الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور الطاهر مولاي

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر تخصص القانون الاجتماعي

دور محافظ الحسابات في مراقبة أعمال وتسيير شركة المساهمة

إعداد الطالبة:

وزاني مليكة

إشراف:

د.طيطوس فتحي

لجنة المناقشة

د. هني عبد اللطيف	أستاذ محاضر "ب"	جامعة سعيدة	رئيسا
د. طيطوس فتحي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة سعيدة	مشرفا مقررا
د. عثماني عبد الرحمان	أستاذ محاضر "أ"	جامعة سعيدة	عضوا مناقشا
د. بن عيسى أحمد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة سعيدة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2017/2016

قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا

إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ

سورة البقرة: الآية: 32

صدق الله العظيم

شكر وعرفان

الحمد لله الذي وفـقـني إلى ما نحن عليه الـيــوم، ومنحني القوة والصبر لإتمام هذا العمل، وأرشدني لما فيه الصلاح والسلام على رسول الله المصطفى الأمين

في نهاية هذا العمل أريد تقديم جزيل الشكر إلى عائلتي التي ساعدتني كثيرا في إنجاز هذا العمل، إلى كل من ساعدني في هذا العمل سواء من قريب أو بعيد وإلى كل الأساتذة الذين درسوني وكذلك عمال مكتبة جامعة الدكتور الطاهر مولاي (سعيدة) .

والشكر الخاص للأستاذ المشرف الأستاذ طيطوس فتحي الذي ساعدني كثيرا في إنجاز هذه المذكرة.

وزاني مليكة

إهداء

الحمد لله خالق الأنوار وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا محمد المختار.

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفّاني إلى بلسم الحياة وسر الوجود إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبايب أمي الحبية

إلى توأم روحي ورفقاء دربي إلى من ترعرعت معهم إلى من بهم أكبر وعليهم أعتمد إخوتي "جلول " و " شهر الدين"

إلى حبيبي و رفيق دربي وهذه الحياة بدونك لا شيء معك أكون أن وبدونك أكون مثل أي شيء، في نهاية مشواري أريد أن أشكرك على موافقتك النبيلة إلى من تطلعت لنجاحي بنظرات الأمل زوجي العزيز " محمد أمين "

إلى من أرى التفاؤل بعينه والسعادة في ضحكته إلى شعلة الذكاء والنور إلى وجه المفعم بالبراءة ولمحبتك أزهرت أيامي وتفتحت براعم الغد ابني العزيز " مختار"

إلى كل الأهل والأقارب من قريب أو بعيد.

إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة أساتذتي الكرام وخاصة الأستاذ المشرف " طيطوس فتحي"

إلى الأخوات اللواتي لم تلدهن أمي إلى من تحلّوا بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى من معهم سعدت وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم " صديقاتي"

إلى كل هؤلاء وباسم معاني الحب والوفاء أهدي هذا العمل المتواضع إلى أغلى كائنين وأعظم كتكوتين أبنائي أو بناتي القادمين إلى الحياة إن شاء الله

وزاني مليكة

قائمة المختصرات:

باللغة العربية	
د	الدكتور
ج	الجزء
ط	الطبعة
د.ت	دون تاريخ
ص	صفحة
ج.ر.ع	الجريدة الرسمية عدد
ق.ت.ج	قانون التجاري الجزائري

باللغة الفرنسية	
Ed	Edition
J.O	Journal officiel
N°	Numéro
OP.cit	Ouvrage précité
P	page

مقدمة

مقدمة عامة:

تعد شركات المساهمة أداة التطور الاقتصادي في العصر الحديث وقد نمت واتسع نطاقها حتى كادت أن تحتكر الشؤون الصناعية والتجارية وتستأثر لوحدها بإنجاز المشروعات الكبرى لقدرتها على تجميع رؤوس الأموال واستقلالها عن المساهمين فيها من خلال انضمام أعداد كبيرة من الشركاء إلى شركات أموال عن طريق الاكتتاب في الأوراق المالية التي تصدرها والتي تؤلف رأسمال أو عن طريق شراء هذه الأوراق من أصحابها.

وتقوم شركات المساهمة على الاعتبار المالي ولا أهمية فيها للاعتبار الشخصي فهي نقيضة لشركات الأشخاص التي تعطي لشخص الشريك أهمية، ذلك لأن ائتمان شركات الأموال ومنها شركات المساهمة التي تعد النموذج الأمثل لهذا الصنف من الشركات يستمد من رأسمالها.

وعادة ما تقوم شركات المساهمة بالمشاريع الضخمة مما يستلزم لنشأتها إمكانيات مادية كبيرة لذا لم تظهر هذه الشركات إلا بعد اكتشاف الثروات الطبيعية لأنها تتطلب رؤوس أموال طائلة، وقد تطورت هذه الشركات بتطور الثورة الصناعية فهي لا تعد قاصرة على نطاق دولة واحدة بل تمكنت بقدراتها المالية أن تتجاوز حدود الدولة التي تنشأ فيها إلى دول أخرى وأصبحت تعرف باسم الشركات المتعددة الجنسيات.

ولقد لعبت شركة المساهمة تاريخيا دورا فعالا في ظل النظام الرأسمالي فكانت عماده وأداته القانونية المثلى في التوسع داخل الدولة وخارجها وفي تحقيق التركيز الاقتصادي واحتكارها للسوق.

وتصدر شركة المساهمة العديد من القيم المنقولة تسمى بالأوراق المالية أهمها على الإطلاق الأسهم ولقد عرف المشرع الجزائري السهم في المادة 715مكرر40 من القانون التجاري.[1]

وبعد نهاية الحرب العالمية الثانية وخروج دول الحلفاء منتصرين مالت كفة الاقتصاد العالمي بصورة واضحة للولايات المتحدة الأمريكية وبمرور الوقت ترجمت هذه السيطرة إلى فرض مبادئ ومفاهيم جديدة منها انفصال الملكية على الإدارة وبذلك ظهر فوق صاحب المال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة ورغم تحديد مسؤولية كل طرف إلا أنهم كانوا بحاجة ماسة أي محايد لشخص مستقل يتمتع بالخبرة والمهارة ، وتدريب لازمين لمراقبة وتقييم جميع الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الإدارة من اجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة ومنه بدأت تظهر الحاجة لمحافظ الحسابات نظر لخبرتهم في الفحص والمصادقة على الحسابات ، وأمام الضرورة التي تمثلها المراقبة بالنسبة للشركات ورغم ما قد ينجم عنها من مسؤولية في حالة وقوع مخالفات وتجاوزات ، فان المشرع الجزائري قد ألزم شركات المساهمة بتعيين مختصين لممارسة هذه العملية وأطلق عليهم اسم محافظي الحسابات أو مندوبي الحسابات وهو اقتباس للمصطلح الفرنسي commissaires aux comptes واخصهم بتشريع خاص بهم متمثل في القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27[2] الملغى بواسطة القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 حسب نص المادة 81 منه [3].

[1]- المرسوم 93-08 الصادر في 1993/04/25 ، جريدة رسمية عدد 27 مؤرخة في 1993/04/27 المعدل والمتمم للامر75-59 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري ج.ر عدد 101 مؤرخة في 1975/12/19.

[2] جريدة رسمية عدد 20 مؤرخة في 01 ماي 1991.

[3] جريدة رسمية عدد 42 مؤرخة في 11 جويلة 2010.

لقد تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 175 مكرر4 على أنه،" الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ، حسب الحالة ، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها ، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة ، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين" .

حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص، وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "[1]

من خلال هذه التعاريف أستخلص أن محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

والملاحظ في هذا الخصوص أن مصلح محافظ الحسابات غير متفق عليه في اللغة العربية سواء في التشريع الوطني أم في التشريع المقارن، فالمشرع الجزائري يستعمل تارة مصطلح محافظ الحسابات وتارة أخرى مصطلح مندوب الحسابات أما المشرع المصري فيستعمل مصلح مراقب الحسابات أو

[1] المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخة في 29 جويلية 2010، ج.ر العدد 42 المؤرخة في 29 جويلية 2010، ص07.

مفوض المراقبة، أما المشرع اللبناني والمشرع الأردني فيطلقان عليه تسمية مدقق الحسابات، أما المشرع المغربي فيطلق عليه مصطلح مندوب الحسابات.

أما في الجزائر فقد مورست مهنة محافظة الحسابات منذ الاستقلال في الشركات التابعة للقانون الخاص وكان ذلك بمقتضى النصوص القانونية الفرنسية التي تواصل العمل بها إلى غاية تاريخ إنشاء القانون التجاري، أما مراقبة الشركات الوطنية فقد كرّست قانونا بمقتضى الأمر رقم 69-107 الصادر في 1969/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1970[1] بحيث نصت المادة 39 منه بأن الوزير المكلف بالمالية والتخطيط يقوم بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها بالأصول والخصوم، كما يجوز أن يعيّن للغرض نفسه محافظي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها، ولقد جاء فيما بعد المرسوم 70-173 الصادر في 1970/11/16.[2]

المتعلق بمهام والتزامات محافظي الحسابات والذي اعتبر محافظي الحسابات كمراقبين دائمين لتسيير المؤسسات العمومية والشبه عمومية يعيّنهم وزير المالية من بين المراقبين العامين للمالية أو مراقبي المالية أو مفتشي المالي، ويمكن بصفة إنشائية عند الحاجة اختيارهم من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة.

[1] ج.ر عدد 110 مؤرخة في 1969/12/31.
[2] ج.ر عدد 97 مؤرخة في 1970/11/20

لذا تسعى الجزائر مثلها مثل بقية دول العالم تريد تكيف محاسبتها باعتماد معايير المحاسبة الدولية والانضمام بالمركب العالمي، الأمر الذي جعل الجهات الرسمية والمهنية والخبراء والمهنية والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمؤسسات بمختلف أنواعها تشارك بفاعلية في هذه الأعمال من خلال الملتقيات المكثفة تحضير التطبيق هذه المعايير مستقبلا في ظروف جيدة، وهذا طبعا يعد مساهمة وجب تثمينها وتدخل في إطار تطوير المعايير المحاسبية والمالية والتي ستؤدي بالضرورة إلى تطوير المؤسسات ومن المعلوم أن المحاسبة تهدف إلى تقديم خدمات مستخدمي القوائم المالية إذ أنها تعمل على توفير المعلومات التي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات، لهذا يبحث المستخدمين من المستثمرين ومختلف الأطراف الفاعلة مع الشركة على القوائم المالية ذات المصداقية والتي تمنحهم الثقة اللازمة لاتخاذ قراراتهم من خلال تطبيق عملية المحاسبة بصورة شفافية وواضحة من أجل تحقيق الهدف الأساسي هو تقديم معلومات كاملة، قانونية، موضوعية، شفافة، وأكثر صدق تسمح بتشجيع المستثمرين، وتضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم، فهي المصدر الموثوق فيه بالنسبة للمعلومات الاقتصادية والمالية في مقابل الالتزامات القانونية الواجب عليها احترامها.

وتؤيد بعض الدراسات على رأسهم الدكتور علي سيد قاسم والدكتور عبد الوهاب نصر علي والدكتورة نادية فضيل والدكتور علي علي سليمان بان شركة المساهمة تطرح مسألة في غاية الأهمية ألا وهي " دور محافظ الحسابات" الذي يعمل على تدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي وثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها. ومدى مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "

وإدراكا لأهمية هذا الموضوع وفي إظهار الأهمية البالغة التي يكتسبها محافظ الحسابات بصفة عامّة، وتقييمه لجميع الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الإدارة من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة بصفة خاصة.

وقد اقتضت طبيعة هذه الدراسة للوصول إلى النتائج الموجودة منها أن يكون المنهج الذي تمّ إتباعه جامعا بين المنهج التاريخي لتحديد المفاهيم التي تنطوي عليها الدراسة. والمنهج التحليلي لتحليل النصوص القانونية ذات الصلة بالموضوع والذي يعد من أكثر المناهج استخداما من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات، وكذا الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم مهامه.

ومن بين الأسباب التي دفعتني إلى اختيار هذا الموضوع تتمثل في:

كون المؤسسة مليئة بالمخاطر مما أدى إلى الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال نظام الرقابة المستمرة، حيث يعمل محافظ الحسابات على التأكد من سلامة ودقة البيانات المالية.

الرغبة في اكتساب معارف جديدة والتخصص في مجالات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق.

الرغبة في التعرف أكثر على عمل محافظ الحسابات ومدى تطبيق القوانين المعمول بها.

الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال " تخصص قانون تجاري"

تتلخص صعوبات البحث في موضوع دور محافظ الحسابات في مراقبة أعمال وتسيير شركة المساهمة بما يلي:

صعوبة الاستقرار على خطة البحث لتكون متناسقة ومقبولة، وذلك بسبب خصوصية الموضوع المبحوث الذي يستوجب التركيز في الدراسة على نقاط بعينها، عند بحث موضوع مثل هذه المواضيع، والمرور نقاط أخرى بشكل موجز.

صعوبة ضيق الوقت بموضوع بهذا الحجم وهاته الأهمية إضافة إلى موضوع البحث حيث يعتبر من المواضيع الحديثة وذلك راجع لقلة الدراسات والبحوث الوطنية في هذا التخصص.

كما أنّ قلة المراجع المتخصصة وان وجدت فهي تكرار لما سبق تناوله خصوصا المراجع الجزائرية، وهذا لعدم تنظيم المشرع الجزائري قانونا خاصا يكفل مهنة مدقق الحسابات.

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

ما هي الآليات التي كرسها المشرع الجزائري من أجل تفعيل دور محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة، وكيف يتم تنظيمها ؟

وللإجابة على هذا التساؤل يتطلب مني تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

فيما تتمثل الطبيعة القانونية للعلاقة التي تربط محافظ الحسابات بشركة المساهمة التي يراقبها ؟

ما هو الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات داخل الشركة؟

ماهي المهام والمسؤوليات الأساسية لمحافظ الحسابات؟

هل يلتزم محافظ الحسابات في الجزائر خلال أداء مهامه بالاختبارات الكافية للكشف عن القوائم المالية؟

لإيجاد حل للمشكلة التي قمت بطرحها ولكي أتحقق من تساؤلات الفرعية قمت بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول وهي كالآتي:

يتناول الفصل التمهيدي نشأة العلاقة بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة من خلال التطرق إلى الطبيعة القانونية وخصائصها وكيفية تنظيم علاقته بالشركة. كما لا أنسى الشروط الواجب توافرها لتعينه وفي الأخير كيفية إنهاء مهامه.

أما الفصل الأول فيعالج مهام محافظ الحسابات في شركة المساهمة، وذلك من خلال الإشهاد على شرعية الحسابات ومصداقيتها وذلك بالتعرض لعمليات المراقبة وشرعية حساباتها وكيفية إعداد التقارير والعناصر الواجب توافرها فيه ونوع التقرير الذي يعتمد عليه محافظ الحسابات أثناء عمله. بالإضافة إلى مهمة الإعلام داخل الهيئة وكذا وكيل الجمهورية.

وأخيرا تطرقت في الفصل الثاني إلى مسؤولية محافظ الحسابات حيث تضمن مسؤولية المدنية ومدى شروط قيامها وكذا نظام الدعوى القائمة عليها وأيضا المسؤولية التأديبية من الخطأ والمتابعة وفي الأخير تطرقت إلى المسؤولية الجنائية من حيث الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة وتحديد المخالفات التي يقوم بها مندوب الحسابات لوظيفته الرقابية.

وفي الأخير توصلت إلى خاتمة عامة والمتضمنة مجموعة من النتائج والاقتراحات الخاصة بموضوع البحث.

الفصل التمهيدي

نشأة العلاقة بين المحافظ والشركة

تمهيد:

ألزم المشرع الجزائري شركات المساهمة بتعيين محافظي الحسابات للممارسة المراقبة عليها وهذا نظرا لوجود علاقات مهنية تربط ما بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة.

إذن قبل الخوض إلى تنظيم العلاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة وكيفية تعيينه وما قد ينجم عنها من حدوث مخالفات أو تجاوزات وهذا عن طريق إنهاء مهامه، سنتطرق إلى طبيعة القانونية لهذه العلاقة وتبيان نوع الخصائص التي تتميز بها هذه العلاقة وهذا لتجنب الخلط بينها ولمعرفة صلاحيات وسلطات كل هيئة مختصة بإجرائها للتمكين من تمييز مهنة محافظ الحسابات.

المبحث الأول: ماهية علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة

قبل البدء في تبيين النظام الذي تسير عليه علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة وجب التطرق إلى طبيعة هذه العلاقة والخصائص التي تميزها.

المطلب الأول: الطبيعة القانونية لهذه العلاقة

من المعلوم أن المشرع قد عهد إلى محافظ الحسابات بمراجعة ميزانية الشركة وفحص دفاترها وتحقيق موجوداتها والتزاماتها وكلفه بإعداد تقرير يرفع إلى الجمعية العامة للمساهمين يثبت فيه ملاحظاته حول صدق الميزانية وسلامة إجراءات الجرد ويبين فيه ما اكتشفه من مخالفات لأحكام القانون أو للنظام الأساسي للشركة، ومع كل هذا أُثيرت نقاشات حول الطبيعة القانونية لعلاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة.

وبموجب ذلك ظهرت آراء فقهية أولها ينادي بالنظرية التعاقدية وثانيها ينادى بالنظرية العضوية ورأي آخر يرى بأن الشركة أداة قانونية لتنظيم المشروع، وسنتناول فيما يلي توضيح كل رأي منها على حدة وتحتم ذلك بتبيين موقف المشرع الجزائري في هذا الصدد.

الفرع الأول: النظرية التعاقدية

يتجه الفقه التقليدي في مجال القانون التجاري إلى اعتبار رابطة محافظ الحسابات بالشركة التي يمارس مهمته لديها ذات طبيعة تعاقدية[1] وأن محافظ الحسابات مجّرد وكيل عن مجموع المساهمين في الشركة تعهد إليه مراجعة حساباتها وفحص دفاترها والتأكد من انتظامها وصدق ميزانيتها، وله في سبيل ذلك أن يطّلع على دفاتر الشركة ومستنداتها وأن يتحقق من سلامة إجراءات الجرد وأن يجري

1 على سيد قاسم: مراقب الحسابات – دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة- 1991 – ص101.

الاختبارات اللازمة على حساباتها، ثمّ عليه أن يرفع تقريرا بالنتائج التي توّصل إليها إلى الجمعية العامة للمساهمين.

ويستمد هذا الرأي جذوره من النظرية التقليدية التي تقرر بأن الشركة عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بالمساهمة في مشروع مالي بصدد اقتسام ما قد ينشأ عنه من ربح أو خسارة، فقرار الجمعية العامة بتعيين محافظ الحسابات بمثابة إيجاب ينشأ عنه العقد متى اقترن به قبول المحافظ الصريح أو الضمني، ويعتبر القبول ضمنيا في حالة علم محافظ الحسابات بقرار التعيين دون أن يعترض على ذلك.

إن الجمعية العامة للمساهمين هي التي تتولى تعيين محافظ الحسابات وتحديد أتعابه وتملك سلطة عزله، كما يجب على المحافظ أن يرفع أمامها تقريرا على نتائج مهامه.

إن مسؤولية محافظ الحسابات قبل الشركة تتحدد وفقا لنص المادة 43 من قانون الشركات الفرنسي 66-537 بمقتضى القواعد العامة التي تنظم عقد الوكالة، ومن ثم تجب التفرقة بين مسؤولية الوكيل المأجور ومسؤولية الوكيل غير المأجور مثلما هو مقرر في المادة 1992 من المجموعة المدنية الفرنسية. [1]

وحجة أصحاب هذا الرأي أن القانون التجاري الفرنسي لسنة 1867 المؤرخ في 1867/07/24 أضفى الصفة التعاقدية على مهام محافظ الحسابات وأعطاها صفة الوكالة وهو الأمر الذي تؤكد المادة 43 منه بقولها:

[1] على سيد قاسم، المرجع السابق، ص 102 .

« **l'étendue et les effets de la responsabilité des commissaires envers la société sont déterminés d'après les règles générales du mandat** » [1]

أي أن مدى مسؤولية محافظ الحسابات وآثارها تجاه تحدد حسب قواعد الوكالة.

ولقد قررت محكمة باريس في ظل قانون الشركات الفرنسي لسنة 1867 المعدّل بمرسوم 31 / 08 / 1937 أن محافظي الحسابات وكلاء عن المساهمين[2].

وتصطدم النظرية التقليدية أولا بالتعريف التشريعي لعقد الوكلاء كما جاء في نص المادة 1984 من المجموعة المدنية الفرنسية والتي تنص على أن الوكالة عقد بمقتضاه يلتزم الوكيل بأن يقوم بعمل قانوني لحساب المؤكل، فضلا على أن الأصل في الوكالة أنها تبرعية فلا يحصل الوكيل كمبدأ عام على أجر نظير عمله حسب نص المادة 1986 من نفس المجموعة.

والمعروف أن مهمة محافظي الحسابات في جوهرها لا تملي عليهم إجراء تصرفات قانونية لحساب الشركة وإنما تنحصر في القيام بأعمال مادية: مراجعة حسابات الشركة والتحقق من انتظامها وصدق تعبر الميزانية عن مركز الشركة المالي وتحقيق موجوداتها والتزاماتها فضلا عن أن محافظ الحسابات يحصل دائما على أجر لقاء قيامه بواجبات وظيفته لدى الشركة.

ولقد حاول البعض الرّد على هذا الانتقاد فقالوا بان السلطات الممنوحة لمحافظ الحسابات بمقتضى عقد الوكالة تقتصر فقط على تمكينه من القيام بعمليات الفحص والمراجعة وإعداد تقرير عن

[1] Yves Guyon ,droit commercial – tome 1.6 Ed , Economica, Paris – 1994 , P 366.
[2] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 103 .

نتائج مهامه يرفع إلى الجمعية العامة للمساهمين، ويعتبر هذا التقرير شرطا لصحة قرار الجمعية العامة بالمصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر والموافقة على توزيع الأرباح وهي كلها نتائج قانونية تترتب على تقرير محافظ الحسابات، زد على ذلك أنه ليس هناك ما يمنع قانونا من أن تكون الوكالة بأجر، ومع ذلك فإنه من الواضح أن جوهر الواجبات الأساسية لمحافظ الحسابات يتمثل في القيام بأعمال مادية وليست تصرفات قانونية ممّا دفع البعض إلى وصف هذا العقد بأنه مزيج من الوكالة وعقد العمل.

وإذا كان الموّكل وفقا للمبادئ العامة حرّا في اختيار وكيله دون قيود وفي تحديد نطاق هذه الوكالة فإن الجمعية العامة للمساهمين ليست حرّة في اختيار محافظ الحسابات، فتعيين هذا الأخير يخضع لإجراءات وشروط فرضها القانون تهدف إلى ضمان كفاءته وتمتعه بأهلية الأداء كاملة وتؤكد حياده واستقلاله، فإذا أضفنا إلى ذلك أن المشرع قد حدّد السلطات المقررة لمحافظ الحسابات بطريقة مباشرة، وبنصوص آمر فلا تملك الجمعية العامة للمساهمين أن تقيد من نطاقها أو أن تنقص منها، ووفق كل هذا يظهر الخلل في نظرية الوكالة ممّا أدى بمحكمة باريس إلى وصف هذه الوكالة بأنها إنابة فرعية تستمد من التفويض العام الذي خوّله القانون لمحافظي الحسابات ورسم دائرته وحدد شروطه [1].

ومن المعلوم في القواعد العامة للقانون المدني أن للموّكل أن يعزل الوكيل في أي وقت قبل انتهاء العمل محل الوكالة فتنتهي الوكالة بعزل الوكيل، كما أن جواز عزل الموكل لوكيله قاعدة من قواعد النظام العام فلا يجوز الاتّفاق على ما يخالفها، فحتى لو كانت الوكالة بأجر فإن الموّكل يملك سلطة

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 105.

عزل وكيله بالرغم من ذلك لعذر مقبول وفي وقت مناسب، لكن في ظل قانون الشركات استقر القضاء، على أن الجمعية للمساهمين لا تملك حق العزل محافظ الحسابات إلا بناء على أسباب مشروعة يقدرها القضاء لكن جاء القانون 84-148 المؤرخ في 1984/03/01 والمتعلق بالوقاية والتسوية الودية لصعوبات المؤسسات وأجاز لكل له الحق في تقديم طلب عزل تنحية محافظ الحسابات للقضاء، لذلك أصبح من الصعب القول بأن محافظ الحسابات وكيل عن مجموع المساهمين.

وبالتالي كانت الضربة الحاسمة التي طرحت بصفة نهائية نظرية الوكالة جانبا هي التي وجهتها المادة 226 من قانون الشركات الفرنسي 66-537 بعد تعديلها بالقانون 84-148 السالف الذكر، حيث سلبت من الجمعية العامة للمساهمين سلطة عزل محافظ قبل انتهاء المدة المحددة له ونقلها إلى القضاء، فلا يعزل محافظ الحسابات إلا بأمر يصدر على عريضة بناء على طلب مجلس الإدارة، أو مساهم أو أكثر ممن يملكون على الأقل عشر رأسمال الشركة، أو الجمعية العامة للمساهمين، أو النيابة العامة، أو لجنة عمليات البورصة بالنسبة للشركات التي تلجأ للاكتتاب العام.

وأخيرا يمكن القول بأن أزمة نظرية الوكالة ترتبط بأزمة النظرية التقليدية التي تعتنق مذهب التعاقدية للشركة والتي تستمد جذورها منه، لذلك فهي لم تعدّ كافية لتقديم التكييف القانوني المناسب لعلاقة الشركة بمحافظي الحسابات فأخذت في التلاشي مع فشل النظرية التعاقدية واضمحلالها.[1]

[1] فوزي محمد سامي، الشركات التجارية أحكام العامة والخاصة، دار الثقافة عمان، 2010، ص 247.

الفرع الثاني: النظرية العضوية

تتفرع النظرية التي تقرّ بأن محافظ الحسابات عضو في الشخص الاعتباري الذي تكوّنه الشركة عن الاتجاه الذي ينكر الطبيعة التعاقدية ويرى أنها نظام قانوني، ويعدّ هذا الاتجاه بمثابة ردّة فعل ضد المذاهب الفردية التي سادت في القرن التاسع عشر (19) والتي تستند إلى مبدأ السلطان الإرادة والحرية الفردية وأهملت الجوانب الاجتماعية الأخرى، ويستمد هذا الاتجاه جذوره من فقه القانون العام في ألمانيا حيث حاول الفقهاء هناك شرح الشخصية القانونية للدولة وتحليل المركز القانوني للأشخاص الذين يعبّرون عن إرادتها.[1]

وتعدّ شركة المساهم بحسب مفهوم أصحاب هذا الاتجاه تنظيما رسم المشروع. إطاره القانوني وبيّن أعضاءه وحدد وظيفة معيّنة لكل عضو منها، فلا يجوز لعضو أن يتخلف عن مباشرة وظيفته أو أن يطغى على اختصاصات غيره من الأعضاء وهذا حسب ما أكدته محكمة النقض الفرنسية في حكم شهير لها عندما انتهت إلى أن شركة المساهمة شركة يتدرج أعضاؤها، فالجمعية العامة وإن كانت تملك اختيار أعضاء مجلس الإدارة الذين يعهد إليهم بإدارة الشركة لا يجوز لها أن تغتصب سلطات هذا المجلس، إذن فالجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة ومحافظو الحسابات يمثلون الأعضاء القانونيين للشركة مما يترتب عنه ما يلي: [2]

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 108.
[2] المرجع نفسه ، ص 109.

أن تعيين محافظ الحسابات لا يستند إلى عقد بينه وبين المساهمين وإنما هو قرار للجمعية العامة باختيار المحافظ بمثابة تحديد عضو من أعضاء الشخص الاعتباري، والمساهم عندما يصوّت على هذا القرار لا يمارس حقّا من حقوقه وإنما يباشر مهام كلّفه بها القانون.

لا يستمد محافظ الحسابات حقوقه ولا تتحدد واجباته على أساس عقد يربطه بالمساهمين وإنما تتولد هذه الحقوق وتترتب تلك الواجبات مباشرة من القانون ومن القانون الأساسي للشركة ولا تملك الجمعية العامة تقييدها أو الإنقاص منها، كما أن محافظ الحسابات لا يؤدي وظيفته لمصلحة المساهمين وإنما لخدمة الشركة كنظام قانوني ولحماية المصالح المشروعة المرتبطة بها.

لا تستطيع الجمعية العامة عزل المحافظ أو توجيهه في عمله لأنه بمجرد تعيينه يصبح مستقلا في مواجهة من انتدبوه لهذه المهمة والقول بغير ذلك من شأنه أن يُخضعه لهيمنة من يباشر الرقابة عليهم متى لاحظنا أن مجلس الإدارة يمثل أغلبية رأس المال ويحظى بأغلبية الأصوات في الجمعية العامة.

ومع ذلك فإن هذه الفكرة ينقصها الوضوح ويعوزها التحديد ويشوبها الغموض، كما أن هذه النظرية لم تلغي تماما وجود النظرية التعاقدية لأنّ المادة 1/224 من قانون الشركات الفرنسي 537/66 حتى بعد تعديلها بالقانون 84-148 لا تزال تشير إلى فكرة الوكالة، فبعد أن قررت أن محافظ الحسابات الاحتياطي يحل محل الأصلي متى وجد مانع يحول دون مباشرة هذا الأخير لمهام وظيفته نصت على أن هذا الحلول يستمر في نهاية مدة وكالة محافظ الحسابات الأصلي.[1]

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

ولا يتعلق الأمر هنا بوكالة عادية لكن بوكالة من نوع خاص حيث أن الوكيل مكلف بالقيام بأعمال قانونية آثارها تنتج لصاحب الوكالة بينما دور محافظ الحسابات هو القيام بتصرفات مادية في التفتيش والمراقبة وإعلام المساهمين بنتائج تحرياته، هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا يمكن إقالة محافظ الحسابات من طرف الهيئة التي عيّنته زيادة على ان أتعابه تحدد عن طريق سلّم محدد في القانون بالاتفاق مع الهيئات الممثلة للمهنة.

كل هذه الأمور جعلت النظرية التعاقدية تتراجع أمام النظرية العضوية وتدّعمت هذه الفكرة بصدور قانون الشركات الفرنسي 66-537 الذي كرّس الطابع التأسيسي لمهام المحافظ بحيث تستمد وجودها (المهام) من الأحكام القانونية وليس من أحكام الوكالة وهو ما أكّده الفقيه الفرنسي GUYON بحث يقول في كتابه " القانون التجاري (Droit commercial)" بأن محافظ الحسابات أصبح هيئة صيرورة لعمل الشركة أكثر من جمعية المساهمين في إدارة الشركة [1]

الفرع الثالث: الشركة باعتبارها أداة قانونية لتنظيم المشروع

ظهر اتجاه جديد ينظر إلى الشركة باعتبارها أداة قانونية لتنظيم المشروع أو وفقا لتعبير الأستاذ ريبار (RIPERT) آلة قانونية، فشركة المساهمة أداة رائعة أوجدتها الرأسمالية الحديثة من أجل تجميع المدّخرات وتأسيس واستغلال المشروعات ويعد المحافظ قطعة من قطع هذه الآلة العجيبة.

[1]Y. Guyon , OP.CIT,P 366.

ولا يلغي هذا الاتجاه النظرية التعاقدية ولا ينفي فكرة النظام القانوني وإنما يجمع بينهما، فالتنظيم القانوني للشركة يستند في آن واحد على عناصر تعاقدية وأخرى نظامية تتألف فيما بينها لتقدم هذه الأداة القانونية المهمة لتنظيم المشروع الاقتصادي. [1]

فتعيين محافظ الحسابات يفترض أن تختاره الجمعية العامة كما يفترض قبول هذا الأخير صراحة أو ضمنا الوظيفة التي رسم القانون إطارها و حدد الواجبات والحقوق المرتبطة بها، فيستلزم هذا التعيين إذن توافق الإرادتين وهو ما يقترب من منطق الفكرة التعاقدية بيد أن هذا العقد الناشئ عن توافق الإرادتين ليس إلا عمل قانوني شرطي لتحريك هذه الأداة القانونية ولتطبيق القواعد التي تنظم المركز القانوني لمحافظ الحسابات، فهو عقد يشبه لحد كبير ذلك العقد الذي يدخل بمقتضاه الموظف العام في خدمة الدولة فيخضع لنظام قانوني فرضه المشرع ولا دخل له في تحديد مضمونه أو مداه، بل أن المشرع يملك تعديل قواعد هذا النظام دون توقف ذلك على قبوله أو رضاه، كذلك لا يجوز للشركة أن تتفق مع محافظ الحسابات على شروطه تخالف القوانين واللوائح أو قواعد نظامها الأساسي التي تنمي دور محافظ الحسابات وتحدد حقوقه وواجباته.

الفرع الرابع: موقف المشرع الجزائري

أعطى المشرع الجزائري في القانون 91-08 المتعلق بالمهن الثلاث الملغى لمهام محافظ الحسابات طبيعة الوكالة بنصه على ذلك صراحة في نص المواد 31 و 34-3 و 47 منه، لكنه خالف ذلك في القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة واستبدل مصطلح الوكالة بمصطلح العهدة في المادة 27 منه.

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

ويتضح مما سبق أن للمصطلحين المعنى نفسه وبأن المشرع لم يستعمل في القانون الجديد مصطلح الوكالة من أجل تفادي تحديد طبيعة العلاقة بأنها كذلك وترك الباب مفتوحا في هذا الصدد لنظر لأنها فعلا علاقة معقدة لم يستطع حتى المشرع الفرنسي الفصل في طبيعتها بشكل قاطع ونهائي.

إذن يُستخلص ممّا سبق أنّ مجموعة الأحكام القانونية هي التي تسمح بتحديد النظام القانوني لمحافظ الحسابات وبالتالي تمنح الوظيفة صبغة الاستقلالية التي شدّد عليه القانون الخاص بمحافظ الحسابات وعليه يمكن القول بأنه ليس وكيلا للشركاء.[1] كما أن إقالة محافظ الحسابات تكون بموجب القانون وفي حالة وقوع مخالفات من هذا الأخير فإن مسؤوليته تكون أمام الشركة والغير والهيئة التي ينتمي إليها وكذلك أمام السلطات العمومية على عكس الوكالة التي تكون فيها المسؤولية تجاه الموّكل فحسب.

المطلب الثاني: خصائص هذه العلاقة

توجد عديد من الخصائص التي تعدّ بمثابة قواعد عامة تنشأ بموجب علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة حيث يُستلزم توافرها في هذا الأخير لأنها تكون مرتبطة بشخصيته وسلوكه أكثر ممّا تكون مرتبطة بالمهام الموكلة إليه [2]

وتتمثل هذه الخصائص أو المميزات فيما يلي:

[1]Salah Ferhat ZARAOUI , La Revue Algérienne des Science Juridiques Economiques et Politique , Institut de Droit et des Science Administratives BEN-AKNOUN, Université d'Alger , Volume 32 –N°01-1994 , P 193.

[2]Nacer-Eddine Sadi & Ali Mazouz , la pratique du commissaire aux compt en Algérie ; tome 01 , Societé National de Comptabilité- 1993 , P 71.

الفرع الأول: استقلالية محافظ الحسابات.

يسعى محافظ الحسابات وهو يباشر عمله إلى حماية مصالح الشركة وكذلك إلى الدفاع عن المصالح المشروعة الأخرى المرتبطة بها، وحياد المحافظ واستقلاله هو المقدمة الضرورية اللازمة لأية رقابة جديّة وفعّالة على حسابات الشركة وميزانياتها فلا جدوى من هذه الرقابة إذا أصبح المحافظ أداة طَيّعة في يد إدارة الشركة أو إذا أضحى معبّرا عن أصوات أقليّة ترغب في إثارة البلبلة ووضع العراقيل التي تعوق نشاط الشركة، ولذلك وجبت حماية محافظ الحسابات وضمان استقلاله وتأكيد حياده في مواجهة إدارة الشركة. [1]

ولقد أُوصيَ في الولايات المتحدة الأمريكية بضرورة مناقشة لجنة المراجعة للمراجع الخارجي (محافظ الحسابات) حول طبيعة العلاقة التي تربطه بإدارة الشركة والتي يمكن أن تؤثر على استقلاليته في عملية المراجعة، وأيضا يجب أن يشمل تقرير لجنة المراجعة الذي تصدره في نهاية كل عام على توضيح يبين قيام اللجنة بذلك وعن رأيها في درجة استقلالية المراجع الخارجي.[2]

وعلى هذا الأساس وضع المشرع خطوط العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالشركة حتى يضمن لهذا الأخير استقلالية كافية لتأدية مهامه فيها بطريقة موضوعية، فلم يخضعه إلى الشركة التي تعيّنه ولا إلى المديرين أو المساهمين أو الإداريين، بل أوقع مسؤوليته في حالة مخالفته قواعد الرقابة وهذا اتجاه الشركة نفسها أو المساهمين، ولقد نص المشرع على هذه الخاصية في المادة 03 من القانون 10-01 بقوله "... وممارسته مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة ".

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 62.
[2] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، دار نشر الثقافة، الاسكندرية - 2006 ص 182 .

كما يمكن استنتاج هذه الاستقلالية من خلال الحظر الذي فرضه المشرع في نص المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري من أن يكون للمحافظ قرابة أو مصاهرة تربطه بأعضاء مجلس الإدارة أو بمجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حتى لا يقع المحافظ في حرج أو ضغوطات نفسية بحكم القرابة أو المصاهرة ما يصعّب عليه أداء مهامه.

ولقد أكد المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 [1] على إلزامية أن يوضح دفتر الشروط الخاص بتعيين محافظ الحسابات على احترام مبدأ استقلالية محافظ الحسابات وذلك نص المادة 10 منه.

وخاصية الاستقلالية هذه أكد عليها الفقهين الفرنسيين فرونسوا باسكواليني و روبير كاستيل (François-Pasqualini&Rebert-casttell) في مؤلفهما " محافظ الحسابات (Le CAC) " وذلك بقولهما أن القانون أو كل مهمة مراقبة الحسابات المحترف مستقل هو محافظ الحسابات،[2] كما أن الفقيه الفرنسي دومينيك فيدال (DOMINIQUE – VIDAL) ذكر ميزة الاستقلالية في كتابه " قانون الشركات (Droit des SOCIETES) حيث أعتبر أن كل جهاز رقابة فعّال يجب أن يتمتع بميزة الاستقلالية في مواجهة الشخص أو الجهاز المراقب.[3]

[1] المرسوم التنفيذي 11-30المؤرخ في 27,01,2011 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية عدد 07 مؤرخة في 01 فيفري 2011.

[2]Rebert-casttell &François-Pasqualini , Le commissaire aux comptes , Economica, Paris -1995 , P 06.

[3]Dominique Videl , Droit des SOCIETES , librairie générale de Droit et de jurisprudence E.J.A ; Paris – 1993 , P 233.

وتكمن أهمية ميزة الاستقلالية في أن محافظ الحسابات ينتمي لمهنة يجب أن تكون بدورها مستقلة عن مستخدمي خدماتها أو المساهمين، كما أن تقرير محافظ الحسابات المستقل له دور هام في منح الثقة اللازمة للمساهمين وللمستثمرين الذين يتخذون قراراتهم الاستثمارية بناء على هذا التقرير، وإشاعة هذا الجو من الثقة يؤدي إلى حتما إلى زيادة كفاءة سوق رأس المال وزيادة حجم التعامل وسيولة الأسهم.

لكن في الواقع لا يمكن الوصول إلى الاستقلالية التامة المرجوّة لأن محافظ الحسابات لا يزال يتحصل على أتعابه بناءا على ما تقرره الجمعية العامة الخاصة بالشركة التي تعيّنه، ولقد كان من الأجدر بالمشرع النص على أحكامه في القانون حتى يضع كافة الممارسين على قدم المساواة أو تركه إلى اتفاق الطرفين تجسيدا لخاصية الاستقلالية. كما نص المشرع الجزائري في قانون المهن الثلاث الجديد على إجراء جديد يتمثل في دفتر الشروط المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، والحقيقة أن هذا الإجراء معقد نوعًا ما والهدف منه تقييد هذه المهنة نظرا لخطورة الدور الذي يلعبه المحافظ في المحافظة على استقرار الدولة واقتصادها لكن لا يمكن إنكار أن ذلك يمسّ بصفة غير مباشرة باستقلالية محافظ الحسابات في أداء مهامه.

الفرع الثاني: الطابع الشخصي لتدخلات محافظ الحسابات

نص القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على هذه الخاصية صراحة في المادة 57 منه بقوله " تنجز أعمال... ومحافظي الحسابات... تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة ولا تقبل أي أسماء مستعارة "، إذن يعد محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية شخصية عن أشغاله التي يقوم بها سواء مارس في مكتبه الخاص أم في

شركة أو تجمع (المادة 12 من القانون 10-01). لكن لم ينص هذا القانون على الحالات التي يستعين فيها المحافظ بمساعدين على عكس القانون 91-08 الملغى المادة 42 منه، حيث أنه إذا استعان بمساعدين خبراء بحكم تنوع المهام الموكلة له وأهميتها ولا مجال للخطأ فيها نظرًا للمسؤولية الناتجة عنها (التي قد تتعدّاها من مسؤولية تأديبية ومدنية إلى مسؤولية جزائية ما يلحق أضرار شخصية ومهنية كبيرة بمحافظ الحسابات) بحيث يبقى هو دائما المسؤول عن الأشغال التي تُجرى تحت إمرته. [1]

الفرع الثالث: الاستمرارية في العمل

تعتبر خاصية الاستمرارية قاعدة متعارف عليها في التشريعات حيث نص المشرع الفرنسي عليها في المادة 239 من قانون الشركات 66-537 التي تؤكد حق محافظ الحسابات في اتخاذ الإجراءات اللازمة للقيام بأشغاله في أي وقت خلال السنة المالية، وبدوره أكد عليها المشرع المصري في المادة 105 من القانون 81-159 وخوّل لمحافظ الحسابات في كل وقت الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها،[2] ولقد حذا المشرع الجزائري حَذوَ هذه التشريعات ونص على هذه الخاصية في المادة 31 من القانون 10-01 حيث أجاز لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، وبدورها وصفت المادة 15 مكرر 04 من القانون التجاري مهمة محافظ الحسابات بالدائمة باعتبارها أجازت له إجراء التحقيقات أو الرقابات التي يراها مناسبة طيلة السنة.

[1] تنص المادة 42 من القانون 91-08 الملغى على. " يمكن لمحافظي الحسابات أثناء ممارستهم مهامهم على حسابهم تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني آخر ".

[2] سعيد يوسف البستاني، قانون الأعمال والشركات، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت – 2004 ص 414.

لكن هذا لا يعني أن المحافظ مجبر على القيام بالمهام يوميًا بل يمكنه تقسيم وقته على أن يكون باتصال دائم بالشركة ما يكفل له معرفة كاملة بنظمها وإدارتها والمشاكل التي تواجهها كما يمنح نوع من الطمأنينة والضمان لمديري الشركة لكن السؤال المطروح هنا: ما المقصود بالاستمرارية في العمل؟

يشرح القضاء الفرنسي معنى الاستمرارية في العمل التي نص عليها في المادتين 228-229 من قانون الشركات وذكر بأن استمرارية الرقابة التي يمارسها محافظ الحسابات توجب عليه أن يتخذ كل الوسائل اللازمة للتحقيق من انتظام حسابات الشركة وصدقها.[1]

وكان هذا على خلفية القضية التي تتلخص وقائعها في أن محاسبا اختلس أموال الشركة لتي يعمل بها وسلّطت عليه العقوبة المقدرة لجنحة خيانة الأمانة وطلب مدير الشركة التزام محافظ الحسابات تعويض الشركة عن الأضرار التي لحقتها تأسيس على أن المحافظ لم يقم على نحو مستمر ومتصل بواجبات وظيفته،[2] إذ تبث أن الاختلاسات بدأت في شهر جويلية 1973 لكن المحافظ لم يخطر الشركة بالعراقيل التي وضعها المحاسب المختلس وانتظر حتى نهاية السنة المالية ليبدأ في فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها، ولو باشر المحافظ مهامه طوال السنة المالية لاكتشف ما حدث من اختلاسات ومنع تكرارها ما كان سيخفف الأضرار التي بلغت خمسة ملايين فرنك.

[1] René Rodiére& Dominique Legeais& Roger Houin , Droit des Sociétés – tome 1,8éme ED,Paris ; DALLOZ , 1998 , P 175 .

[2] استجابت محكمة أول درجة إلى طلب مدير الشركة وألزمت محافظ الحسابات بدفع مبلغ 02 مليون فرنك كتعويض للشركة وأيدت المحكمة استئناف باريس قضاء محكمة أول درجة وقد جاء في حيثيات الحكم أن محافظ الحسابات لم يتخذ خلال الفترة ما بين جويلية 1973 و أفريل 1974 أي إجراء لمراجعة حسابات الشركة الخاضعة لرقابته

ويستخلص من كل هذا أنه على محافظ الحسابات القيام بمهامه بداية من تأسيس الشركة وخلال مسيرتها حتى نهاية وجودها أي أن تكون مواكبة لحياة الشركة بصفة مستمرة ودائمة تغطي السنة المالية.[1]

الفرع الرابع: الكفاءة والأخلاق

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

المبحث الثاني: تنظيم علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة

بعد توضيح ماهية علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة وتبيان مدى طبيعة العلاقة القانونية التي تربط محافظ الحسابات بشركة المساهمة وتعداد خصائصها، سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تنظيم هذه العلاقة من خلال تبيين طرق وشروط تعيين المحافظ وكذلك إنهاء مهامه.

المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه فيها

مثلما هو موضح في العنوان، سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تعيين محافظ الحسابات وهذا من خلال (الفرع الأول) وإلى الشروط الواجب توافرها لتعيين محافظ وهذا في (الفرع الثاني) وفي الأخير كيفية تعيين محافظ الحسابات.

[1] سعيد يوسف البستاني ، المرجع السابق، ص 414 .

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

تعود سلطة تعيين المراقبين في شركة المساهمة إلى الجمعية العامة العادية، فقد خوّل لها القانون صلاحية تعيين مندوب أو أكثر يختارون من المهنيين في جدول المصنف الوطني **Le professionnels inscrit sur le tableau d'ordre** ويمارسون مهامهم لمدة ثلاثة سنوات هذا ما تنص به المادة 715 مكرر ¼ بقولها: " تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني. " و تؤكد المادة 715 مكرر 1 من القانون التجاري بقولها: " يعين مندوبو الحسابات لثلاث سنوات مالية... " ولسنا ندري لما هذا التكرار؟ [1]

وفي حالة ما إذا لم يتم تعيين مندوبي الحسابات من طرف الجمعية العامة كأن يرفض مندوب أو مندوبو الحسابات ذلك أو لمانع أعاقهم عن أداء عملهم ففي هذه الحالة يتم اللجوء في تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة وهذا بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من كل شخص يهمه هذا الأمر، وفي الشركات التي يكون تأسيسها باللجوء العلني للادخار فيتم تعيين مندوب أو مندوبي الحسابات من طرف السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها (المادة 715 مكرر 7/4 و 8 من ق.ت) [2]

وفي حالة تنحية مندوب للحسابات والذي تم تعيينه من طرف الجمعية العامة واستبدلته بمندوب آخر، فهذا لا يتم في أداء مهمته إلا للمدة المتبقية لسلفه أي للمندوب الذي سبقه. ولو

[1] نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية – بن عكنون – الجزائر. 2007، ص 330-331.

[2] عزيز العكيلي، الوسيط في شرح التشريعات التجارية، الطبعة الأولى – الإصدار الأول – دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008 – ص 259.

افترضنا أن الجمعية العامة قد أغفلت عن تعيين مندوب الحسابات جاز لكل مساهم اللجوء إلى القضاء قصد المطالبة بتعيين مندوب للحسابات وعندها يبلغ رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين بالحضور أمام المحكمة التي تقوم بتعيين مندوب للحسابات وتنتهي مهام هذا الأخير بمجرد ان تقوم الجمعية العامة بتعيين مندوب أو مندوبي الحسابات (المادة 715 مكرر 2/7 من ق.ت) [1]

هذا وفي الشركات التي تلجأ علنية للادخار إذا تم تعيين مندوب أو مندوبي الحسابات فإنه يجوز لكل مساهم أو لعدة مساهمين الذين يمثلون على الأقل $\frac{1}{10}$ من رأسمال الشركة الاعتراض على هذا التعيين ورفضه وهذا عن طريق الاتجاه إلى القضاء بشرط أن يكون هناك مبرر شرعي.[2]

وفي حالة ما إذا استجاب القضاء لهذا الطلب وقام بتعيين مندوب للحسابات ظل هذا الأخير يمارس وظائفه إلى غاية تعيين مندوب أو مندوبين آخريين من طرف الجمعية العامة العادية (المادة 715 مكرر من القانون التجاري).

أما المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري فقد وضعت قيودا على تعيين مندوب ومندوبي الحسابات فأوجبت ألا تربطهم بأعضاء مجلس الإدارة أو بمجلس المديرين أو مجلس المراقبة علاقة قرابة أو مصاهرة وهذا حتى لا يقع المندوب في حرج ويصعب عليه أداء مهامه بكل حرية إضافة إلى أنه يجب أن يكون مندوب الحسابات في منئى من كل الشبهات، ولهذا جاءت المادة السالفة الذكر بالتفصيل التالي: " لا يجوز تعيين مندوب للحسابات في شركة المساهمة:

[1] نادية فضيل، المرجع السابق. ص331-332.
[2] المرجع نفسه، ص 332-333.

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

القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر $\frac{}{10}$ رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر $\frac{1}{10}$ رأسمال 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 من مجلس المراقبة.

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

الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة ومجلس المديرين في أجل خمس سنوات إبتداءا من تاريخ إنهاء وظائفهم"[1]

الفرع الثاني: الشروط الواجب توافرها لتعيين محافظ الحسابات

وزيادة على المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 2001/01/27[2] الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير ومحافظ الحسابات المعتمد حيث تضمن سبع مواد تنظم الجانب من المهنة.

[1] نادية فضيل – المرجع السابق، ص333.
[2] جريدة رسمية عدد 07 مؤرخة في 01 فيفري 2011.

كما يمكن أن تمارس مهنة محافظ الحسابات من طرف شخص طبيعي أو شخص معنوي [1] متى توافرت في كل واحد منهما الشروط اللازمة وسنتطرق لكل حالة على حدة كالآتي:

1- ممارسة المهنة من طرف شخص طبيعي: تنص المادة 08 من القانون 10-01 تتعلق بالمهن الثلاث الجديد على الشروط الواجب توافرها في الشخص الطبيعي الذي يريد مزاولة مهنة محافظ الحسابات، وتتمثل هذه الشروط في:

أ. **أن يكون جزائري الجنسية:** من البديهي أن يعرض المشرع الجزائري توافر الجنسية الجزائرية كشرط من أجل ممارسة مهنة محافظ الحسابات لكنه لم ينص على إمكانية الترخيص للأشخاص الأجانب بممارسة هذه المهنة على عكس القانون. القانون 91-08الملغى الذي يترك هذه الإمكانية مفتوحة ووضع شروطا لها في إطار المعاملة بالمثل.

ب. **أن يكون متمتعا بكافة الحقوق المدنية والسياسية:** مثلما هو معمول به في مختلف الوظائف يجب على كل من يريد الممارسة أن يكون متمتعا بكامل حقوقه وغير محروم من ممارستها، إذ تنص المادة 08 من قانون العقوبات الجزائري[2] على أن الحرمان من الحقوق الوطنية ينحصر في:

- عزل المحكوم عليه وطرده من جميع الوظائف والمناصب السامية في الحزب أو الدولة وكذا جميع الخدمات التي لها علاقة بالجريمة.

- الحرمان من حق الانتخاب والترشح وعلى العموم كل الحقوق الوطنية والسياسية ومن حمل أي وسام.

---

[1] R.Castell&F.Pasqualini , OP.CIT,P 12.

[2] الأمر 66-156 الصادر في 08,06,1966 ج ر عدد 54 مؤرخة في 1966/06/11.

- عدم أهلية لأن يكون مساعدا محلفا أو خبيرا أو شاهدا على اي عقد أو أمام القضاء إلا على سبيل الاستدلال.
- عدم الأهلية لأن يكون وصيا أو ناضرًا ما لم تكن الوصاية على أولاده.
- الحرمان من الحق في حمل الأسلحة وفي التدريس وفي إدارة مدرسة و الاستخدام في مؤسسة للتعليم بوصفه أستاذًا أو مُدرسًا أو مُرتقبًا.

ج. أن لا يكون قد صدر بشأنه حكم نتيجة ارتكاب خيانة أو جنحة مخلة بشرف المهنة:

والمقصود بها الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلقة بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة، لكن لم ينص القانون 10-01 الجديد على مجالات هذه الممارسة على عكس القانون 91-08 الملغي الذي نص عليها في المادة الأولى وهي: الشركات التجارية، الجمعيات، التعاضديات الاجتماعية، النقابات.[1]

د. حيازة شهادة لممارسة المهنة: نصت المادة 2/08 من القانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على أن يكون المترشح حائزا للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات وشهادة معترف بمعادلتها، وذكرت الفقرة الثانية من المادة نفسها على أن تُمنحَ هذه الشهادة من طرف معهد التعليم المختص التابع لوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه. وكشرط للالتحاق بالمعهد المختص أو بالمعاهد المعتمدة، أوجب هذا القانون إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم (المادة 03/08 من القانون 10-01 السابق ذكره)

[1] المادة 01 من القانون 91-08 : " يحدد هذا القانون شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات "

وما يلاحظ من هذه النصوص أن المشرع الجزائري (سواء في القانون الجديد أو الملغى) لم يعطي الحق لدارسي القانون لممارسة هذه المهنة رغم أن بها جزء هاما من المعارف في المجال القانوني خاصة القانون التجاري(الشركات التجارية على وجه الخصوص) والقانون المدني وقانون العقوبات والقانون الجبائي، ويُعد هذا التجاهل غير مبرّر بخصوص المتخصصين في قانون الأعمال خاصة إذا علمنا أن المشرع الفرنسي الذي أعطى الحق لحاملي ديبلوم معهد قانون الأعمال بممارسة مهنة محافظ الحسابات.[1]

هـ. أن لا تتوفر فيه حالة من حالات التنافي: لم ينص القانون المتعلق بالمهن الثلاث الجديد (مثله مثل القديم) على هذا الشرط صراحة لكنه تضمن حالات التنافي الخاصة به المهنة في المواد من 64 إلى 68 وتتمثل فيما يلي:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية (المادة 64).
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني (المادة 64)
- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه (المادة 64).
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركة أو الهيئة نفسها.

[1]J.Moneger & T.Granier , Le commisaire aux compt , DALLOZ 1995 ,P 53.

كل عهدة برلمانية (المادة 64)

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة (المادة64) .
- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة (المادة 1/65).
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين (المادة 1/65).
- قبول مهام والتنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها (المادة 1/65).
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها (المادة 1/65).
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته (المادة 1/65)
- تعيين الأشخاص الطبعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة نفسها (المادة 66).
- القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة (المادة 67).
- في حالة استقدام محافظين للحسابات يجب أن لا يكونا تابعين للسلطة نفسها وألا تربطهما أية مصلحة وألا يكونا منتميين إلى شركة محافظة الحسابات نفسها (المادة 68).

ولقد نصت المادة 2/65 على أن حالات التنافي المذكورة أعلاه في المادة 64 و1/65 تمتد إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات، ويمكن لمحافظ الحسابات طبقا لنص المادة 4/64 ممارسة مهنته

زيادة على مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 64 و 52 من القانون 10-01 السابق ذكره.

- زيادة على ذلك نصت المادة 175 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري على حالات تنافي أخرى وهي: الأقرباء والأصهار إلى غاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، وأزواج القائمين بالإدارة، وأعضاء مجل المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عُشر رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عُشر رأسمالها هذه الشركات.

- أزواج الأشخاص الذين يتحصولون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا، إمّا من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

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

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

و. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية: قبل تأدية اليمين، يجب أن يكون محافظ الحسابات معتمدا من طرف وزير المالية حسب الشروط والكيفيات المحددة عن طريق التنظيم (المادة 07 من القانون 10-01 الجديد) حيث يقوم بإرسال طلب الاعتماد بصفة محافظ للحسابات إلى

المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق رسالة موصى عليها أو عن طريق إيداعها مقابل صل استلام (المادة 01/09 من القانون 10-01 الجديد) ويكون هذا الطلب مرفوقا بالوثائق الإدارية التي نصت عليها المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 2011/01/27[1] وهي:

- شهادة الجنسية الجزائرية.
- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12.
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة.
- مستخرج من صحيفة السوابق العدلية رقم 03.

وتمنحه أمانة المحاسب الوطني للمحاسبة، بعد إجرائها فحصا ماديا للوثائق، وصل إيداع مؤرخ و مرقم يسلّم له شخصيا مقابل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.

وطبقا للمادة04 من المرسوم التنفيذي11-30 السالف ذكره، يعتبر طلب الاعتماد مودعا ابتداءا من تاريخ استلام طالب لوصل إيداع الملف من الأمانة المجلس الوطني للمحاسبة وتعاد الملفات غير الكاملة أو غير المقبولة شكلا إلى مرسليها مرفقة بمذكرة توضح أسباب عدم القبول.

وبعدها تفصل لجنة الاعتماد، التي تجتمع حسبما يقتضيه عدد طلبات الاعتماد، وفقا لنظامها الداخلي بعد دراستها لملفات الطالبين سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أم معنويين وتحرر محضرا بذلك يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض منح الاعتماد، وترسل هذه اللجنة عن طريق أمانة المجلس الوطني

[1] المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد 07 مؤرخة في 01 فيفري 2011.

للمحاسبة محضر الاجتماع مرفقا بالاعتمادات قصد إمضائها من الوزير المكلف بالمالية (المادة 05 من المرسوم التنفيذي 11-30 المذكور أعلاه)

وبمقتضى نص المادة 02/09 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد، يقّدر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف محافظ الحسابات ويقوم بدراسة طلب الاعتماد ويتحقق لاسيما من مطاقته للأحكام المنصوص عليها في المادتين 07 و 08 من هذا القانون، بعدها يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتبليغ المترشح بقرار الاعتماد أو رفض معلّل للطلب في أجل أربعة أشهر، وفي حالة تبليغه قبل انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول (المادة 03/09 من القانون 10-01 الجديد).

وفي حالة القبول، يمنح طلب الاعتماد للمعني في نسخة واحدة مقابل مخالصة (المادة 06 من المرسوم التنفيذي 11-30 السالف الذكر).

ز. **أن يؤدي اليمين القانونية:** يجب على محافظ الحسابات تأدية اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم حسب نص المادة 06 القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد ، ولقد تضمنت الفقرة الثانية من المادة 06 نص اليمين بقولها " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن اخلص في تأدية وظيفتي واكتم سر المهنة واسلك في الأمور سلوك المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد " وبعد الانتهاء ، يقدم للمترشح عقد بذلك يقدمه في ملف التسجيل .

ح. أن يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية : حتى يمارس محافظ الحسابات مهامه يجب عليه أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية ، ولكن لكي يتمكن من التسجيل في الجدول يجب أن يكون لديه عنوان خاص (المادة 10 من القانون 10 -01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد).

وفي هذا السياق ذكرت المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 2011/01/17[1]. فإنه يجب على المترشح للمهنة سواء أكان شخصا طبيعيا أم معنويا أن يرفق ملف طلب التسجيل في الجدول بنسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل المهني وكذا محضر معاينة إثبات وجود المحل يعدّه المحضر القضائي.

وبمقتضى نص المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المتعلق بشروط وكيفيات الاعتماد ، يلزم الأشخاص الطبيعيون المترشحون لممارسة مهنة محافظ الحسابات بالتسجيل في الجدول خلال إرسال الوثائق التالية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة وهي :

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد.
- شهادة الجنسية الجزائرية .
- مستخرج من شهادة الميلاد رقم 12.
- نسخة مصادق عليها مطابقة للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة.
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية .
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني.

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 2011/01/27 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، جريدة رسمية عدد 07 مؤرخة في 01 فيفري 2011.

- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة.

- نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب لمقر الممارسة الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.

- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين.

- ستة صور شمسية على خلفية بيضاء .

- تصريح شرفي بعدم تقاضي اجر تحت أي صفة كانت.

- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة مهنة المحاسبة .

وبذلك يسجل المترشح في الجدول وتمنح له البطاقة المهنية التي تحدد اللقب والاسم والمهنة أو المهن المرخص له بممارستها (المادة 08 من المرسوم التنفيذي 11-30 سالف ذكره).

2- ممارسة المهنة من طرف شخص معنوي:على غرار القانون 91-08 نص القانون 10-01 السابق ذكره على إمكانية ممارسة مهنة محافظة الحسابات ضمن شركة او تجمع (المادة 1/12) حسب الشروط التالية :

- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية (المادة 46).

- أن يكون الشركاء مسجلون بصفة فردية محافظي حسابات في جدول الغرفة الوطنية (المادة 48).

- أن يكون الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل في جنسية جزائرية حاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشر أو غير مباشرة بالمهنة (المادة50).

- أن تضم الشركة المدنية أعضاء الغرفة الوطنية فقط وأن يكون الشركاء غير المعتمدين وغير المسجلين في الجدول من قانونيين واقتصاديين أو أي حامل لشهادة التعليم العالي في حدود ربع الشركاء (المادة52).

- إن تعيين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات المذكورة أدناه في المادة 46 من بين المهنيين المسجلين في الجدول فقط (المادة 53).

- أن تعيين هذه الأجهزة المسيرة المذكورة في أكثر أو تجمع (المادة 54).

- إذا اتخذت مؤسسة عمومية اقتصادية شكلا من الأشكال القانونية المحددة أدناه: يجب أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون مسجلين في جدول الغرفة الوطنية (المادة 55).

- عدم ممارسة مهام مكلف بها المحافظ جرّاء تسجيله في الجدول وان توكل هذه المهام وجوبا إلى الشركات والتجمعات (المادة 56).

- أن تنجز الأعمال تحت الاسم الخاص للمحافظ وتحت مسؤولية وعدم استعمال اسم مستعار (المادة 57).

ولقد نصت المادة 46 من القانون 10-01 السابق ذكره بأنه يمكن لمحافظي الحسابات تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة او شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة

مشتركة لممارسة مهنتهم ويتم تأهيلها كلها عندما يشكل أعضاؤها ثلثي الشركاء على الأقل ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل وتدعى " شركات محافظة الحسابات (المادة 48)، كما يمكن لكل مؤسسة عمومية اقتصادية أن تنشأ في الشكل القانوني المذكور يكون هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة محافظ الحسابات في ظل احترام أحكام هذا القانون.

ومن اجل الحصول على الاعتماد يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة محافظ الحسابات أن تتوفر فيها شروط نصت عليها المادة 51 وهي:

- أن تهدف لممارسة مهنة محافظ الحسابات.
- أن يسيّرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو عضو فيها بالموافقة المسبقة للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك أو كاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف.
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لآي شخص آو تجمّع مصلحته أن لا تملك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية آو التجارية آو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية إلا إذا ارتبط نشاطها بمهنة محافظ الحسابات.

وبدوره يلتزم الشخص المعنوي أيضا بإرسال طلب الاعتماد بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو يودع مقابل وصل الاستلام مرفقا بالوثائق التي نصت عليها المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-30 السابق ذكره وهي:

- نسخة من التصريح بالاكتتاب وإيداع رأسمال الشركة قيد التكوين.
- نسخة من المشروع القانوني الأساسي للشخص المعنوي يعدّه الموثق المكلف بتحرير العقد.
- نسخة من اعتماد كل شريك يكون اعتماده مفروضا .
- نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل للقيام بالإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب الاعتماد من قبل الشخص المعنوي.
- وتمنحه أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، بعد إجرائها فحصًا ماديًا للوثائق، وصل إيداع مؤرخ ومرقّم يسلّم له شخصيا مقابل وصل استلام أو يرسل له بواسطة رسالة موصى عليها.
- و في حالة القبول، يمنح طلب الاعتماد للمعني في نسخة واحدة مقابل مخالصة (المادة 06 من المرسوم التنفيذي 30-11 المتعلق بشروط وكيفيات الاعتماد)

يقوم المترشح بعد ذلك بالتسجيل لممارسة مهنة محافظ الحسابات حيث أن المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 السابق ذكره ألزمت الأشخاص المعنويين بإرسال الوثائق التالية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة وهي:

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد.
- نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض اعتماده.
- نسخة من التصريح بالاكتتاب ودفع رأسمال الشركة قيد التكوين.
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يعدّها الموثق المكلف بتحرير العقد.

- نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول.

- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعّدها المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشوط المادية لممارسة المهنة.

- نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين لكل شريك.

- ست صور شمسية على خلفية بيضاء لكل شريك.

- نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد التسجيل في الجدول.

- نسخة مصادق عليها من القوانين الأساسية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد التسجيل في الجدول.

- نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي والرقم التعريفي الإحصائي الواجب تقديمها خلال شهرين بعد التسجيل في الجدول.

- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء.

وبذلك تسجيل الشركة المترشحة في الجدول وتمنح لها البطاقة المهنية التي تحدد عنوانها والمهنة أو المهن المرخص بممارستها (المادة 08 من المرسوم التنفيذي 11-30 السابق ذكره)

إذن يفهم مما سبق أن المشروع الجزائري حصر الشكل الذي يجب أن تكون عليه شركات محافظة الحسابات في شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المدنية والتجمعات

ذات المنفعة المشتركة، وتخضع هذه الأشكال إلى شروط التأسيس والسير والانحلال المنظمة في القانونين المدني والتجاري[1] وبتوفير الشروط المطلوبة لإنشاء الشركة وبمجرد حصولها على الاعتماد وعلى البطاقة المهنية، تتمتع هذه الأخيرة بالحقوق نفسها وتقع على عاتقها الواجبات نفسها التي يتمتع بها محافظ الحسابات الطبيعي ويلتزم بها ما عدا ممارسة حق الانتخاب أو الترشح لشغل أي منصب (المادة 58 من القانون 10-1 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد)

وبعد الانتهاء من كافة الترتيبات الخاصة بالشروط وطلبات الاعتماد والتسجيل في الجدول سواء من طرف الأشخاص الطبعيين أو المعنويين ويقوم المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة بتحديد قائمة المهنيين المسجلين في الجدول ونشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية(المادة 49-04 من القانون 10-01 السابق ذكره)، ويغير جميع محافظي الحسابات الذين كانوا معتمدين في ظل القانون الملغى معتمدين تلقائيا عند تاريخ نشر القانون 10-01 طبقا لنص المادة 82 من هذا القانون.

الفرع الثالث: كيفية تعيين محافظ الحسابات

توجد العديد من الطرق التي يتم بها تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة، والسائد أن محافظ الحسابات يُعيّن من قبل الجمعية العامة العادية وهذا هوالاصل الذي حدّده المشرع الجزائري، وبدوره اعتبر المشرع الفرنسي الجمعية العامة العادية للمساهمين مختصة في تعيين محافظي الحسابات واعتبر ذلك من النظام العام[2] ويتعين على محافظ الحسابات أو مسيّر الشركة أو تجمع محافظي

[1]N-E . SADI & A.MAZOUZ , OP.CIT, P 44.
[2]R. Castell & F.Pasqulini ,OP.CIT, P 18.

الحسابات إبلاغ لجنة المراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما (المادة 30 من القانون 10-01 السابق ذكره).

لكن لكل قاعدة استثناء فقد يتم التعيين في القانون الأساسي للشركة أو من طرف الجمعية التأسيسية أو عن طريق القضاء وفق ما سنراه لاحقا.

1- تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين

(المبدأ): يُعيّن محافظ الحسابات من طرف المستفيدين من المراقبة في شركة المساهمة [1] وتقوم الجمعية العامة بذلك بعد موافقة محافظي الحسابات من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية حسب ما تنص عليه المادة 26 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد :" تُعيّن الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتهما كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية".وبدورها نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري في السياق نفسه بقولها: "تعيّن الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر..."، كما يتم تعيين محافظ الحسابات المستخلف من طرف الجمعية العامة وهو الأمر الذي أكدته المادة 715 مكرر 2/7 من القانون التجاري بقولها : "يبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية العامة بدل المندوب آخر...".

[1] J.Moneger & T.Granier , OP.CIT, P 45.

وبمقتضى المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27[1] المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات.

وطبقا لنص المادة 04 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره، يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

[1] جريدة رسمية عدد 07 مؤرخة في 01 فيفري 2011.

بعد ذلك يتحصل محافظ الحسابات المترشح على ترخيص مكتوب من الكيان لتمكينه من القيام بتقديم مهمة محافظ الحسابات يسمح له بالاطلاع على ما يلي:

- تنظيم الكيان وفروعه.
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهنة.

ويتم الاطلاع على هذه العناصر في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها خلال أجل يحدده دفتر الشروط (المادة 05 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره).

واستنادا إلى هذه العناصر، يوضح محافظ الحسابات في العرض الموارد المرصودة والمؤهلات المهنية للمتدخلين وبرنامج عمل مفصل والتقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها وأخيرا آجال إيداع التقرير (المادة 07 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره) ويجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يصدرها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي (المادة 08 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره).

ويجب على محفاظ الحسابات المعيّن في إطار العرض التقني إحترام الالتزامات تحت طائلة العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط (المادة 09 من المرسوم التفيذي السالف ذكره)،ويجب أن يحدد هذا الدفتر إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي

المتعهدون المعنيون إلى المكتب نفسه أو إلى الشبكة المهنية نفسها طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها الشروط (المادة 10 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره).

ويجب أن يتضمن دفتر الشروط كافة التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات، غير انه لا يجب أن يقل تنقيط العرض التقني على ثلثي سلّم التنقيط الإجمالي (المادة 12 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره).

ثم تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ للحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض، وتقوم هذه اللجنة بعرض نتائج التقييم حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي حسابات ثم انتقاؤهم مسبقا ، غير انه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات ، المزمع استشارتهم على الأقل ثلاث مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم (المادة 13 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره).

والملاحظ أن المشرع الجزائري أعفى الهيئة أو المؤسسة من إعداد دفتر الشروط جديد في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته (المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32).

2- الاستثناءات الخاصة بتعيين محافظ الحسابات : ورد على الأصل الخاص بتعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة استثناءان هما :

تعيين محافظ الحسابات أثناء تأسيس الشركة ، تؤسس شركة المساهمة بطريقتين مختلفتين هما : طريقة التأسيس الفوري (اللجوء علنية للادخار)وطريقة التأسيس المتتابع (عدم اللجوء علنية

للادّخار)،[1] ولقد أعفت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 السالف ذكر في الشركات التي تعين محافظي الحسابات الأوائل من إجراء دفتر الشروط وبالتالي وجب الرجوع إلى أحكام المادّتين 600و 609 من القانون التجاري على النحو الآتي:

أ. **تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة:** يعيّن محافظ الحسابات في القانون الأساسي لشركة المساهمة إذا اتبعت طريقة التأسيس المتتابع أو بالأحرى إذا لم تلجأ علنية للادخار، ولقد أجازت المادة 609 من ق.ت.ج هذه العملية بقولها:" يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية"، والهدف من هذا التعيين تسيير تأسيس شركة المساهمة، مع التنويه أن طريقة التعيين هذه لا تكسب امتيازات لمحافظ الحسابات مقارنة مع إذا تم تعيينه بالطرق العادية.

- **تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية:** يتم اتباع هذه الطريقة في التعيين إذا لجأت شركة المساهمة لطريقة التأسيس الفوري، وبموجب ذلك تقوم الجمعية العامة التأسيسية التي تصادق على القانون الأساسي بتعيين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة، كما تقوم بتعيين واحد أو أكثر من محافظي الحسابات وتثبث عند اقتضاء قبولهم لمهامهم في المحضر الخاص بها، كل هذا أكدت عليه المادة 2/600 من القانون التجاري التي نصت على: "تثبت هذه الجمعية أنّ... وتعيّن القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعيّن واحد أو أكثر من

[1] نادية فضيل – أحكام الشركات طبقا للقانون التجاري الجزائري مشتركات الأموال، دار هومة. الجزائر 2003، ص 152.

مندوبي الحسابات. كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاصة بالجمعية عند الاقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات وظائفهم ".

ب. تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء: الغاية من هذا التعيين ضمان السير العادي للشركة وكذلك حماية الأقلية من المساهمين إذ أنه في حالة فشل المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين هذا الأخير بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول التابع لها مقر الشركة طبقا لنص المادة 1/15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

- كما وردت هذه الطريقة في التعيين في نص المادة 715 مكرر 7/4-8 من ق.ت.ج لكن باعتبار أن الخاص يقيّد العام فإننا سنكتفي بالعمل بما هو مذكور في المرسوم 11-32 السابق ذكره.
- ولا تطبق أحكام هذا المرسوم إذا تم تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء وبالتالي عدم إعداد دفتر الشروط المشار إليه أعلاه (المادة 2/15 من المرسوم التنفيذي رقم 32/11).
- وعلى عكس المشرع الجزائري لم يمنح المشرع الفرنسي الحق في تقديم هذا الطلب إلّا للمساهمين دون غيرهم، ولا عبرة بعددهم ولا بعدد الأسهم التي يمتلكونها، وهو ما نصت عليه المادة 3/224 من قانون الشركات الفرنسي 66-537 المؤرخ في 1966/07/24.
- ويقع على عاتق شركة المساهمة دفع مستحقات الهيئة الاستعجالية لأن التعين لصالحها كما تقوم بتعويض المساهم الذي قدم الطلب عن المبالغ التي دفعها، ويتمتع المحافظ المعين من قبل القضاء

بكامل الصلاحيات رغم أن مكانه مهدد ومؤقت حيث يجوز للجمعية العامة تصحيح الوضع بتعيين محافظ جديد كما بإمكانها تثبث المحافظ المعين من قبل القضاء.[1]

لكن السؤال الذي يطرح نفسه بمجرد التطرق لكل ما سيق ذكره هو: متى تمكن القول بأن محافظ الحسابات قد قبل بالمهام الموكل إليه ؟

لم يشترط القانون موافقة سريعة وفورية من طرف المحافظ وهذا حتى يتسنى للمسيريين إتمام إجراءات الشهر الواجب القيام بها في هذا التعيين وحسب المرسوم الرئاسي 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، يتم القبول بمجرد توقيع المحافظ على محضر الجمعية العامة التي قامت بتعيينه او بواسطة رسالة قبول.

ولقد جاء في نص المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات ما يلي: " يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية خلال أجل أقصاه ثمانية أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه"

ولكن خلافا لذلك ميز المشرع الفرنسي بين ثلاث حالات:

- حضور محافظ الحسابات في الجمعية العامة: في هذه الحالة يحدد تاريخ بداية مهامه يوم انعقاد الجمعية العامة، والشيء نفسه إذا عبّر عن إرادته بالقبول يوم انعقاد الجمعية العامة، وبإمضاء المحافظ لمحضر الجمعية العامة يعتبر قد قبل صراحة المهام المسندة إليه.

[1]J.Moneger &T.Granier , OP.CIT, P 86.

- غياب محافظ الحسابات عن الجمعية العامة: في هذه الحالة يحدد تاريخ بداية مهامه من اليوم الذي يصرح فيه عن نيته بان يكون محافظا للحسابات لدى الشركة، ويكون ذلك بواسطة رسالة موصى عليها تبين قبوله ترسل إلى مقر الشركة التي هو عضو فيها.

- القبول الضمني: في هذه الحالة تكون بداية مهامه منذ التاريخ الذي أجرى فيه أول عمل يوحى به طريقة ضمنية قبوله العمل كمحافظ حسابات لذى الشركة، ويعتبر القبول ضمنيا في حالة علم محافظ الحسابات بقرار التعيين دون أن يعترض على ذلك.[1]

إذن يعتبر محافظ الحسابات قد وافق على المهام المستندة إليه في شركة المساهمة سواء بالتوقيع على محضر الجمعية العامة أو برسالة موصى عليها أو بالقبول الضمني.[2] وبمجرد قبول محافظ الحسابات لمهام المسندة إليه وجب شهر هذا التعيين.[3] فإذا تم تعيينه في القانون الأساسي للشركة فإنّ هذا الأخير سيتضمن اسم محافظ الحسابات ولقبه وعنوانه ومقره وبالتالي فإن شهره سيتم مع إيداع شهر الشركة لقوانينها الأساسية في المركز الوطني للسجل التجاري وعند نشرها في نشرة الإعلانات القانونية.

أمّا إذ تمّ التعيين أثناء الحياة الاجتماعية للشركة أو بقرار من القضاء أو كان المحافظ مستخلف لمحافظ آخر، ففي هذه الحالة يجب إيداع نسخة من التعيين في تعديل القانون الأساسي للشركة الخاص بالتعيين في السجل التجاري ونشره في نشرة الإعلانات القانونية طبقا لقواعد إشهار الشركات المنصوص عليها في المادتين 548-549/**1-2** من القانون التجاري الجزائري.

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص102.

[2] N.E.SADI& A.MAZOUZ ,OP.CIT,P 66.

[3] J.Moneger&T.Granier ,OP.CIT, P 92.

والملاحظ من كل هذه النصوص الخاصة بتعيين محافظ الحسابات أن المشرع الجزائري لم يحدد عدد المحافظين، الواجب تعيينهم وترك الحرية كاملة للشركة بقولها في نص المادة 29 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة " عندما تقرر الشركة أو الهيئة المعنية تعيين أكثر من محافظ حسابات، فعن كلّ واحد منهم يمارس مهمته طبق لأحكام القانون".

وبالمقابل حدد المشرع الفرنسي عددهم باثنين في حالتين اثنتين هما:

- حالة لجوء الشركة علنية للادخار.
- شركة الأسهم التي تلجأ علنية للادّخار ولكن رأسمالها لا يتجاوز مبلغ 5 ملايين فرنك[1] لكن يمكن اعتبار ذلك سلاح ذو حدين إذ أنّ ازدواجية المحافظين قد ترتب نتائج مخالفة لأنها تتطلب اقتسام المهام أو القيام بعمل مزدوج وهذا تكرار ومضعية للوقت، كما يمكن أن يقوم أحد المحافظين بإمضاء على تقرير زميله دون أن يقوم بأيّ عمل وبالتالي فإنّ هذه الازدواجية لا تنتج بالضرورة نتائج إيجابية، غير أنّ هذه الانتقادات قد تجد واقعًا مغايرًا في حالة إذ كانت الشركات كبيرة جدا ولها امتدادات واسعة من حيث النشاط ممّا يتطلب زيادة عدد المحافظين، وعلى العموم تستطيع قبول محافظ حسابات واحد لأنه كاف للقيام بالمهمة القانونية ولكن يشترط أن لا يمارس نشاطه في العديد من الشركات خصوصًا ذات النشاط الكبير والمتشابك مع الاستعانة بمعاونين أكفاء ومجهزين بالإمكانيات المادية الكافية لممارسة المهنة بصفة فعّالة.

[1]J.Moneger &T.Granier , OP.CIT, P 83

المطلب الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات

لا يستطيع محافظ الحسابات تأدية مهامه بفعّالية ما لم يتمتع بنوع من الاستقلالية الكافية وهذا راجع لاعتبارين اثنين، فمن جهة المراقبة والإشهاد على حسابات نشاط ما يتطلبّان مقارنتهما مع نتائج النشاطات السابقة وهذا يكون سهلا إذا تمّ الحفاظ على محافظ حسابات لسنوات عديدة لضمان الاستمرارية والاستقرار في العمل، ومن جهة أخرى تتطلّب المراجعة في بعض الأحيان اتخاذ بعض الإجراءات التي لا تعجب المسيّرين فعلى محافظ الحسابات في هذه الحالة أن يكون في مأمن من الإجراءات التي قد يتخذها المسيّرون ضده سواء بإقالته أو بعرقلة ما تعرض له القانون التجاري حيث جعل نظام الإقالة صارما وعاقب بشدة كل من يعرقل عمل المحافظ.

وفي ظل كل هذا، نوضح كافة الطرق الممكنة لإنهاء مهام المحافظ في شركة المساهمة وهذا من خلال فروع الثلاثة المتعلقة بهذا المطلب.

الفرع الأول: انتهاء المدة المحددة قانونا وكذلك استقالة محافظ الحسابات

أولا- انتهاء المدة المحددة قانونا: تنتهي مهام محافظ الحسابات بانتهاء العهدة التي عين لها طبقا لنص المادة 1/27 من القانون 10-01 الجديد التي حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة وحذت بذلك حذو المادة 715 مكرر 1/7 من ق.ت، وقد تكون المدة أقل عند تعيينه بصفته مستخلفا أو عن طريق القضاء،[1] ولا تجدد عهدة محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين

[1] S.F. ZARAOUI ,OP.CIT, P 186

وقام بإعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك (المادة 27 / 3-4 من القانون 10-01 السابق ذكره).

وبخلاف المشرع الجزائري، فقد حدد المشرع الفرنسي هذه المدّة بست سنوات متتالية قابلة للتجديد مرة واحدة أو عدة مرات متصلة[1] أما المشرع المصري فقد حددّها بسنة مالية واحدة قابلة للتجديد تلقائيا ما لم ترفض الجمعية العامة للمساهمين هذا التجديد أو تبادر إلى تعيين محافظ حسابات آخر، بل من حق المحافظ متى انتهت مدة عهدته واقترح مجلس الإدارة عدم تجديدها أن يبدي أقواله أمام الجمعية العامة للمساهمين موضحًا لها ما خفي عليها من أسباب حقيقية دفعت بمجلس الإدارة إلى تقديم هذا الاقتراح.

إذن تنتهي مهمة محافظ الحسابات لدى الشركة بقوة القانون اعتبارا من تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية التي اعتمدت الحسابات المالية السارية ما لم يجدد عقده لفترة أخرى تمتد أيضا لمدة ثلاث سنوات أخرى، لكن لا يجوز إعادة تعيين محافظ الحسابات نفسه، لعهدة ثالثة متتالية إلا بعد مرور عهدة أخرى فاصلة طبقا لنص المادة 2/27 من القانون 10-01.

وفي حالة انتخاب المحافظ لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، يتعين عليه إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهدته ويُعيّن بدله محافظ يتولى تصريف أمور مهنته من طرف الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس

[1] R.Castelle & F.Pasqualini ,OP.CIT,P 20.

الغرفة الوطنية على أن يخضع المهني المعيّن بدوره لحالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القانون المتعلق بالمهن الثلاث الجديد وتنتهي مهامه بانتهاء المانع.

أمّا المشرع الفرنسي فقد أوجب تعيين محافظ أو محافظين احتياطيين للحلول محل المحافظ الأصلي في مهامه لدى الشركة بصفة مؤقتة أو دائمة، فإذا كان المانع مؤقتا كالمرض مثلا فإنّ المحافظ الاحتياطي يخلف الأصلي طوال الفترة التي يستغرقها هذا المانع المؤقت، أمّا إذا كان المانع دائما كوفاة المحافظ الأصلي مثلا فإن المحافظ الاحتياطي يخلف الأصلي من لحظة تحقق المانع الدائم وحتى انتهاء مدة العهدة المتبقية للمحافظ السابق.[1]

أما بالنسبة لمحافظ الحسابات المعيّن عن طرق القضاء، فإن عهدته تمتد إلى حين تبادر الجمعية العامة التي تعين محافظ آخر وليس لمدة عهدتين بالضرورة.

ثانيا- استقالة محافظ الحسابات: نصت المادة 38 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد المشرع الجزائري على حق محافظ الحسابات في الاستقالة بقولها: " يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبّق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة".

وتظهر من خلال هذا النص عدة احتمالات قد تدفع محافظ الحسابات للاستقالة وهي:

- عدم قدرته على المواصلة في مهامه لسبب وجود مانع قانوني أو جسدي...إلخ.
- وجوده يؤثر على استقلاليته.

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 88.

- شطب اسمه من الجدول المهني للمحافظين.
- عدم كفاية ما يحصل عليه من أتعاب.
- تدهور علاقته بمديري الشركة على نحو من شأنه تعجيز محافظ الحسابات عن أداء واجباته المهنية على أكمل وجه ويفقده الصفاء والوضوح.

لكن لا يجوز أن يكون الدافع إلى الاستقالة مجرد الرغبة في التخلص من الوفاء بواجباته القانونية [1] لذلك وضع المشرع في المادة **38** السابق ذكرها شروطا خاصة بالاستقالة وهي:

- شرح مفصل للأسباب الموضوعية.
- إعطاء إشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر لمنح الوقت للشركة لاتخاذ كافة الاحتياطات اللازمة.
- إعداد تقرير مفصل عن المراقبات والإثباتات التي توصل إليها.
- ألا تُشكل أو تُسبب هذه الاستقالة أضرار للشركة.[2]

ويوصي المجلس القومي لمحافظي الحسابات في فرنسا بأنه على محافظ الحسابات المستقيل أن يضل في عمله لدى الشركة حتى تعين محافظا بدلا عنه أو على الأكثر حتى انعقاد الجمعية العامة التي هو ملزم بتقديم تقريره إليها عن السنة المالية المنصرمة، ويجب على الشركة أن تشهر استقالة محافظ الحسابات لدى مركز السجل التجاري لأنها تتضمن إنهاء لمهام وفي حال أغفلت ذلك لمحافظ الحسابات القيام بهذا الإجراء باعتباره صاحب المصلحة في ذلك، لكن بمقابل حق محافظ الحسابات في الاستقالة هل يجوز للجمعية العامة رفضها؟

[1] على سيد قاسم، المرجع السابق، ص 90.

[2] J.Moneger&T.Granier ,OP.CIT,P 96.

بمجرد الاعتراف بحق محافظ الحسابات في تقديم استقالته لا يمكن القول حينها بأنه للجمعية العامة الحق في رفض استقالته خاصة إذا قدم أمامها أسبابا موضوعية، لكن إذا رفضت الجمعية العامة هذه الاستقالة يجوز لمحافظ الحسابات اللجوء إلى القضاء لتقدير قراره مسبّبا وإلغاء الرفض لكن بدون إعطائه أي تعويض للضرر الممكن أن يلحق به جراء ذلك الرفض.[1]

الفرع الثاني: عزل محافظ الحسابات أو وفاته أو شطبه أو إيقافه

أولا- عزل محافظ الحسابات: قبل صدور المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 المعدل والمتمم للقانون التجاري، كان عزل محافظ الحسابات يخضع إلى أحكام الوكالة [2] وكان واجبا الرجوع لأحكام القواعد العامة للوكالة المنصوص عليها في المادة 587 من القانون المدني الجزائري لسد الفراغ القانوني، وتجيز هذه المادة للموكل في أي وقت إنهاء الوكالة أو تقييدها ولو وجد اتفاق يخالف ذلك، فإذا كانت الوكالة بأجر فإن الموكل يكون ملزما بتعويض الوكيل عن الأضرار التي لحقت به جراء عزله في وقت غير مناسب أو بغير عذر مقبول.

لكن بعد صدور هذا المرسوم تغير الحال وأصبح عزل المحافظ يخضع لشروط نصت عليها المادة 715 مكرر 9 من القانون التجاري وهي: " في حال حدوث خطأ او مانع يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأسمال $\frac{1}{10}$ لشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة

[1] Jean Hémard&Françoi Terré & Pierre Mabilat , Sociétés Commerciales – tome 02 , DALLOZ , Paris – 1974 , P 763.
[2] S.F .ZARAOUI , OP.CIT,P 185.

القضائية المختصة."، إذن إذا توافر شرط الخطأ أو المانع يتم عزل محافظ الحسابات بموجب قرار قضائي بناء على طلب يقدم من طرف:

- مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.
- مساهم أو أكتر يمثلون على الأقل عشر رأسمال الشركة.
- الجمعية العامة .

وبدوره قنّن المشرع الفرنسي هذا التصرف في نص المادة 227 من قانون الشركات الصادر في 1966/07/24 حيث منح للجمعية العام حق عزل محافظ الحسابات قبل انتهاء مدة وكالته إذا توافر احد السببين:

1- وقوع المحافظ في خطأ خلال تنفيذ التزاماته القانونية:ويقصد بالخطأ التنفيذ السيئ للمهمة الموكلة لمحافظ الحسابات كأن يقوم بالخلط بين أعمال المراقبة والتسيير أو أن يهمل أداء مهامه أو أن يقدم معلومات كاذبة للجمعية العامة حول وضعية الشركة أو أن لا يحترم التزامه بكتمان السر المهني...إلخ[1] كم يعتبر خطأ وجود فرق كبير بين الحسابات البنكية ودفاتر الصندوق ولم يقم المحافظ بأي عمل لتفسير هذا التعارض، كذلك في حالة ما إذا اكتشف المحافظ عدم صحة وعدم قانونية الحسابات ولم يخطر الجمعية العامة ولم يقدم تقريره في الوقت المناسب فإقالته في هذه الحالة مسبّبة[2].

[1]J.Hémard& Terré &P.Mabilat , OP.CIT, P 755.
[2]J.Moneger&T.Garnier , OP.CIT,P98.

2- وجود عائق أو مانع يحول بينه وبين النهوض بمهام وظيفته:أمّا المانع فهو موضوعي وينتج عن المرض الطويل أو الإبعاد الذي يحول دون أداء المحافظ لمهامه، كما يمكن أن يدخل في إطار المانع الإدانة الجبائية أو الشطب من جدول القائمة المهنية[1].

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

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

وأمام هذا التباين في الآراء، استجاب المشرع الفرنسي لهذه الرغبة بعض الفقهاء طالب الذين طالبو بإخضاع نفاذ قرار الجمعية العامة بعزل محافظ الحسابات إلى تصديق القضاء فنصت المادة 227 من قانون الشركات 1966 (المعدّلة في القانون رقم 84-145 المؤرخ في 1984/03/01)

[1]J.Hémard& Terré &P.Mabilat , OP.CIT , P 755.

على أن المحافظ لا يُعزل قبل انقضاء مدة وكالته إلا بقرار يصدر عن المحكمة التجارية بناء على طلب مجلس الإدارة أو لجنة المشروع أو عدد من المساهمين يمثلون عشر رأس مال على الأقل أو الجمعية العامة للشركة، وذلك متى ارتكب محافظ الحسابات خطأ في القيام بمهامه أو لوجود مانع أو لوجود مانع مادي او قانوني يحول بينه وبين القيام بواجبات مهنته[1].

والملاحظ أن المشرع الجزائري شأنه شأن المشرع الفرنسي جعل إمكانية عزل محافظ الحسابات عن طريق القضاء في حالة وجود خطأ أو مانع، وفيما سوى هذه الأسباب فإن الهيئة المراقبة ملزمة بتعويض المحافظ عن الأضرار الأدبية والمالية التي لحقت به لأن العزل في هذه الحالة يعتبر تعسّفيًا.

ثانيا – وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه: لا يخفى على الجميع أن الوفاة تضع نهاية للعلاقات المبنية على الاعتبار الشخصي كما هو حال علاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته لأن اختيار المحافظ من طرف الجمعية العامة يتم على أساس الثقة في شخص المحافظ وأمانته وكفاءته، والأمر سيّان إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه لأن هذا يضرّ بمصلحة الشركة ولا يسعها الانتظار وبالتالي إيجاد البديل في أقرب وقت، لذلك نصت المادة 76 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على أن الوزير المكلف بالمالية يعين مهنيا مؤهل لتسيير المكتب بناء على اقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية.

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 96.

الفرع الثالث: اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة أو شهر إفلاسها أو رفضه من طرف الأقلية

أولا- اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة وشهر إفلاسها: لأنه يمكن حل الشركة دون اللجوء إلى تصفيتها فإن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرّد الحل أو شهر الإفلاس خلال مرحلة التصفية وإنما تنتهي بانتهاء عملية التصفية وإقفالها نهائيا (المادة 76 السابق ذكرها) لأن ذلك يؤدي إلى انقضاء العلاقة التي كانت تربط بين الأطراف [1]

وفي حالة قيام الشركة بالاندماج مع شركة أخرى قصد إنشاء شركة جديدة (الاندماج بالمزج) أو في حالة ابتلاعها من طرف شركة أخرى أكبر منها (الاندماج بالضم) في هاتين الحالتين يؤدي حل الشركة إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات في الشركة التي كان يزاول فيها مهامه ولا يعتبر محافظ للحسابات في الشركة الناتجة عن عملية الاندماج[2].

ثانيا- رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية: نص المشرع الفرنسي على هذا الإجراء الذي استوحاه من المشرع الألماني وكرّسه في المادة 1/225 من قانون 1966 من أجل وضع حد للصراع الذي كان سائدا قبل ذلك، حيث طالبت أقلية المساهمين تعيين محافظ لهم في مقابل المحافظ المعيّن من طرف الأغلبية، ولقد منح المشرع الفرنسي هذا الحق لمساهمي الشركة وحدهم دون غيرهم[3].

وبدوره نص المشرع الجزائري على هذه الفكرة في المادة 715 مكرر8 من القانون التجاري على النحو الآتي: " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر $\frac{1}{10}$ رأسمال الشركة، في

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 89.

[2] J.Hémard&F.Terré&P.Mabilat ,OP.CIT, P 745.

[3] Ibid, P 751.

الشركات التي تلجأ علنية للادخار أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرّر، رفض مندوب، أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة". لكن المشرع الجزائري أغفل ذكره المدة التي يجب فيها تقديم طلب رفض التعيين عكس المشرع الفرنسي الذي حددها بثلاثين يوما من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي عينت محافظ الحسابات.[1]

[1] Philippie Merle , Droit du commercial – Société commerciales ; 2nd , DALLOZ 1990 , P 411.

خلاصة الفصل:

نظرا لأهمية محافظ الحسابات حرص المشرع كل الحرص وهذا من أجل تنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها جيدا، وهذا ما جاء في القانون 91-08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهنة محل الدراسة ولكن مع مرور الوقت ألغى هذا القانون بالقانون آخر ألا وهو قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

ويجب على محافظ الحسابات أن يكون على قدرة من الكفاءة كما ألزمتها التشريعات التجارية وهذا منذ بداية تأسيس الشركة وخلال مسيرتها حتى نهاية وجودها أي أن تكون مواكبة لحياة الشركة بصفة مستمرة ودائمة تغطي السنة المالية.

الفصل الأول

مــهام محافظ الحســابــات في شـــركة المــســاهمة

تمهيد:

يرتكز دور محافظ الحسابات في شركات المساهمة على القيام بعدة مهام طوال السنة المالية وفق برنامج عمل يسطره قبل مباشرة مهامه، ويعتبر التقرير الذي يعّده محافظ الحسابات هو المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمشروع وهو وسيلة أو أداء الرأي الفني المحايد للمحافظ على القوائم مجال المراجعة

وعلى هذا الأساس سنقسم دراسة هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، الأول منها نتطرق فيه إلى دراسة الإشهاد على شرعية الحسابات ومصداقيتها، أمّا الثاني فسندرس فيه إعداد التقارير، أما المبحث الثالث والأخير سنتطرق فيه إلى مهمة الإعلام باعتباره المنتج النهائي لمهامه في شركة المساهمة.

المبحث الأول: مهام محافظ الحسابات في الشركة

لكي يؤدي محافظ الحسابات دوره على أكمل وجه، يجب عليه أن يكون متمتعا بالخصائص السابق ذكرها (الاستقلالية–الاستمرارية...إلخ) وأن يحترم واجباته تجاه شركة المساهمة ما يمكنّه من تأدية مهمته في أحسن الظروف لتفدي الوقوع في الأخطاء والضغط الممكن أن يفرضه عليه أعضاء شركة المساهمة.

فبالإضافة إلى مهمة المراقبة التي يقوم بها في شركة المساهمة، أصبح المحافظ يقوم بمهام أخرى نتجت عن اتساع مجال تدخله وكذلك نظرا للحاجة الماسة إلى خدماته.

المطلب الأول: عمليات المراقبة

يقوم محافظ الحسابات بعمليتين فيما يخص مراقبة شركة المساهمة نصت عليهما المادة 715 مكرر 2/4 و3 من القانون التجاري بقولها: " وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحّتها. 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، ويصدّقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك."

على هذا الأساس، سنقوم بدراسة عمليات المراقبة التي يقوم بها محافظ الحسابات على النحو الآتي:

فرع أول: فحص صحة الحسابات وانتظامها

حتى يشهد محافظ الحسابات على صحة الحسابات السنوية وانتظامها ومطابقتها لنتائج عمليات السنة المالية المنصرمة وللوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات (المادة 1/23 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد) ومن أجل فحص صحة الحسابات السنوية مثلما تمّ قفلها من طرف المسيّرين[1]عليه الاطّلاع على كافة المستندات المحاسبية التي تمسكها شركة المساهمة سواء أكانت إجبارية أم اختيارية [2]والتأكد من أنها تمسك الدفاتر التجارية التي نصّ عليها القانون التجاري وهي:

- المخطط الحسابي الجهوي.
- التشريع الجبائي وكذا القانون المتعلق بالمؤسسات العمومية المستقلة...[3] كما يجب عليه التأكد من أن الدفاتر الإجباري مسكها مرّقمة وممضاة ومصادق عليها (المادة 10 من القانون التجاري) وأن محاضر مداولات جمعيات المساهمين ومجالس تسيير المراقبة قد تمّ تقيدها في سجلات خاصة.[4]

كما يجب على محافظ الحسابات التأكد من تطابق الشركة مع القوانين والتنظيمات المنظمة لها وأن تكون مطابقة لتلك المعمول بها في السنوات المالية السابقة، كما يجب أن تكون معدّة وفق المخطط المحاسبي الوطني.

[1] Laure Brunouw, l'exercice du contrôle dans les sociétés anonymes , thèse de doctorat – université de LILLE 2,extrcit , P 36.
[2]Jean Hemard& François Terré & Pierre Mabilat , OP.CIT, P 788.
3N.E.Sadi&A.Mazouz , OP.CIT,P 96.
[4]J.Moneger&T.Granier , OP.CIT, P 103.

ويقصد بصحة الحسابات صحة الجرد والتقييم والتقويم إذ لا يكفي أن تعكس الحسابات ماديا الأرقام المحاسبة بل يجب أيضا على المحافظ أن يتأكد أنه لم يترك أي شيء دون جرد وأن الحسابات قد قُدمت بصفة واضحة والتقييمات تقترب بقدر كبير من الحقيقة مع الآخذ بعين الاعتبار تثبت الاهتلاكات والاحتياطات لأنها عنصر لأنها عنصر هام في الميزانية، فمن وجهة نظر قانونية يقصد بصحة الحسابات وانتظامها مطابقة للقانون وللتنظيمات المعمول بها، أما من وجهة نظر تنظيمية فيقصد بها مطابقة الإجراءات المعمول بها في الشركة.[1]

وفي بعض الحالات تعدّ شركة المساهمة حسابات مدمجة أو حسابات مدعّمة، فمن أجل أن يصادق المحافظ على صحّتها وانتظامها عليه القيام بعملية مراقبة مستقلة دون أن يصادق المحافظ على صحّتها وانتظامها عليه القيام بعملية مراقبة مستقلة دون إعادة المراقبة التي قام بها زملاؤه في هذه المؤسسات وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقارير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لمركز القرار نفسه طبقا لنص المادة 24 من 10-01 السابق ذكره، وعادة توجب الحسابات المدعّمة في تجمع مؤسسات أو هيئات وجود ميزانية واحدة وحساب نتائج واحد خاص بكل الهيئات أو المؤسسات الداخلة في المجموعة.[2]

[1]Alain.Mikol , les Audits financiers – comprendre les Mécanismes du contrôle légal , édition d'organisation , Paris-1999 , P.57.
[2]J.Moneger&T.Granier , OP.CIT, P 107.

وفي هذا الخصوص خوّل المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات في المادة 32 من القانون 10-01 السالف الذكر بأن يطلب من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة.[1]

إذن هدف محافظ الحسابات هو الجزم بصحة الحسابات وانتظامها لذلك ألزمه المشرع بالاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشرة سنوات كاملة لتفادي التعرض للمسؤولية في حالة وقوع أي أمر طارئ بخصوص صحة الحسابات أو انتظامها [2]

الفرع الثاني: مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيّرون

مثلما سبق ذكره، تعد عملية مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيّرون نتيجة حتمية لعملية مراقبة دفاتر الشركة وحساباتها وهو الأمر الذي تؤكده ضمنيا المادة 1/23 من القانون 10-01 السابق ذكره بقولها : " يطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية: ...

يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون أو الشركاء أو حاملي الأسهم"، وبدورها نصت المادة 715 مكرر 2/4من القانون التجاري السالفة الذكر على ذلك بقولها: "... كما يدققون في صحة المعلومات في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، ..."[3]

إذن على محافظ الحسابات مراقبة المعلومات الواردة في تقارير المسيّرين لأنه بإمكانهم تقديم معلومات خاطئة لجمعيات المساهمين أو للمساهمين أنفسهم حتى ولو قاموا بإعداد حسابات صحيحة

[1] R.Castell&F.Pasqualini , OP.CIT, P 35.

[2] دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، بن عكنون، الجزائر 2001,2002 ص 85.

[3] محمد السيد الفقهي، مبادئ القانون التجاري، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان، 2002، ص 85.

ونظامية ويمسكون الدفاتر والمستندات بشكل قانوني [1] لكن ليس للمحافظ القيام بعملية تقييم حول تسيير الشركة لأن ذلك يعدّ خلطا مع أعمال التسيير، ولكي يؤدي مهامه على أكمل وجه ألزمت من المادة **716** من القانون التجاري مسيّري الشركة بأن يضعوا تقارير التسيير تحت تصرف محافظ الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر التالية لغلق السنة المالية.

وبالتالي فعلى محافظ الحسابات فحص الدفاتر والصندوق ومحفظة الشركة وأموالها ومراقبة انتظام وصحة الجرد والموازنات وكذلك القيام بمراقبة دقة المعلومات المقدمة فيما يخص حسابات الشركة ضمن تقرير مجلس الإدارة[2] وكذلك عليه فحص صحة المعلومات الموّجهة للمساهمين في المستندات المتعلقة بالوضعية المالية والمحاسبية والتأكد من أن هذه المعلومات متطابقة مع ما تعكسه حسابات الاستغلال العام وحسابات الأرباح والميزانية، وله أن يقدم ملاحظاته أثناء الجلسة إذا كان يجب عليه تقديم تقييم أو أن يقدم ملاحظاته التي تلحق بمحضر الجلسة لذلك يستحسن أن يطلب الوثائق التي توزع أثناء الجلسة مسبقا ليتسنى له إبداء ملاحظاته وإجراء التعديل الذي يراه مناسبا[3]

الفرع الثالث: تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة

محافظ الحسابات مُلزم بتقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو لمسيّري الشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة (المادة 1/32 من القانون 10-1 السابق المتعلق بالمهن الثلاث)، ولقد نظمت المادة 2/628 من القانون التجاري كيفية منح الترخيص لهذا النوع من

[1] J.Moneger & T.Granier ,OP.CIT, P 119.
[2] S.F. ZARAOUI ,OP.CIT, P 183.
[3] نادية فضيل، شركات الأموال في القانون التجاري، الطبعة 2، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص123.

الاتفاقيات بالنسبة لشركات الأسهم التي يسيّرها مجلس إدارة ، وبدرها تولت المادة 672 الأمر نفسه بالنسبة لشركات الأسهم التي يسيّرها مجلس مديرين ويراقبها مجلس مراقبة، ويعتبر دور محافظ الحسابات في ذلك مهما جدا لأنه يقدم تقريرًا خاصا للجمعية العامة (المادة 25 من القانون 10-01 السابق ذكره) التي تأذن على أساسه بإبرام مثل هذه الاتفاقات.

وتؤكد المادتان 629 و 5/672-6 من القانون التجاري على أن الاتفاقات المبرمة بمصادقة الجمعية العامة تنتج آثارها في مواجهة الغير ما لم تبطل بالتدليس، وإذا ما سببت هذه الأخيرة أضرار بالشركة يتحمل المسيرون المعنيون، وعند اللزوم الأعضاء الآخرون، نتائج هذه الأضرار.

المطلب الثاني: شرعية الحسابات ومصداقيتها

بمجرد توليه لمهامه لدى المؤسسات والشركات التجارية يبدأ محافظ الحسابات بتفحص الوثائق الحسابية لكل هيئة، من أجل التأكد من شرعية الحسابات السنوية، كما يقع عليه واجب التأكد من مصداقية المعلومات التي وردت في هذه الوثائق بحيث تعكس حقيقة الصورة الوفية لتصرفات التي أبرمتها كل من المؤسسة والشركة التجارية محل مراقبة[1]

تعد مهمة الإشهاد على الحسابات والتأكد من مصداقيتها من أهم المهام التي تعد لمحافظ الحسابات بمناسبة ممارسته لمهام المراقبة داخل المؤسسات والشركات التجارية. فتنحصر مهمته في معرفة ما إذا كان القائمون بالإدارة قد احترموا أحكام القانون التي تخضع لها المؤسسات والشركات التجارية المشمولة برقابة محافظ الحسابات.

[1] طيطوس فتحي، الإشهاد على حسابات المؤسسات والشركات التجارية، مجلة الراشدية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة معسكر، العدد الخامس، ماي 2014 ص 306.

إن القول بشرعية الحسابات ومصداقيتها يعني توفر هذه الحسابات على ثلاث صفات: الشرعية الصدق و الصورة الوفية، إلا أن شرح هذه المفاهيم ليس سهلا، بل لابدّ من الرجوع إلى القوانين التي نظمت هذه المهنة للوقوف على ماهية هذه المفاهيم.

إذا كان من السهل علينا الإحاطة بالمفهومين الأولين الشرعية والصدق، فإن الحال ليس كذلك بالنسبة للمفهوم الثالث الصورة الوفية ، غذ يحتاج منا إلى توضيح أكثر، لذلك يتوجب علينا أولا معرفة مفهوم الشرعية (الفرع الأول) ثم صدق الحسابات (الفرع الثاني) وأخيرا الصورة الوفية في (الفرع الثالث).

الفرع الأول: شرعية الحسابات

تأتي في مقدمة المهام التي تعهد لمحافظ الحسابات التأكد على شرعية الحسابات. لكن السؤال الذي يطرح في هذا الشأن هو فيما تتمثل هذه الشرعية؟ هل تعني بها احترام الأحكام القانونية التنظيمية التي تسري على المؤسسات والشركات التجارية عند إعداد الحسابات؟ أم يمكن أن تتعدى هذه الأحكام إلى أحكام القوانين الأخرى كالقانون التجاري أو حتى الأعراف والمبادئ العامة التي تسري على المعاملات التجارية؟[1]

أكد جانب من الفقه الفرنسي أن الشرعية هنا تتعلق بتلك الأعمال والتصرفات التي يقوم بها القائمون بالإدارة قبل إعدادهم لتقريرهم السنوي حول ميزانية وحسابات المؤسسة أو الشركة التجارية.

فمسك الدفاتر التجارية هو من قبيل الأعمال التي تساعد محافظ الحسابات في معرفة إذا كانت الحسابات قد أعدت بصورة قانونية أم لا.

[1] طيطوس فتحي، الإشهاد على حسابات.....، المرجع السابق، ص 307.

لذلك ذهب رأي في الفقه الفرنسي إلى اعتبار محافظ الحسابات حامي القانون داخل المؤسسات والشركات، إذ تقع عليه مهمة التأكد من احترام القائمون بالإدارة في إعدادهم لحسابات الشركة وال وثائق الحسابية.

لا يكتفي محافظ الحسابات من أجل التأكد من شرعية الحسابات بما يقدمه له القائمون بالإدارة من وثائق، وإنما يقع عليه واجب الانتقال إلى مقرات المؤسسات والشركات التجارية وتفحص كل الوثائق الحسابية التي لها علاقة بالحسابات السنوية للشركة أو المؤسسة.[1]

الفرع الثاني: مصداقية الحسابات

قد نجد بعض الفقهاء يستعلمون كلمة " صدق الحسابات " وعلى العموم فهذه العبارة ترتبط أساسا بعلاقة الشركة أو المؤسسة بالعالم الخارجي، أي تعتبر الحسابات في هذه الحالة الصورة التي تعكس صدق الحالة المالية للمؤسسة أو الشركة التجارية محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات.

إنّ القول بأن صدق الحسابات يعني أن القائمون بالإدارة قد أعدو حساباتهم تبعا للوضعية التي تعيشها مؤسستهم أو الشركة القائمون بإدارتها أي صدق الحسابات هو التعبير صراحة على أن ما ورد في الوثائق الحسابية يعكس الوضعية الحقيقية للهيئة محل مراقبة.

يقع على محافظ الحسابات في حالة عدم وجود ما يُبيّن صدق المعلومات الواردة في التقارير السنوية للقائمين بالإدارة أن يبدي رأيه في خصوص إمكانية وجود معلومات لا تعكس الوضعية المالية الحقيقية التي تعيشها الشركة وهذا قد يؤدي بدوره إلى تغليط الشركاء والغير على حد سواء،

[1] طيطوس فتحي، الإشهاد على حسابات.....، المرجع السابق، ص 307.

خاصة في حالة لجوء هذه الشركة إلى اللجوء العلني للادخار، الأمر الذي قد يجعل الغير يقبل على شراء أسهم الشركة بناءا على تقرير جعلها تظهر بمظهر زائف عكس ما هو عليه الامر في الواقع.

وبالرجوع إلى المشرع الجزائري نجده قد نص في القانون المنظم للمهنة على أن مهمة محافظ الحسابات تنحصر في الإشهاد على صحة وانتظامية الحسابات السنوية ومدى مطابقة الحسابات المعدة مسبقا من طرف القائمين بالإدارة مع القوانين التجارية والمخطط الوطني للمحاسبة وكل ما يتعلق بإعداد الوثائق الحسابية.[1]

غير أنه لا يمكننا أن نتكلم عن صدق حسابات مؤسسة أو شركة ما لم يقم القائمون بإدارة هذه الهيئات باحترام الأحكام العامة التي تسري على المؤسسة أو الشركة التجارية من جهة، وكذلك احترام الأحكام الخاصة التي تتعلق أساسا بكيفية إعداد الوثائق الحسابية.

الفرع الثالث: الصورة الوفية للحسابات

لا نجد في القانون المنظم للمهنة في الجزائر حكم يشرح هذه العبارة وحتى ولو رجعنا إلى القانون الفرنسي المنظم للمهنة.[2] لا نجده هو الآخر قد تضمن نصا يشرح فيه ماهية هذه العبارة.

هناك عوامل تجعل من الصعب بما كان أن نحيط بهذا المفهوم فما يجده محافظ الحسابات وفي قد لا يعتبر كذاك حسب محافظ حسابات آخر يعمل معه في نفس المؤسسة أو الشركة. لذلك أقر جانب من الفقه الفرنسي بأن مفهوم الصورة الوفية يرتبط بنظرة كل شخص حول وضعية أو حالة معينة، فيتعلق الأمر هنا بحقائق خارجة يختلف تكييفها من شخص إلى آخر.

[1] طيطوس فتحي، الإشهاد على حسابات.....،المرجع السابق، ص 308
[2] المرجع نفسه، ص 309.

وهكذا فقد أكد جانب من الفقه الفرنسي على أنه يجب تحديد بعض المعايير التي يعمل بها القائمون بإدارة المؤسسات والشركات التجارية من أجل إعدادهم لأية وثيقة حسابية من شأنها إعطاء لكل من يهمه الأمر سواء كان شريك أو من الغير، صورة وفية عن الوضعية المالية للشركة [1]

نفس المبادئ تقريبا تبناها النظام الأنجلوسكسوني فيما يخص صدق الحسابات وضرورة توافر الحسابات المعدة مسبقا من طرف القائمين بالإدارة عن عنصر النية الحسنة أي على الحسابات أن تتوافر على خاصية المصداقية بعيدا عن أي تزيف من شأنه الأضرار بمصالح الشركة أو الغير المتعامل معها[2].

غير أن هناك اتجاه آخر في الفقه الفرنسي يرى بأن مفهوم الصورة الوفية للحسابات قد لا يحمل في طياته كل الضمانات التي من شأنها أن تجعل المتعامل مع الشركة يعمل في جو من الأريحية يساعد على نمو لمؤسسة أو الشركة التي هي محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات[3]

الوصول بالحسابات إلى مستوى الصدق والمصداقية يدعو كل من محافظي الحسابات والقائمون بإدارة المؤسسات والشركات التجارية إلى احترام المعايير التي أعدت مسبقا من أجل إعداد التقارير سواء السنوية أو الخاصة، لذلك يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في هذه الحالة كونه العنصر الضروري الذي يجعل القائمين بالإدارة على قدر كبير من الحرص حين إعدادهم للتقارير الحسابية.

[1] طيطوس فتحي، الإشهاد على حسابات.....،المرجع السابق،ص 309.
[2] المرجع نفسه،ص 310.
[3] المرجع نفسه، ص310.

المبحث الثاني: إعداد التقارير

لم يضع المشرع نموذجا خاصا في إعداد محافظ الحسابات لتقريره وأحالنا إلى التنظيم بموجب نص المادة **2/25** من القانون **10-01** المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة حيث تنص على ما يلي: "تحدد معايير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم."

المطلب الأول: العناصر التي يجب أن تكون في التقرير

بمجرد أن يتولى محافظ الحسابات الرقابة على مستوى المؤسسات والشركات التجارية، يقع عليه واجب التحرير محاضر وتقارير وبعد ذلك يجب عليه أن يصادق على التقارير التي أعدها مسبقا القائمون بالإدارة.

لكن على الرغم من ذلك سنحاول الخروج بعناصر وإرشادات قد تشكل النواة الأساسية لنموذج موّحد يكون مصدرا لجميع مستخدميه ويكون مصدرا يقتدى به في حال وجود خلاف بشأنه.

وعلى هذا الأساس سنقوم بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين نتناول فيهما الشكل العام لتقرير محافظ الحسابات من خلال ذكر ما يجب مراعاته من عناصر ومتطلبات عند إعداده.

الفرع الأول: ما يجب مراعاته في تقرير محافظ الحسابات

يعتمد محافظ الحسابات عند إعداده لتقريره على معايير وعناصر تجعله يؤثر بشكل إيجابي على رأي أصحاب المصلحة فيه نظرا للأهمية التي يحتلها، ولذلك سأدرس في هذا الفرع بعض النقاط وبالأخص أهمية التقرير والمعايير التي يعتمد عليها عند إعداده.

أولا- أهمية تقرير محافظ الحسابات: لتقرير المحافظ أهمية خاصة لكل الأطراف المهتمة بخدمة مراجعة القوائم المالية للمشروع وهم محافظ الحسابات نفسه والمتعاملين في سوق المال وإدارة المشروع والمنظمات المهنية وذلك على النحو الآتي:

1- أهمية التقرير لمحافظ الحسابات: طالما أن محافظ الحسابات ينظر للتقرير على أنه المنتج النهائي لعملية المراقبة وأداة لتوصيل رأيه الفني على القوائم المالية مجال المراقبة فإن هذا التقرير يمثل له أهمية خاصة باعتباره دليل أو مؤشر على إنجازه لتكليف حسابات الشركة، وبما أنه يوجه في المقام الأول للمساهمين لإشباع طلبهم على هذه الخدمة فهو بذلك وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في الشركة للاستفادة من ردود أفعالهم نحوه لتطويره إن أمكن، ويعتبر نجاحه في إعداد التقرير وعرضه أحد المؤشرات الهامة على أدائه للمرحلة الأخيرة بجودة عالية ما سيؤثر إيجابا على الجودة الكلية لعملية المراجعة وهي خاصية مطلوبة مهنيا واقتصاديا في ظل المنافسة الموجودة في مجال مهنته.[1]

2- أهمية التقرير لإدارة الشركة: إضافة إلى الأهمية التي يمثلها التقرير لمحافظ الحسابات نفسه تهتم إدارة الشركة كثيرا بهذا التقرير لأنه دليل على وفائها بمسؤوليتها عند إعداد القوائم المالية ومؤشر على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية، وبما أنه وسيلة لإضفاء صدق وانتظام حسابات الشركة فإن رأي محافظ الحسابات خاصة النظيف، دليل على أنها لم ترتكب تحريفا متعمدا في القوائم المالية وهو بذلك يطمئن أصحاب المصلحة في الشركة وخاصة الملّاك بأنها تلتزم بالتشريعات والقوانين ولم تقم بأية تصرفات غير قانونية.

[1] عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال – الجزء الأول – الدار الجامعية د.ت،ص164.

3- أهمية التقرير للمتعاملين في سوق المال: من الثابت أن المتعاملين في سوق المال هم من متخذي القرارات ويعتمد معظم هذه القرارات على المعلومات المحاسبية المنشورة من خلال القوائم المالية للمشروع ويمثل تقرير محافظ الحسابات أهمية خاصة لهم لأنه بما يحمله من رأي فني يعتبر مستندا أساسيا في عديد القرارات لهؤلاء المستخدمين، ومن أمثلة هذه القرارات قرار منح القروض من طرف البنوك للشركة، قرار السماسرة في بيع وشراء الأوراق المالية للشركة... إلخ كما أن تقرير محافظ الحسابات به ما يطمئنهم إلى مدى التزام إدارة الشركة بالتشريعات السارية خاصة الاقتصادية منها ولذلك تأثير مباشرة على قراراتهم.

4- أهمية التقرير للمنظمات المهنية: لكي تطمئن المنظمات المهنية أساسا بالعمل المستمر وتتابع مدى المحافظ المنتمي إليها بمعايير إعداد التقرير وعرضه ولحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة في مجال إعداد محافظ الحسابات لتقريره وتوصيله، فهي تهتم بتطوير المهنة حرصا منها على ضمان استمرار تحقيق التقرير لأهدافه فيما يتعلق بتوصيل رأي محافظ الحسابات لأصحاب المصلحة في الشركة خاصة المساهمين، وبالتالي يمكنها تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمها وبذلك يتسنى لها متابعة مدى حرص أعضائها على جودة عملية المراجعة.[1]

[1] عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص166.

ثانيا- معايير تقرير محافظ الحسابات: تحكم إعداد محافظ الحسابات لتقريره أربعة معايير تتمثل في:

1- معيار صدق القوائم المالية: يعتبر التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية وعرضها أمرًا يضمن صدقها بمعنى أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير معتمدة أي أخطاء أم متعمدة أي غش، وهذا الأمر يتخذه محافظ الحسابات كمعيار لصدق القوائم المالية وعليه أن يشير في تقريره إلى أنه تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

2- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية: والمقصود بذلك الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية بمعناها الواسع (المبادئ والأعراف والقروض والمعتقدات المحاسبية، السياسة المحاسبية وطرق تطبيق المبادئ المحاسبية والتشريعات والقوانين) بمعنى أنه على إدارة الشركة أن تطبق في السنة الجارية المبادئ المحاسبية التي طبقتها في السنة السابقة وينظر محافظ الحسابات للثبات على أنه القاعدة وفي الحالات الاستثنائية تجب الإشارة في التقرير إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيقها.

3- معيار كفاية الإفصاح: يتطلب هذا المعيار من محافظ الحسابات أن يفترض كفاية الإفصاح في القوائم المالية ما لم يشير هو إلى غير ذلك، وكفاية الإفصاح معناها أن تكون هذه القوائم

شاملة، مقنّنة وغير ملائمة بدرجة معقولة ومقبولة لكن في حال ما إذا رأى المحافظ أن هناك قصورا في كمّ هذا الإفصاح أو نوعه أو محتواه فسوف يشير إليه في تقريره[1].

4- معيار وحدة الرأي: يتطلب هذا المعيار من محافظ الحسابات أن يتضمن تقريره إمّا إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية ككل وإما تأكيد بأنه لن يستطيع إبداء مثل هذا الرأي وأثر ذلك، وفي حالة عدم إبداء الرأي يجب عليه أن يوضح أسباب ذلك.

ثالثا- استيفاء التقرير لمقومات الاتصال الفعال: لأن المراقبة عملية متكاملة للاتصال الإنساني فمن المفترض أن يكون لتقرير محافظ الحسابات تأثير في سلوك مستخدميه ودوافعهم من خلال الرسالة (رأيه الفني حول الحسابات) التي يوصلها، ويمكن أن يستوفي هذا التقرير مقوّمات الاتصال الفعّال من خلال مراعاته ما يلي:

1- التغلب على مختلف العراقيل: وتتمثل هذه العراقيل بصفة عامة في الضوضاء أو إتلاف الرسالة أو عدم اتفاق أطراف الاتصال على رموزه ولغته وتباين آرائهم وسلوكاتهم، وفي هذه الحالة على محافظ الحسابات البحث عن الآليات الملائمة وتطبيقها للتغلب على مثل هذه العراقيل من خلال تقديمه للمعلومات الإضافية على شكل تقرير مطوّل لمن يريد المزيد من المعلومات بما لا يلغي التقرير النمطي المختصر واستعمال لغة يفهمها مستخدمو التقرير والقيام بإيضاحات تتماشى مع ثقافتهم ومدى استيعابهم[2]

[1] عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 168.
[2] المرجع نفسه، ص 201.

2- استمالة مستخدمي التقرير في الاتجاه المرغوب: يجب على محافظ الحسابات أن يدعّم الدور السلوكي لمحتوى التقرير في اتجاه إيجابي من خلال الاستجابة لآراء وتعليقات مستخدمي التقرير في حدود المعايير المهنية، تحديث لغة ومحتوى التقرير ليواكب أهم التطورات في بيئة الممارسة المهنية، عدم تأخير تقديم التقرير لمستخدميه واستكشاف آرائهم في تقريره ورد فعلهم نحوه.

3- اتخاذ قرارات صائبة ومسببة: في حقيقة الأمر فإن محافظ الحسابات عندما يتخذ قرارا بتحديد نوع التقرير الذي سيصدره ومتضمنا رأيه الفني المحايد فإنه يقوم بعملية محددّة تنطوي على إصدار حكم واتخاذ قرار مهني على ضوء ظروف معينة، ومهما اختلف رأي المحافظ عليه أن يقوم بالدفاع عن اختياراته وتسبيب قراره حتى تحوز المصداقية التي يَأملها جميع مستخدمي التقرير بمن فيهم هو نفسه.

رابعا- تأثير التقرير في سلوك مستخدميه: ما إن يحوز تقرير محافظ الحسابات على مقوّمات الاتصال الفعّال السابق ذكرها يكون له تأثير مباشر على سلوك مستخدميه مهما كانت صفتهم، من ذلك يمكن تعداد أهم سبل تدعيم هذا الدور وأهمها:

1- ملائمة التقرير لمتغيرات بيئة الممارسة المهنية: يجب أن يحرص محافظ الحسابات على ملائمة لغة التقرير ومحتواه لمتغيرات بيئة الممارسة المهنية خاصة المتغيرات الاقتصادية والتشريعية ذات البعد المالي، ورغم وجود معايير مراجعة دولية يمكن الاسترشاد بها، إلا أن معايير التقرير ولغته ومحتوياته يجب أن تكون مرنة وتتماشى مع متغيرات بيئة الممارسة لكل دولة على حدة.

2- تقديم التقرير في الوقت المناسب: أيّا كان نوع الرأي الفني الذي يوصله التقرير فإنه يحمل رسالة لها محتوى معلوماتي يؤثر في سلوك مستخدمي التقرير، ومن المرغوب من وجهة نظرهم، خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية، أن يقدم لهم التقرير في أقرب فرصة ممكنة.

وعادة ما يؤثر تأخير التقرير سلبا على سلوك مستخدميه لأنهم يبرّرون التأخير بأسباب كثيرة منها تأخر محافظ الحسابات في إنهاء أعمال المراجعة، نقص كفاءته المهنية، الوضع المالي السيئ للمشروع، ضعف الرقابة الداخلية لدى المشروع، احتمال وجود تحريف في القوائم المالية واحتمال أن يكون رأي محافظ الحسابات متحفظا أو معاكسا.[1]

وحسب القانون الفرنسي يرفع التقرير العام لمحافظ الحسابات إلى الجمعية العامة للمساهمين خمسة عشر يوما (15) على الأقل قبل موعده[2] وفي مقابل ذلك يجب على مجلس الإدارة أن يقدم حسابات الشركة بعد قفلها إلى المحافظ قبل شهر على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة مما يتيح لمحافظ الحسابات إعداد تقريره خلال مدة خمسة عشر يوما إذ ما انعقدت الجمعية العامة في آجالها القانونية، ورغم أن هذه المدّة تبدو قصيرة إلا أنها كافية نظرًا لأن محافظ الحسابات يقوم بمراجعة دورية لدفاتر الشركة ومستنداتها وحساباتها، كما أنّ مدراء الشركة يحرصون على تقديم الدفاتر والمستندات المحاسبية إلى محافظ الحسابات بوقت كاف قبل انعقاد الجمعية العامة للمساهمين.

أما المشرع المصري فقد نص على أن الجمعية العامة العادية تنعقد خلال مدة ستة أشهر من انتهاء السنة المالية للشركة إلا أنه لم ينص على حد أدنى تتعين مراعاته لتقديم تقرير محافظ الحسابات

[1] عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص200.

[2] J.Hémard&F.Terée&P.Mabilat , OP.CIT, P 799.

قبل انعقاد الجمعية، لكن تمّ النص في اللائحة التنفيذية وبالضبط في المادة 218 منها على وجوب نشر تقرير محافظ الحسابات بالكامل في صفحتين يوميتين قبل انعقاد الجمعية العامة المقررة بعشرين يوما على الأقل، وذكرت الفقرة الثانية من نفس المادة على أنه يجوز الاكتفاء بإرسال نسخة من الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتقرير مجلس الإدارة والنص الكامل لتقرير محافظ الحسابات إلى كل مساهم عن طريق البريد الموصى عليه قبل تاريخ انعقاد الجمعية العامة للمساهمين بعشرين يوما على الأقل متى كان قانون الشركة الأساسي يسمح بذلك كما أوجبت المادة **189** من اللائحة التنفيذية على مجلس الإدارة أن يضع حسابات الأرباح والخسائر وتقرير مجلس الإدارة تحت تصرف محافظ الحسابات خلال الشهرين السابقين لانعقاد الجمعية العامة، وبالتالي يستخلص أن لمحافظ الحسابات في مصر مدة أربعين يوما على الأقل لصياغة تقرير.[1]

3- خبرة محافظ الحسابات وسمعته: كلما كان محافظ الحسابات ذو خبرة مهنية وكلما كان أكثر كفاءة في صياغة رأيه الفني المحايد و في إعداد التقرير وعرضه في التوقيت المناسب وكان أكثر قدرة على الدفاع عن رأيه الذي تضمنه تقرير، ومن الثابت أن السمعة المهنية لمحافظ الحسابات أو للمكتب في المقام الأول لها تأثير إيجابي على ثقة مستخدمي التقرير فيما يتضمنه من رأي فني خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية.[2]

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 191
[2] عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 200.

الفرع الثاني: المتطلبات المهنية لإعداد التقرير

مثلما هو مذكور أعلاه، لم يضع المشرع نموذجا خاصا في إعداد محافظ الحسابات لتقريره وأحالنا إلى التنظيم بموجب نص المادة **2/25** من القانون**10-01** المتعلق بالمهن الثلاث الجديد، لكن هذا الأمر لا يمنعنا من إعطاء مجموعة المتطلبات التي يحتاج إليها محافظ الحسابات من اجل إعداد تقريره، سواء أكان عاما أم خاصا، بهدف إرساء الخطوط العريضة لهذه الأداة المهمة في المهام التي يؤديها المحافظ في شركة المساهمة على وجه الخصوص وفي جميع الشركات والهيئات التي يمارس فيها مهامه على وجه العموم، وتتمثل هذه المتطلبات فيما يلي :

أولا- عناصر التقرير: يوجه تقرير محافظ الحسابات عادة إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المدراء أو إلى أعضاء مجلس إدارة الشركة التي تمت مراجعة قوائمها بناء على تكليف الجمعية العامة، ورغم أن مختلف التشريعات لم تنص على العناصر الواجب توافرها في تقرير محافظ الحسابات إلا أنه يمكن استخلاص أغلبها من نص المادة 106 من قانون الشركات المصري، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

1- عنوان التقرير: يجب أن يعنون التقرير بعبارة " تقرير محافظ الحسابات" لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن آخرين مثل مديري الشركة أو مجلس الإدارة أو المحافظين الآخرين الذين يتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهني التي يلتزم بها محافظ الحسابات.

2- تاريخ التقرير: رغم أنه من المفروض أن يؤرخ تقرير محافظ الحسابات بتاريخ يوم اكتمال عملية المراجعة إلا أن مسؤولية المحافظ هي إصدار تقرير عن القوائم المالية التي أعهدتها الشركة وعرضه

على الإدارة ولذلك يجب ألا يؤرخ التقرير بتاريخ سابق على توقيع أو اعتماد الإدارة للقوائم، ودلالة تاريخ التقرير أنه يوضّح لمستخدميه بأن محافظ الحسابات قد أخذ بعين الاعتبار الأحداث التي من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية ولو كانت تالية لتاريخ نهاية السنة المالية[1]

والهدف من تحديد التاريخ بدقة هو تحديد مسؤولية المحافظ عن مراجعة العمليات التي تمت بين تاريخ الميزانية وتاريخ التقرير.

3- توقيع محافظ الحسابات: يجب على محافظ الحسابات الذي يقوم بمراقبة حسابات الشركة أن يقوم بتوقيع التقرير باسمه لعدم جواز استخدام الأختام[2] ويجب أن يكون هذا التوقيع مقرونا برقم سجل محافظي الحسابات الخاص به، وفي حالة ما إذا كان محافظ الحسابات يمارس في مكتب فإن التوقيع يكون من طرف ممثله المؤّكل بذلك ومن طرف المحافظ الذي قام بإعداده، وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يجب إمضاء التقرير من طرفهم كافة دون الاستثناء[3]

4- عناصر أخرى: بالإضافة إلى كافة العناصر السابق ذكرها على محافظ الحسابات أن يراعي في تقريره العناصر الآتية:

- اسم الشركة.
- بيان الجهة المقدم إليها التقرير.
- تحديد الفترة الزمنية التي يتناولها التقرير أي تحديد فترة المراجعة.

[1] عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 171.
[2] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 205.
[3] A.Mikol , OP.CIT, P 165.

- ذكر ما بدله المحافظ من عناية عند تنفيذ مهامه وأن يشير صراحة أنه قدر أعلى أصول المهنية المعمول بها أو الأسباب والظروف التي دعته للخروج عنها.

ثانيا- مضمون التقرير: نصت المادة **237** من قانون الشركات الإنجليزي والمادة **106** من قانون الشركات المصري على العناصر التي يجب أن يعطيها هذا التقرير وهي عموما العناصر التالية:

- ما إذا كان قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مهامه على أحسن وجه.

- ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات منتظمة أي أنها مطابقة لمختلف القوانين.

- ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحساب والملخصات.

- ما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة في ختام السنة المالية وما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر عن الوجه الصحيح لأرباح الشركة أو خسائرها في السنة المالية المنتهية.

- ما إذا كان الجرد قد أجري وفقا للأصول وإثبات ما جد من تعديلات في طريقة الجرد التي تمّ إتباعها في السنة المالية السابقة إن كان هناك تعديل.

- ما إذا وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة ومركزها المالي.

ولقد ثار التساؤل حول المخالفات التي تمّ تداركها قبل عرض الميزانية على الجمعية العامة. هل يتم ذكرها في التقرير العام لمحافظ الحسابات أم لا ؟

ذهب البعض إلى أن تصحيح المخالفة لا يمنع محافظ الحسابات من الإشارة إليها في تقريره وعليه أن يخطر الجمعية العامة بها، وذهب البعض الآخر وهو الاتجاه السائد في فرنسا إلى أن المخالفة بعد تداركها لم تعد ذات موضوع فلا حاجة لذكرها في تقرير محافظ الحسابات[1]

وفي هذه الحالة يمكن القول أنه على محافظ الحسابات أن يخطر الجمعية العامة المساهمين بكل ما وقع من مخالفات أثناء السنة المالية حتى تلك التي تمّ تداركها طالما أنها من شأنها التأثير على نشاط الشركة أو مركزها المالي على أن يبين في تقريره ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند إعداد الميزانية أم أنها ليست كذلك.

ثالثا- جزاء تخلف التقرير: بما أن المشرع ألزم محافظ الحسابات بتقديم تقرير عام إلى الجمعية للمساهمين وكذا بتقديم تقارير خاصة في الحالات التي ينص عليها القانون، وبما أن تقرير محافظ الحسابات يجب أن يرد في أشكال معنية قد استقر القضاء الفرنسي في ظل قانون الشركات 66-537 على أن تقرير محافظ الحسابات يعد منعدما إذا كان ناقصا لا يتضمن كافة البيانات التي نصّ عليها القانون أو جاء في عبارات غامضة لا توضح للمساهمين كل عناصر الموضوع التي تناوله حتى يكون على بيّنة من أمرهم، أو كان هذا التقرير ممهورا بتوقيع المحافظ أو محافظي الحسابات الذين أعدّوه وذلك حتى تتحقق الغاية من وراء تقديم هذا التقرير، كما قضى أيضا بأن تخلف تقرير محافظ

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص194

الحسابات بشأن الاتفاقيات التي تمت بين الشركة وأحد مديريها أو عدم كفاية هذا التقرير يترتب عليه بطلان قرار الجمعية العامة بشأن الموافقة على هذه الاتفاقيات، ويفترض في هذا الشأن أن تكون البيانات التي أغفلها المحافظ جوهرية تحول بين المساهمين ومعرفة كافة عناصر الموضوع الذي تناوله التقرير.

وإذا لم يضع محافظ الحسابات تقريره هو تحت تصرف المساهمين خلال المدة المحددة قانونا قبل انعقاد الجمعية العامة فان الحكم في ببطلان قرارات الجمعية العامة الصادرة بناء عليه يكون جوازيا للمحكمة إذا تبين لها أن عدم مراعاة الميعاد القانوني ألحق ضررا بالمساهمين حيث لم يُتح لهم الوقت الكافي للاطلاع عليه مما افسد تصويتهم في الجمعية العامة. [1]

أما في مصر فقد نصت المادة 76 من قانون الشركات المصري 81-159 على انه يقع باطلا كل قرار يصدر من الجمعية العامة في كل حالة يتطلب فيها القانون أو اللائحة أو النظام الأساسي للشركة صدوره بناء على تقرير لمحافظ الحسابات صدر دون مراعاة هذا الإجراء.

وبالتالي يترتب على عدم تقديم محافظ الحسابات أو على عدم نشره في صحيفتين يوميتين قبل تاريخ المقرر لانعقاد الجمعية العامة عشرين يوما على الأقل أو على عدم تلاوة هذا التقرير في الجمعية العامة أو على تخلف محافظ الحسابات عن حضور اجتماع الجمعية العامة أو إذا كان التقرير مرفوعا من محافظ لم يتم تعيينه وفقا للأوضاع والشروط التي نصّ عليها القانون أو إذا كان التقرير لم يشمل على كل العناصر المحددة قانونا أو القانون الأساسي للشركة، إذن يترتب على كل ما يسبق ذكره

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق ص 224-225.

بطلان قرارات الجمعية العامة بشأن المسائل المتعلقة بموضوع التقرير وإن كان لا يجوز الاحتجاج بهذه البطلان في مواجهة الغير حسن النية فلا مفر إذن من دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد مرة أخرى لمناقشة الموضوع من جديد لتتخذ قراراتها بناء على تقرير مقدم من طرف محافظ الحسابات وفقا للشروط المنصوص عليها قانونا[1]

المطلب الثاني: أنواع التقارير

يعتبر التزام محافظ الحسابات بتحرير محاضر من قبيل الالتزامات بتحقيق نتيجة وبالتالي عدم قيامه بتحرير تقارير قد يعرضه إلى مسؤولية مدنية كما قد يحرمه من ممارسة المهنة بشكل مؤقت أو نهائي حسب الأضرار التي يسببها فعله[2]

ومن أجل القيام بالمهام التي أوكلت إليهم يقوم محافظو الحسابات بإعداد تقارير عامة (الفرع الأول) وتقارير خاصة التي قد تتنوع بتنوع التصرفات(الفرع الثاني)

الفرع الأول: التقرير العام

بعد مرور سنة مالية يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقريره العام يثبت فيه صحة ما جاء في التقارير التي أعدها القائمون بإدارة المؤسسة أو الشركة التجارية التي تقع تحت مراقبته[3]

تعد هذه التقارير كما ذكرنا سابقا في المبحث الأول، ضمان عام لكل مستثمر يريد أن يتعامل مع المؤسسة أو الشركة محل مراقبة إذ تقوم قرينة قوية على أن المعلومات التي وردت في التقرير السنوي تعكس حقيقة الوضع المالي للمؤسسة أو الشركة.

---

[1] على سيد قاسم، المرجع السابق، ص 226.

[2] R.castellel & F.Pasqualini , OP.CIT, P 57.

[3] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...،المرجع السابق، ص 310-311.

ويختلف المتعاملين مع الشركة أو المؤسسة باختلاف التصرفات والتعاملات التي تقدمان عليها. وعليه قد يكون من قبيل الغير المتعامل مع الشركة، المؤسسات البنكية، الشركات التجارية، الأشخاص الطبيعية، المؤسسة العامة ذات الطابع التجاري والصناعي، المؤسسات العامة ذات الطابع التجاري...إلخ

عند إعداده لهذه التقارير العامة، يجب على محافظ الحسابات أن يحترم بعض الشروط، سواء تعلق الأمر باحترامه لمواعيد إعداده هذه التقارير (أولا) أو البيانات التي يجب أن يتضمنها (ثانيا)[1]

أولا- مهلة إعداد التقارير العامة

لقد ذهب جانب من الفقه الفرنسي إلى اعتبار المهلة الممنوحة لمحافظ الحسابات من أجل إعداد تقريره السنوي غير كافية للوقوف على الجزئيات التي تضمنها تقرير المسيرين[2] إذ تجتمع الجمعية العامة كل ستة أشهر ويقع على محافظ الحسابات واجب إعداد تقريره السنوي خلال مهلة 15 يوما قبل تاريخ الاجتماع، لكنه يجد نفسه ملزما كذلك بمواعيد المسيرين الذين لهم مهلة 45 يوما قبل تاريخ انعقاد الجمعية العامة حتى يتسنى لهم كذلك تقديم تقاريرهم إلى محافظي الحسابات. وهكذا يجد نفسه محافظ الحسابات أمام مهلة 30 يوما فقط ليقوم بفحص هذه التقارير والقول فيما إذا كانت صحيحة أم لا. لذلك تعتبر هذه المهلة قصيرة يجعل من مهمة محافظي الحسابات نوعا ما صعبة.[3]

لا نجد حكم خاص بهذه المسألة في القانون الإطار المنظم للمهنة في الجزائر، الأمر الذي يجعل لمحافظ الحسابات سلطة تقديرية، على أنه يجب عليه تقديم التقرير، لأن في عدم تقديمه لتقريره مخالفة

[1] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...،المرجع السابق، ص 311.
[2] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 200.
[3] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 312

لأحكام قانونية قد تصل عقوبتها إلى حد حرمانه من ممارسته لمهمة المراقبة الحسابية سواء بصفة مؤقتة أو نهائية.[1]

ثانيا- محتوى التقارير العامة

يجب أن تحتوي التقارير العامة المقدمة من طرف محافظي الحسابات على مجموعة من البيانات التي تضفي عليها الحجية سواء في مواجهة المساهمين، الشركاء أو الغير، وقد تتنوع هذه البيانات بتنوع التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات[2]

- معلومات تتعلق بسير مهمة محافظ الحسابات وما إذا كان قد تلقى العون الكافي لقيامه بالمهام أم لا.
- معلومات تتعلق بحسابات المؤسسات أو الشركات التجارية التي يراقبها محافظ الحسابات وكذلك حسابات فروع هذه المؤسسات والشركات.
- معلومات تتعلق بالأرباح والخسائر مع ذكر بيانات تتعلق بإجراءات التقسيم.
- معلومات تتعلق بمصداقية الحسابات المعدة مسبقا من طرف القائمين بالإدارة.

هذه البيانات تضاف إليها بيانات أخرى يجب أن تحتويها التقارير السنوية المعدة من طرف محافظي الحسابات تحت طائلة بطلانها ويتعلق الأمر بـ:[3]

- بيانات تتعلق بعدم صرف الحسابات.
- الإشارة إلى الطريقة التي اتبعها محافظ الحسابات لإعداد تقاريره.

[1] عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 180.

[2] A.Mikol , OP.CIT, P 105.

[3] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 313.

- الإشارة إلى وجود احترام من عدمه لمبدأ المساواة ما بين المساهمين.
- الإشارة إلى المخالفات التي يكون المسيّرون قد ارتكبوها.

وهناك جانب من الفقه الفرنسي اشترط، أن يحتوي تقرير محافظ الحسابات على كل معلومة أو إشارة من شانها أن تجعل التقرير أكثر وضوحا بحيث لا يشوبه غموض.

الفرع الثاني: التقرير الخاص

نظرا لأهمية بعض التصرفات والعمليات القانونية، تحضى هذه الأخيرة من طرف محافظ الحسابات باهتمام خاص يجعله يحرر تقارير تتضمن هذه المعاملات.

وتختلف هذه التقارير الخاصة باختلاف مضامينها:[1]

- تقارير حول الاتفاقيات المبرمة مابين الشركة والمسيّرين.
- تقارير تحتوي تنازل بعض المساهمين عن حق الأفضلية في الاكتتاب عند رفع رأسمال الشركة.
- تقارير تحتوي تحويل أو اندماج الشركة مع شركة أخرى.
- تقارير تحتوي مشروع حفظ رأسمال الشركة.
- تقارير حول العمليات المالية المتعلقة بالقيم المنقولة.[2]

كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بإعداد أي تقرير خاص يوضح فيه تعامل أو تصرف يتعلق بالمؤسسة أو الشركة محل مراقبة.[3]

[1] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 313.
[2] عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 194.
[3] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 314.

وبالرجوع إلى القضاء الفرنسي، نجد أن محكمة استئناف باريس أكدت على ضرورة إشارة محافظ الحسابات لكل الاتفاقيات المبرمة ما بين الشركة والمسيرين، وهذا من اجل السماح للمساهمين بتقدير الفوائد والأخطار التي قد تتعرض لها شركتهم جراء إبرام هذه الاتفاقيات وعليه يقع على عاتق محافظ الحسابات إبداء رأيه فيما إذا كانت هذه الاتفاقيات مفيدة للشركة أم لا.[1]

المصادقة على التقارير: في هذه المرحلة يجد محافظ الحسابات نفسه أمام ثلاثة اختيارات، وهذا إما أن يقوم بالمصادقة على التقارير دون تحفظ أو أن يقوم بالمصادقة مع إبداء تحفظ، كما يمكن له رفض المصادقة.

- **المصادقة دون تحفظ** : يجب أن يحتوي التقرير العام الذي يعده محافظ الحسابات على معلومات صحيحة، لذلك يتأكد هذا المهني من كل العمليات والتصرفات التي قام بها المسيرون والتي ذكرت في تقاريرهم السنوية.[2]

بعدها يقوم بالمصادقة على هذه التقارير التي أعدها القائمون بإدارة هذه المؤسسات والشركات التجارية.[3]

فكل تقرير موجه إلى الجمعية العامة يمر حتما عبر هؤلاء المهنيين، حيث توكل إليه مهمة مراقبة شرعية ومصداقية المعلومات التي احتوتها تقارير المسيرين.[4]

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 200.

[2] A.Mikol , OP.CIT, P 106.

[3] عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 194.

[4] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 315.

قيام محافظ الحسابات بالمصادقة على التقارير، يعني وجود قرينة مفادها احترام المسيرين أثناء إعدادهم لهذه التقارير لمجموعة من الشروط تأتي في مقدمتها.[1]

- احترام القواعد المعمول بها عند إعداد الحسابات المدعمة وخاصة ما تعلق منها بالأحكام العامة للمحاسبة.
- احترام المبادئ القانونية لإعداد الحسابات وخاصة مبدأ صدق وشرعية الحسابات.
- احترام محافظ الحسابات أثناء مراقبته للتقارير والمصادقة عليها.

عند مصادقته على التقارير، يقوم محافظ الحسابات عادة بكتابة هذه العبارة[2]: " نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا للتوصيات المهنية، بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات... لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفية نتيجة عملية النشاط الماضي بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط"

- **التحفظ مع المصادقة:** ففي هذه الحالة لا يقوم محافظ الحسابات برفض المصادقة وإنما يقوم ببعض التحفظات على بعض النقاط القانونية التي وردت في تقارير المسيرين، والتي يجب أن يعاد النظر فيها.[3]

لكن ذهب جانب من الفقه الفرنسي[4] إلى اعتبار التقارير التي يعدها محافظ الحسابات ذات طابع وصفي، وعليه يمكن للجمعية العامة، ورغم وجود تحفظات محافظ الحسابات، أن تصادق على الحسابات السنوية.

[1] عبد الوهاب نصر على، المرجع السابق، ص 194.

[2] A.Mikol , OP.CIT, P 106.

[3] عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 192.

[4] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 316.

وهذا الحكم قد يعرض مصلحة الشركة لإخطار تأتي في مقدمتها النقص في رأسمال الشركة وهذا بحد ذاته يعتبر سببا كافيا لكي ترفع دعوى ضد المسيرين من طرف كل مساهم تضرر من جراء المصادقة على الحسابات السنوية دون تحفظ.[1]

ويبدو أن هذا الموقف هو الأقرب للصواب لأنه لا يتصور أن يصبح عمل محافظ الحسابات عملا ثانويا، بحيث يجوز لأعضاء من الجمعية العامة أو حتى المسيرين أن يتصرفوا دون الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات هذا المهني في مجال الأرقام.

وتجدر الإشارة إلى بعض المخالفات التي تكون محل تحفظ من طرف محافظ الحسابات كلما تعرض لها أثناء قيامه بالمهام العادية، ويتعلق الأمر بـ: [2]

- عدم احترام القواعد العامة التي تضبط المحاسبة العمومية.
- عدم وجود أو عدم كفاية الوثائق التي تثبت الحسابات المقدمة من طرف القائمين بالإدارة كنقص الفواتير مثلا.
- عدم إعطاء يد المساعدة من طرف المسيرين الأمر الذي جعل محافظ الحسابات لا يصل إلى بعض الوثائق الحسابية.

وبالرجوع إلى النظام الأنجلوسكسوني، نجد فيه لمحافظ الحسابات الحق في الإشارة لكل وثيقة لم يتم الاطلاع عليها حتى يتنصل من كل مسؤولية قد تترتب عن ذلك[3]

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 199.

[2] S.F, ZARAOUI , OP.CIT,P 180.

[3] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 208.

ويستعمل محافظ الحسابات هذه العبارات عادة عندما يقوم بالمصادقة على تقرير مع إبداء تحفظاته " تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للاجتهادات التي أديتها طبقا لتوصيات المهنة أقدر بأنه بإمكاني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات... لهذا التقرير منتظمة وصادقة وتعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط ".

إن وجود تحفظات على التقارير قد ينظر إليها نظرة سلبية وهكذا قد يلحق بالشركة أضرار بالغة الأهمية خاصة عندما يتعلق الأمر بسمعة الشركة أو المؤسسة، فيكون بذلك كل متعامل معها في حالة من الترقب تجعله يحجم بعض الأحيان في التعامل مع هذه المؤسسات أو الشركات التجارية التي كانت محل تحفظ.[1]

- **رفض المصادقة:** وهذه الحالة تعتبر الأخطر على سمعة المؤسسة أو الشركة التجارية التي كانت تقاريرها محل رفض من طرف محافظ الحسابات.

بعد أن يتأكد من كل الوثائق الحسابية، يبدي محافظ الحسابات رأيه حول التقارير السنوية التي أعدها مسيرو المؤسسات والشركات التجارية، وبمجرد وجود مخالفات جسيمة يجد نفسه محافظ الحسابات مضطرا لرفض المصادقة تحت طائلة تعرضه لمسائلة مدنية أو مسائلة جزائية إذا ما أخذ حكم الشريك في حالة وجود أخطاء جزائية في التسيير.[2]

[1] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 317.
[2] المرجع نفسه ، ص 317.

لذلك يجب على محافظ الحسابات الذي رفض المصادقة على التقارير المقدمة إليه من طرف القائمين بالإدارة أن يعلل قراره القاضي بالرفض[1]

وبالرجوع إلى القانون الجزائري لا نجد حكم خاص يتعلق بالأخطاء أو المخالفات التي تجعل محافظ الحسابات يرفض المصادقة، غير أنه بالرجوع إلى القانون الفرنسي نجده قد اعتمد بعض المخالفات أهمها:

- عدم احترام قواعد المحاسبة العمومية.
- عدم تمكين محافظ الحسابات من جميع الوثائق الحسابية.
- وجود تناقصات في حسابات الشركة الأم والشركة والفرعية.

ينهي محافظ الحسابات تقريره القاضي برفض المصادقة بعبارة تفيد ذلك غالبا ما تكون على هذه الشاكلة [2]: " لا توجد وثائق حسابية تفيد التعاملات التي ظهرت في التقرير الذي أعده القائمون بالإدارة...، وهذا لا يعكس صدق الحسابات ولا يعطي صورة وفية للنتائج المتوصل إليها...، لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومة "

[1] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 318.
[2] المرجع نفسه، ص 318.

المبحث الثالث: مهمة الإعلام

تهدف رقابة محافظ الحسابات للحسابات السنوية والمعلومات المحاسبية إلى إعلام المساهمين بالوضعية المالية للشركة وتزويدهم بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قراراتهم، ويقع على عاتقه عبئ كشف الأخطاء والمخالفات التي لاحظها أثناء ممارسة مهامه.[1]

المطلب الأول: مهمة الإعلام داخل الهيئة

نظرا لمكانة محافظ الحسابات داخل المؤسسات والشركات التجارية، توكل إليه مهمة إعلام الشركاء داخل هذه الهيئات بكل ما يتعلق بمؤسستهم أو شركتهم وخاصة ما تعلق منه بجانب التسيير[2]

فيقوم محافظ الحسابات بإعلام المسيرين بصفتهم القائمون بإدارة المؤسسات أو الشركات التجارية وهذا من خلال حديث عنه في (الفرع الأول)، كما يعلم كذلك الشركاء بما أقدم عليه المسيرون من تصرفات تهمهم وهذا عن طريق تطرق إليه في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إعلام المسيرين

ألزم المشرع الجزائري محافظ الحسابات بموجب المادة 715 مكرر 10 إعلام المسيريين بنتائج التحقيقات والرقابات التي قاموا بها وكذا عمليات السر وكل المخالفات والأخطاء التي اكتشفوها بمناسبة أداء مهامه. كما ألزمه بتقديم التصويبات والملاحظات عن الطرق التقييمية لإعداد الوثائق الحسابية. كما يتوجب عليه تقديم نتيجة مقارنة السنة المالية موضوع الرقابة بسابقتها واقتراحاته والتغيرات الواجب إدخالها على مناصب الموازنة ومختلف الوثائق الحسابية الأخرى.[3]

---

[1] فرحة زراوي صالح، محافظ الحسابات في شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، مجلة المؤسسة والتجارة، مخبر المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، العدد الثالث، 2007، ص 62.

[2] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 319.

[3] S.F.ZARAOUI ,OP.CIT, P 180.

ويقصد بالمسيرين المعنيين بالإعلام مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ومجلس المراقبة، حسب الحالة وإن ثمة خلاف بين الصياغة العربية للمادة 715 مكرر10 وصياغتها الفرنسية بخصوص شركة المساهمة ذات مجلس المديرين، إذ جعلت الصياغة الأولى الأمر اختياري بين إعلام مجلس المديرين أو مجلس المراقبة باستخدامها حرف الخيار " **أو**" بينما نجد في الصياغة الفرنسية حرف الجمع والعطف " **الواو**" مما يتعين إعلام المجلسين معا [1]. وأمام هذا التعارض وغياب الاجتهاد القضائي يصعب الأخذ بالصياغة الفرنسية.

لكن ولتحقيق أهداف الرقابة التي عمد المشرع تقويتها باستحداث شركة المساهمة ذات مجلس المراقبة. وكون هذا الأخير يراقب مجلس المديرين[2]، يتوجب إعلامه بنتائج رقابة محافظ الحسابات للوثائق المالية والتي يتوجب تقديمها لمجلس المراقبة بعد قفل السنة المالية حتى يتسنى له القيام بمهامه الرقابية. ومن ثم فهو بحاجة لآراء وتلخيصات المحافظ والتي بغيابها يصعب عليه إتمام مهامه. لهذا على محافظ الحسابات إعلام المجلسين معا حتى يسلم من المسائلة المدنية. ويكون الإعلام كتابيا عن طريق تقارير ومحاضر ومراسلات. إلا أنه لا مانع من أن يكون الإعلام شخصيا. لا سيما في حالة الضرورة وبالخصوص في اجتماع قفل السنة المالية المنعقد من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين[3].

[1] فرحة زراوي صالح، المرجع السابق، ص62.
[2] المرجع نفسه، ص 63.
[3] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 319.

ويقع على عاتق المسير كذلك طلب رأي محافظ الحسابات كلما وجد هنالك أوضاع غير عادية أو خلل في بعض الحسابات لأن من شأن ذلك إعطاء لمحافظ الحسابات الفرصة في أن يكتشف المخالفات وهي في بدايتها حتى يجنب الشركة أو المؤسسة خسائر كبيرة .[1]

لكن السؤال الذي يبقى يطرح في هذه المسائل هو ما هي المعلومات التي المعلومات التي يقع على عاتق محافظ الحسابات إعلام المسيرين بها ؟

بالرجوع إلى القانون ألا وهو الإطار المنظم للمهنة ، نجد أن المشرع تبنى عبارة عامة بقوله بأنه على محافظ الحسابات إعلام المسيرين بكل نقص اكتشفه ومن طبيعته عرقلة استمرار استغلال المؤسسة .[2]

وذهب جانب من الفقه الفرنسي إلى تبني مجموعة من المعلومات التي يقع على عاتق محافظ الحسابات إعلام المسيرون بها ويتعلق الأمر بـ:[3]

- الأساليب التي اعتمدها محافظ الحسابات في إعداده لتقاريره .
- كل وثيقة حسابية اطلع عليها.
- كل وثيقة حسابية لم يتسنى له أن يطلع عليها بسبب عرقلة من طرف احد الشركاء بسبب قوة قاهرة.

[1] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 320.
[2] المرجع نفسه ، ص 320.
[3] فرحة زراوي صالح ، المرجع السابق ، ص 63.

الفرع الثاني: إعلام الشركاء

لا تنحصر مهام محافظ في رقابة الحسابات وإنما هي بهدف إعلام الشركاء بالوضعية المالية للشركة ، إذ يعتبرون أصحاب رأس المال والمعنيين الأوائل بمعرفة الوضعية الحقيقية للشركة لا سيما من الناحية المالية ، فهم يهدفون إلى تحقيق الربح وتوسيع استثماراتهم .[1] من هذا المنطق ألزم المشرع محافظ الحسابات بإعلام المساهمين بنتائج تحقيقاته ورقابته وتمارس هذا الواجب بتحرير تقريرا عاما يرسله للجمعية العامة العادية السنوية التي تختص بالمصادقة على التقرير السنوي للتسيير ونتائج السنة المالية والميزانية وتقييم الأرباح إن وجدت واتخاذ قرارات الاستثمار وتخصيص الأموال للسنة المالية المقبلة وتجتمع هذه الجمعية خلال الستة أشهر التي تلي قفل السنة المالية ، تحت طائلة معاقبة المسيرين جزائيا .[2]

وفي حالة إغفال المسيرين عقد الجمعية العامة العادية السنوية خلال المدة المحددة قانونا أو قضاء عند التمديد، يتوجب على محافظ الحسابات السعي إلى استدعائها.

فمهام محافظ الحسابات لا تتوقف على الرقابة وإنما هذه الأخيرة عملية أولية لتحقيق الهدف الأساسي المنتظر منه ألا وهو المصادقة على الوثائق الحسابية، التي تعتبر نتيجة لمجموعة الرقابات والتحقيقات المنجزة من قبله طيلة السنة، ولا يمكن الفصل بين العمليتين وإنما تتمان بصفة متتابعة ومترابطة. تهدف المصادقة إلى تقديم ضمان للمساهمين والغير، إن محافظ الحسابات بعد تطبيق

[1] محمد مصطفى سليمان ، المرجع السابق، ص 49.
[2] فرحة زراوي صالح ، المرجع السابق ، ص 64.

التزاماته القانونية وإتباع التوصيات المهنية توصل إلى أن الحسابات منتظمة وصحيحة وتعطي صورة صادقة لذمة الشركة.[1]

وتكون المصادقة في التقرير العام الذي ينجزه ويوجهه المحافظ للجمعية العامة العادية السنوية. ويتوجب أن يحتوي هذا التقرير، بعد ذكر كيفية تعيين المحافظ وتقديم الشركة، على أهم عمليات الرقابة المنجزة وطرق تقييم الحسابات وعمليات السير المتخذة. كما يتوجب أن يحتوي على ذكر الأخطاء والمخالفات وكذا الجرائم المرتكبة من قبل المسيرين. وفي آخر التقرير يقدم محافظ الحسابات شهادته حول الحسابات السنوية والوضعية المالية للشركة التي يتوجب أن تكون واضحة، دقيقة، بسيطة ومقدمة بكل أمانة وصدق.[2]

تشمل المصادقة إضافة إلى الحسابات والميزانية، الجرد والمبلغ الإجمالي للأجور المدفوعة للخمسة أشخاص المحصلين على أعلى أجر، وعند الاقتضاء. الحسابات المدعمة.[3]

وهكذا فالأمر لا يخلو إذن من ثلاث احتمالات. المصادقة بدون تحفظ بالصيغة التالية: " أصادق على صحة وانتظام الحسابات المراقبة والمشار إليها في هذا التقرير، كما أنها تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات السنة ومطابقة للحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط"، أو المصادقة بتحفظ ، وذلك بإدراج الجملة التالية:" تحت التحفظات المشار إليها أعلاه" والاحتمال الثالث، رفض المصادقة بسبب عائق في المهنة بالصيغة التالية: " نظرا للعوائق التي واجهتها في أداء المهام

[1] محمد بوتين، مراجعة ومراقبة الحسابات، من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص11 .
[2] طيطوس فتحي ، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 220.
[3] محمد بوتين، المرجع السابق، ص 12.

والمبينة أعلاه، أرفض المصادقة على الحسابات"، أو بسبب عدم شرعية الحسابات بالصياغة التالية: " أرفض المصادقة لعدم انتظام وصحة الحسابات" أو "لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات".[1]

تجدر الإشارة إلى أن المصادقة لا تشمل دقة الحسابات كونها قلّ ما تكون دقيقة، وإنما بصفة جد واقعية، يكتفي محافظ الحسابات بالتحقيق من انتظام وصحة الحسابات وقابلية عكسها صورة صادقة للوضعية المالية للشركة، وحتى بالنسبة لهذه الأخيرة فلا وجود لأي معيار أو طريقة تمكن من ضمان ذلك، ويراعي المحافظ عند المصادقة مصالح من فئتين اثنتين، مصالح المساهمين والصالح العام لأجل ضمان ثلاث نتائج، الانتظام، الصحة والصورة الصادقة.[2]

إن لمصادقة محافظ الحسابات أهمية كبيرة، كون هذه الشهادة ينتظرها في آخر السنة المالية للمساهمين، مانح الائتمان، حاملي القيم المنقولة، الموردّون، نشاط البورصة.

وبصفة عامة كل من يتعامل مع الشركة، لأجل اتخاذ قراراتهم المستقبلية وتحديد علاقتهم بالشركة، وعلى هذا الأساس يكون لشهادة محافظ الحسابات وزنا ثقيلا، فيمكن أن تضيع حقوق المساهمين والغير إذا ما صادق ميزانية غير شرعية أو حسابات غير صحيحة أو رفض المصادقة على حسابات رغم صدقها أو بدون بسبب جدي.[3]

ولهذا ألزم المشرع استدعاء محافظ الحسابات للجمعية العامة لشرح تقريره وإجابته على الاستفسارات أعضاءها وذلك تحت طائلة عقوبات جزائية تسلط على المسيرين[4]

[1] فرحة زراوي صالح، المرجع السابق، ص 65.
[2] طيطوس فتحي، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 321.
[3] محمد بوتين، المرجع السابق، ص 13.
[4] فرحة زراوي صالح، المرجع السابق، ص66.

أخيرا يتوجب على محافظ الحسابات الإشارة في التقرير العام إلى اتمام المهمة المسندة إليه طبقا للمادة 715 مكرر4، ويقترح عدم تجديد عضويته في حالة انتهاء مدة وظيفته [1]

المطلب الثاني: مهمة خاصة بإعلام وكيل الجمهورية

يتزامن علم محافظ الحسابات بفعل الأخطار، نظرا لأن الثاني لا يأتي إلا بحدوث الأول، لذلك على محافظ الحسابات أن يعلم بوجود الأفعال الإجرامية داخل الشركة وهذا من خلال (الفرع الأول) وبعدها يقوم بإخطار وكيل الجمهورية بها وهذا في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: علم محافظ الحسابات بالأفعال الإجرامية

لا يكفي أن تقع أفعال داخل الشركة، حتى يقع على عاتق محافظ الحسابات إخطار وكيل الجمهورية بها، بل لا بد أن يعلم بها، غير أن هذا العلم وجب أن تتوافر فيه بعض الخصائص كما قد يقع بعض اللبس، يجعل مسألة إثبات علم محافظ الحسابات بالأفعال الإجرامية صعب نوع ما.

1- خصائص علم محافظ الحسابات بالأفعال الإجرامية: يجب على علم محافظ أن يكون دقيقا ومؤكدا ولا ينبغي أن يبني على فرضيات أو على احتمالات ويجب كذلك أن ينصب على ماديات الوقائع الإجرامية، لا على القصد الجنائي لفاعليها.

كما لا يشترط على محافظ الحسابات أن يقوم بذلك البحث المعمق والتفتيش قصد وصوله إلى العلم بوجود وقائع إجرامية، وإنما يتعلق الأمر بوقائع علم بها أثناء قيامه بمهامه في تلك الظروف العادية، على أنه يجب أن يكون ذلك العلم فعلي ومضمون.[2]

[1] طيطوس فتحي ، الإشهاد على الحسابات ...، المرجع السابق، ص 321.
[2] طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالأخطار عن الوقائع الاجرامية في القانون الجزائري، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الإسكندرية، جامعة مصر العربية ، دار الجامعة الجديدة للنشر2014، ص989.

كذلك يرى أحد الفقهاء الفرنسيين[1] أنه يجب على علم محافظ الحسابات أن يكون حقيقي غير زائف، مبني على أسس واقعية وعلى ظروف وملابسات موجودة فعلا.

وهكذا، فقد قضت محكمة استئناف نانسي يوم 29 جوان 1982، بأن محافظ الحسابات مسؤول عن إخطاره وكيل الجمهورية بكل الوقائع الإجرامية، شريطة أن يكون على محافظ الحسابات بها علما دقيقا ومؤكدا.[2]

2- إثبات علم محافظ الحسابات بالأفعال الإجرامية: يبقى هذا الشق من هذه المسألة يطرح بعض الصعوبات في الحياة العملية، نظرا لأنه يرتبط بنفسية محافظ الحسابات والتي لا يمكن التكهن بها في ظل غياب تصرف مادي ملموس يدل عنها من طرف محافظ الحسابات.

تجدر الإشارة هنا إلى ما كان متواترا لدى القضاء الفرنسي في ظل القانون القديم المنظم للشركات في فرنسا لسنة 1867[3]، أذا كانت هنالك قرينة علم محافظ الحسابات بالأفعال الجرمية، كلما عرضت قضية مثل هذا النوع أمام المحاكم، غير أن محكمة النقض الفرنسية كان لها رأي آخر، إذ اعتبرت محافظ الحسابات ليس عالما بالأفعال الجرمية، مادام لم يقدم دليلا ملموسا على سوء نيته، ولا يمكن أن تسلم بقرنية علمه في مثل هذه المسائل.[4]

---

[1] Y.Guyon , OP.CIT, P 414.

[2] طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالإخطار ... ، المرجع السابق، ص 989.

[3] La loi du 24 juillet 1867 sur les societés anonymes en France , modifiée par la loi N° 55-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales.

[4] طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالإخطار ...، المرجع السابق، ص 990.

كما أنه لا يمكن أن يثبت أن محافظ الحسابات قد كان عالما بالوقائع الجرمية، لمجرد إثبات انه كان مهملا، ولم يقم بأعمال الرقابة بالشكل الذي تمليه عليه القواعد المهنية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات، والذي كان ممكنا له أنه يعلم بها لو أنه قام بمهامه بشكل قانوني.

وينبغي أن نشير إلى أن إثبات علم محافظ الحسابات بالوقائع الجرمية يجب أن لا يكون إثبات احتمال علمه وإنما إثبات علمه المؤكد القريب من الإقرار[1]

ويعتبر علم أحد العاملين تحت إشرافه، كالخبراء المساعدين له، قرينة على علمه بالأفعال الجرمية، لذلك يكفي أن يثبت علم هؤلاء حتى تثور قرينة علمه، والتي في هذه الحالة ستكون قرينة قوية قد يصعب على محافظ الحسابات دحضها.

وتقع على الطرف المدني وكذلك النيابة، مسؤولية إثبات علم محافظ الحسابات بالأفعال الإجرامية وهذا عن طريق إثبات، عكس ما هو عليه في المسؤولية المدنية والتأديبية وجودة نية سيئة. لدى محافظ الحسابات والتي تعتبر قرينة على أنه كان عالما بالوقائع الجرمية.[2]

ويرى جانب من الفقه الفرنسي، بأنه إذا كان لمحاسب عادي ملكة أنه يعلم بوجود فعل غير قانوني لمجرد أن يتفحص دون عناء أو بحث معمق بعض المستندات، فإن محافظ الحسابات والذي تفترض فيه تلك الملكة، نظرا لخبرته ومعلوماته الواسعة في هذا المجال، يكون أحسن وضعا من المحاسب العادي، وبالتالي تشكل قرينة علمه بالأفعال الجرمية، خصوصا إذا كان من السهل اكتشافها

[1] طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالإخطار ...، المرجع السابق، ص 990.
[2] المرجع نفسه، ص 990.

من طرف رجل مهني يشغل مجال المحاسبة، غير أن نفس الفقه يعترف بصعوبة ذلك أمام انعدام تلك الملكة أي المعرفة الواسعة في مجال المحاسبة، لذى القضاة.[1]

لذلك يصعب إثبات علم محافظ الحسابات، بعيدا عن أدلة مادية ثابتة ملموسة، لا تدع شكا في حقيقة علمه بالوقائع الجرمية، وفي غياب حكم جزائري، في مثل هذه المسألة، سواء في القانون أو في القضاء الوطني، يبقى دائما تقدير علم من عدم علم محافظ الحسابات بالوقائع الجرمية من اختصاص قضاة الموضوع، الذين يستشفون ذلك من ظروف وملابسات كل قضية.

الفرع الثاني: إخطار محافظ الحسابات وكيل الجمهورية

فبعد علمه بوجود أفعال جرمية، يتوجب على محافظ الحسابات أن يخطر وكيل الجمهورية بها، تحت طائلة العقوبات، وهذا وفقا للطريقة التي أقرها القانون لهذا الإجراء، و في مدة زمنية معقولة، غير أنه قد تطرأ بعض الظروف قد تؤثر في فعل الإخطار.

1- طريقة الإخطار: علينا أن نعلم أن الإخطار لا يعتبر شكوى، وبالتالي لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يخطر وكيل الجمهورية بالأفعال الجرمية عن طريق شكوى بالإدعاء المدني.[2]

وهكذا فقد قضت محكمة النقض الفرنسية في 12 نوفمبر 1960 بعدم قبول شكوى، قدمت من طرف محافظ الحسابات، مصحوبة بادعاء مدني، نظرا لأنه لا يعتبر ضحية، ولا يمكنه أن يكون كذلك، كونه يمنع عليه اكتساب منافع وحقوق مالية بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الشركة التي تكون محل مراقبته.[3]

[1] طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالإخطار ...، المرجع السابق، ص 991.
[2] Y.Guyon , OP.CIT, P 246.
[3] طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالإخطار ....، المرجع السابق، ص 992.

وفي وقت لا نجد فيه المشرع الجزائري حدد بدقة، شكل أو طريقة إجراء الإخطار، كان للمشرع الفرنسي مبادرة عن طريق منشور وزاري صادر عن وزارة العدل الفرنسية، إذ أقر بضرورة وجود لقاء غير رسمي ما بين محافظ الحسابات ووكيل الجمهورية المختص إقليميا، الذي يقع مكتبه داخل دائرة اختصاص مقر الشركة، محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات.[1]

فيقع على محافظ الحسابات أن يحرر ورقة عمل خاصة بإجراء الإخطار، أين يحدد فيها بالتدقيق الأفعال التي يراها ذات طابع جرمي وكذلك يقوم بتحديد ما توصل إليه من معلومات عبر التحقيق وتفتيش الوثائق ومستندات الشركة.[2]

غير أن الإخطار في شكله النهائي، يكون بصفة رسمية، كتابية وغير مبهمة، أي على محافظ الحسابات اتخاذ موقف من كل الأفعال التي يلاحظها أو يكتشفها، مع تدعيم موقفه بوثائق ومستندات.

وتجدر الإشارة، إلى أن الإخطار ينصب على ماديات الأفعال الجرمية، وليس على مقترفي هذه الأفعال، فهذه المسألة تبقى من اختصاص القضاء وإذا امتنع محافظ الحسابات عن فعل الإخطار، يمكن أن تكون هذه المخالفة، محل إخطار من طرف محافظ حسابات آخر إذا كان للشركة أكثر من محافظ للحسابات.[3]

2- وقت الإخطار: لا يوجد في القانون الجزائري سواء القانون رقم 91-08 المنظم للمهنة أو القانون التجاري، حكم ينظم مسألة وقت الإخطار.

[1] طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالإخطار ....، المرجع السابق، ص 992.
[2] J.Moneger &T.Granier , OP.CIT, P 116.
[3] طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالإخطار ...، المرجع السابق، ص 992.

وبالرجوع إلى الفقه، ونعني به الفقه الفرنسي، نجده ثابت على مسألة أن يكون الإخطار في وقت معقول، لأنه فعل عفوي، يكون كلما اكتشف محافظ الحسابات فعلا جرميا.

لذلك هناك من الفقهاء من يؤكد على ضرورة أن يكون الإخطار فعال، ولا يمكنه أن يكون كذلك إلا إذا جاء في وقت مناسب يمكن فيه تخفيف الأضرار أو منع حدوث خروقات أخرى على مستوى الشركة.

ويكون الإخطار في وقت مناسب، إذا جاء قبل أن يعلم وكيل الجمهورية بالأفعال الجرمية عن طريق الغير، والذي مثلا تضرر مباشرة بالأفعال الجرمية التي وقعت.[1]

وهناك جانب من الفقه الفرنسي، من رأى بضرورة أن يكون الإخطار محدد للأفعال الجرمية المرتكبة، أيّا كانت القواعد القانونية التي خرقت، وهذا كون الامتناع عن الإخطار يعرض صاحبه (محافظ الحسابات) إلى عقوبات جزائية.

وهكذا فقد قضت محكمة استئناف باريس في **15 فيفري 1979** بأن مهلة ثلاث أشهر هي مهلة مبالغ فيها، من أجل الإخطار، خاصة إذا حدث خلال هذه المهلة إخطار من طرف لجنة عمليات البورصة.[2]

وتبقى مسألة تقدير إن كان وقت الإخطار جاء ضمن مهلة معقولة أم لا، من اختصاص قضاة الموضوع، وهذا عن طريق تحليل ظروف وملابسات الإخطار، من أجل معرفة حسن أو سوء نية محافظ الحسابات.

[1] طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالإخطار ...، المرجع السابق، ص 993.
[2] المرجع نفسه، ص 994.

3- الظروف المؤثرة في فعل الإخطار: هنالك ظروف قد تؤثر في فعل الإخطار، وذلك إما بإعفاء محافظ الحسابات من هذا الواجب، أو جعله في شك من أمره، فيظن أنه قد يُعفى من واجب الإخطار.

أولا- حالات إعفاء محافظ الحسابات من واجب الإخطار: وهي حالات قليلة، أقرها القانون نظرا لملابسات وظروف اضطرت محافظ الحسابات المتصرف على نحو مخالف كما هو قانوني ويتعلق الأمر بـ:

1- التقادم: فتقادم جنحة عدم إبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال الجرمية هو بثلاث سنوات، تسري ابتداء من تاريخ علم محافظ الحسابات بالأفعال الإجرامية ولكن إذا أثبت أن محافظ الحسابات قد علم بالأفعال الجرمية قبل المصادقة على الحسابات، لكن لم يُعرف التاريخ بالضبط الذي علم فيه بالأفعال الجرمية، فتسري ثلاث سنوات من يوم المصادقة على الحسابات، غير أنه إذا التمس القاضي أن محافظ الحسابات تماطل عن الإخطار، من أجل انقضاء مدة التقادم، فهنا يعد ذلك فعل عدم إبلاغه لوكيل الجمهورية بالأفعال الجرمية.[1]

2- العفو: كذلك العفو، قد يعفي محافظ الحسابات من واجب الإخطار، غير أن مسألة العفو تطرح إشكالا، لأن القاضي وحده الذي يدرك عقوبة المجرم، ولا يمكن لمحافظ الحسابات التكهن بالعقوبة ما دامت لم تحدد بعد من طرف الجهة القضائية المختصة، فهذه الحالة صعبة التطبيق نوعا ما، كون محافظ الحسابات سيلعب دور المراقب والقاضي، فيقدر كم ستكون العقوبة، ثم يقرر إذا ما

[1] طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالإخطار ...، المرجع السابق ص 994.

كان سيخطر وكيل الجمهورية بهذا الفعل الجرمي، وهذا بحد ذاته سيدخل محافظ الحسابات في تقديرات وحسابات قد تكون خاطئة.[1]

3- عدم إدراكه لماديات الأفعال: إذ ممكن لمحافظ الحسابات أن يتنصل من هذا الواجب، وبالتالي من المسؤولية في حالة عدم إخطاره وكيل الجمهورية، إذا أثبت أنه لم يتمكن من إدراك الفعل الجرمي بحد ذاته، وهذا نظرا لوجود مضايقات من طرف القائمين بالإدارة منعته من القيام بمهامه بصورة فعالة، وحرمته من اكتشاف الأفعال الجرمية.[2]

لكن على محافظ الحسابات أن يكون قد أشار في تقاريره السابقة إلى وجود مثل هاته المضايقات، وهذا بحد ذاته يعتبر إشارة لحسن نيته، خاصة وأن القوانين تعرض مثل هذه الإجراءات سيما القانون الجزائري.

4- إثبات محافظ الحسابات أنه قام بكل ما تمليه عليه المهنة من اجتهادات قانونية: وهذا في إطار دفع المسؤولية عنه بشكل عام بما في ذلك مسؤولية عدم إخطار وكيل الجمهورية بالأفعال الجرمية.[3]

ثانيا- حالات لا يعفى فيها محافظ الحسابات من الإخطار: هناك حالات أين يجب على محافظ الحسابات أن يخطر وكيل الجمهورية بالأفعال الجرمية، إلا أنه لا يفعل، وهذا يعرضه لمساءلة جنائية، وتتعلق بـ:

[1] طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالإخطار ...، المرجع السابق، ص 995.
[2] Y.Guyon& T.Granier ,OP.CIT, P 249.
[3] طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالإخطار ...، المرجع السابق ص 996.

1- موت الفاعل الأصلي: فرغم موت الفاعل الأصلي، إلا أن محافظ الحسابات ينبغي عليه أن يخطر وكيل الجمهورية بالأفعال الجرمية، كونه ليس ملزما بالإخطار عن الأشخاص وإنما عن ماديات الجريمة، وكذلك كون الفاعل الأصلي ممكن أن يكون له شركاء، وبفعل الإخطار قد يتسنى الإمساك بهم قبل الإقدام على أفعال أخرى.[1]

2- عدم معرفة محافظ الحسابات بالطابع الجرمي للأفعال: إذ لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع عن نفسه مسؤولية عدم إخطاره وكيل الجمهورية بالفعل المجرم بإثباته أنه لم يتيقن من التكييف الحقيقي للواقعة، لأن التكييف هنا من اختصاص وكيل الجمهورية.

إذا كان مشكل التكييف لا يطرح في فرنسا، ما دامت هناك آلية تبناها المشرع الفرنسي عن طريق المنشور الوزاري الصادر عن وزارة العدل، السالف الذكر، إلا نه في الجزائر تبقى مسألة التكييف مطروحة، فعلى محافظ الحسابات أن يقوم بتكييف الأفعال من أجل إخطار وكيل الجمهورية بها، وهذا يجعله عرضة لفعل عدم الإخطار إذا لم يصل إلى تكييف، أو للمسائلة عن البلاغ الكاذب في حالة توصله إلى تكييف خاطئ، وتبقى مسألة الكشف عن نية محافظ الحسابات إن كانت حسنة أو سيئة من اختصاص قضاة الموضوع.[2]

3- إعادة الأوضاع إلى حالاتها القانونية: فرغم إعادة الأوضاع إلى حالاتها القانونية، لا يعفى ذلك محافظ الحسابات من واجب إخطار وكيل الجمهورية على أنه كان هناك خرق، مع إمكانية الإشارة إلى أن هذا الخرق قد تمّ تصحيحه، ومثال ذلك مدير الشركة الذي يسحب مبلغ مالي من

[1] طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالإخطار ...، المرجع السابق ، ص 996.
[2] المرجع نفسه، ص 997.

حسابها بطريقة غير قانونية، ثم يعيده بعد فترة، فعلى محافظ الحسابات إخطار وكيل الجمهورية بهذا الفعل رغم أن المبلغ قد أعيد إلى حساب الشركة.[1]

4- الخطأ في القانون: لا يعتبر الخطأ في القانون عذرا يعفي محافظ الحسابات من واجب الإخطار، ما دامت تفترض فيه الملكة القانونية التي يتمتع بها رجل القانون.[2]

[1] J.Monéger& T.Granie , OP.CIT, P 117
[2] Y.Guyon , OP.CIT, P 249

خلاصة الفصل:

يكون تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات وهذا بعد موافقتها كتابيا، كما يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات الحسابية والموازنات والمراسلات والمحاضر وكذلك كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة.

كما يجب على الهيئات التابعة للشركة تقديم كل المعلومات والتوضيحات المتعلقة بالمؤسسة ذاتها أو بالمؤسسات المرتبطة بها أو التي لها علاقة معها، ويقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا أما في حالة عرقلة ممارسته لمهمته يعلم محافظ الحسابات كتابيا الهيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

الفصل الثاني

مسؤولية محافظ الحسابات

تمهيد:

تخضع مهنة محافظ الحسابات باعتبارها مهنة حرة، كغيرها من المهن إلى قيود وأحكام تنظمها وتعاقب كل من يقوم بمخالفتها بحسب نوع الخطأ المرتكب، حيث أن طبيعة الخطأ هي وحدها الكفيلة بتحديد طبيعة المسؤولية التي تقع على محافظ الحسابات سواء أكانت مدنية أو تأديبية أم جنائية.

ولقد أقر القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد مسؤولية محافظ الحسابات في نص المادة 59 بقولها :"يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج ".

وبناء على ذلك سنقوم في هذا الفصل بدراسة مختلف أنواع المسؤولية الممكن توقيعها على محافظ الحسابات في ثلاثة مباحث كل مبحث على حدى.

المبحث الأول: المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

برزت المسؤولية المدنية من بين مصادر الالتزام وكان لتطورها أثره في القوانين الوضعية الحديثة، فبدلا عن المواد الخمس التي أوردتها المجموعة المدنية الفرنسية وضع لها القانون المدني الجزائري[1] سبعة عشر مادة (من المادة 124 إلى المادة 140) [2]

وتعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان: مسؤولية عقدية تقوم على أساس الإخلال بالتزام عقدي، ومسؤولية تقصيرية تقوم على أساس الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضرار بالغير.

قد تتم مساءلة محافظ الحسابات مدنيا أثناء تأدية مهامه في شركة المساهمة إذا ما تسبب الخطأ المرتكب من طرفه في وقوع أضرار للشركة أو للغير المتعامل معها.

وعلى هذا الأساس سنتطرق إلى تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين حيث نقوم بدراسة شروط قيام المسؤولية من خلال (الفرع الأول) ، أما (المطلب الثاني) فسنقوم بدراسة نظام الدعوى المتبع في هذا النوع من المسؤولية.

المطلب الأول: شروط القيام المسؤولية المدنية

قبل التطرق إلى شروط انعقاد المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات وجب توضيح طبيعتها القانونية، إذ بالرجوع إلى نص المادة 43 من القانون الفرنسي المؤرخ في 1867/08/24 نجد أنها تحدد مسؤولية محافظ الحسابات على أساس أحكام الوكالة.[3]

---

[1] الأمر 75-58 المؤرخ في 26,09,1975 ج.ر.عدد 78 مؤرخة في 30,09,1975.

[2] علي علي سليمان، دراسات في المسؤولية المدنية الجزائري، الطبعة 03، ديوان المطبوعات الجامعية- 199، صفحات 2، 3،4 .

[3] R.Castell& F.Pasqualini , OP.CIT, P 88.

وذلك بنصها على أن مدى وأثار مسؤولية المحافظين تجاه الغير وتجاه الشركة تحدد حسب القواعد العامة للوكالة ، لكن في ظل القانون 66-537 استبعدت فرضية أن محافظ الحسابات وكيل وبالتالي لا تطبق عليه قواعد مسؤولية الوكيل ، ويمكننا القول بناء على ما سبق بان مسؤولية محافظ الحسابات ليست تعاقدية إذا ما سلمنا بأن العلاقة بينهما غريبة عن الوكالة وعن العقد ، وبدوره نص المشرع الجزائري في المادة 59 من القانون 10-01 على ذلك بقولها :"يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج " . وبذلك يكون المشرع الجزائري قد انتهج نهج المشرع الفرنسي في هذا المجال [1].

ويعتبر محافظ الحسابات مسؤولا أمام شركة المساهمة والمساهمين والغير عما يحدثه من أضرار قد تنجم عن خطأ أو إهمال يرتكبه أثناء ممارسة مهامه وهو ما تؤكده المادة 715مكرر 1/14 من ق.ت.ج :" مندوبو الحسابات مسؤولون ، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير ، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم ".

وأمام سكوت المشرع الجزائري في المواد المنظمة للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات سواء في القانون التجاري المتعلق بالمهن الثلاث الجديد ، سنلجأ للأحكام العامة لمسؤولية المدنية في القانون المدني وبالتالي وجب القول بان شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات ثلاث حسب القواعد العامة تتمثل في الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما ، ولا تختلف هذه الشروط سواء تعلق الأمر بالمسؤولية أمام الشركة أو في مواجهة الغير فمحافظ الحسابات ليس وكيلا لأنه لا يبرم تصرفات

[1] A.Mikol,OP.CIT,P178.

قانونية باسمه لحساب الشركة بينما له مسؤولية تجاه الغير والوكيل بصفة عامة غير مسؤول إلا أمام موّكله .[1]

والحال نفسه كذلك مع المشرع الفرنسي الذي تبنى الشروط التي تقرها القواعد العامة وهي نفسها المعمول بها من طرف المشرع الجزائري ، وواقع عبء إثباتها على عاتق من طلب ذلك وهو عادة المتضرر من خطأ المحافظ.[2]

وفيما يلي سندرس شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات والمتمثلة في الخطأ وهذه من خلال (الفرع الأول) ثم الضرر وهذا في (الفرع الثاني) وفي الأخير العلاقة السببية (الفرع الثالث).

الفرع الأول : الخطأ

يعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها سواء أكان ممارسا بصفة فردية أو بصفة جماعية ولا تعد مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون على الإدارة والمسيرون[3] إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة/أو لوكيل الجمهورية بناء على نص المادة 715 مكرر 2/14 من ق.ت.ج، وبما أن المادة 52 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد أعطت الحق لمحافظ الحسابات بالاستعانة في إطار شركة مدنية بخبراء مهنيين لحسابه وتحت مسؤولية، فيعدّ إذن بموجب ذلك مسؤولا مدنيا إذا ارتكب فرد من مجموعة أو أحد أعوانه خطأ تنتج عنه المسؤولية المدنية.[4]

[1] عبد الرزاق السنهوري ، المقاولة والوكالة والوديعة والحراسة ، الجزء السابع ، دار إحياء التراث العربي ، لبنان ، د.ت، ص 449.

[2] R.castell.& F.pasqualini,OP.CIT, P88.

[3] Nacer. Eddine Sadi & A.Mazouz , OP.CIT, P 83-84.

[4] J.Hémard& F.Terré & P.Mabilat , OP.CIT, P 838.

لكن يختلف الأمر في فرنسا حيث أن الرأي استقر على إقرار مسؤولية الخبير عن أخطائه الشخصية بموجب ما يتمتع به من استقلالية في مهامه.[1] لكن هذا لا ينفي مسؤولية محافظ الحسابات الذي يقوم بتوجيه أو بتنظيم أعماله.

وبكثرة الحديث عن الخطأ يتبادر إلى الذهن سؤال وهو: ماهي طبيعة الخطأ الذي يؤدي إلى قيام مسؤولية محافظ الحسابات المدنية؟.

من المعلوم أن الخطأ في طبيعة غير المقصود على عكس الأعمال الذي يمثل وجد عيب أو نقص في مهمة المراقبة ناتج عن الإهمال نفسه أو عن المحدودية التقنية لمحافظ الحسابات أو يكون ناتجا عن تقرير أو مصادقة خاطئة أو غير مبررة متعلقة بالحسابات والتوجيهات المقدمة من طرف المسيرين.[2]

أما الخطأ فيكون إما بالنقض في التقارير المطلوبة من محافظ الحسابات أو بالتأخر في إتمام المهام الموكلة إليهم أو في إحدى الحالات التالية:

- الاكتفاء بمراقبة سريعة للفواتير والسجلات.
- الامتناع عن مراقبة الحسابات لمدة تسعة أشهر.
- عدم إفشاء التزوير المسجل في الحسابات وعدم انتظامها.
- القيام بمراقبة بسيطة وسطحية للحسابات.

[1] على سيد قاسم، المرجع السابق، ص 237.

[2] A.Mikol , OP.CIT, P 179.

- الاكتفاء بالموافقة والمصادقة على الحسابات المقدمة له من طرف المسيرين أو من طرف محاسب الشركة.

- عدم تقديم إرشادات في الوقت اللازم تقضي بتبني نظام معلوماتي للحساب قد يساعده حتى في إفشاء جريمة التعسف في الثقة المرتكبة من طرف أحد المأجورين.[1]

- علم محافظ بكذب البيانات التي تضمنتها الميزانية ولم يعترض عليها.

- التواطئ مع مدراء الشركة للأضرار بالأقلية من الشركاء أو الذي أكد في تقريره على صحة الحسابات والميزانية.

كما يمكن مساءلة محافظ الحسابات مدنيا إذا تدخل في أعمال الإدارة في غير الحالات التي كلفه القانون بالتدخل فيها أو في حالة إفشاء أسرار الشركة أو في حالة تقاعسه عن اتخاذ إجراءات التحذير أو في حالة تركه لعمله في الشركة في وقت غير مناسب أو بقصد الإضرار بمصالحها.[2]

وكمبدأ عام، توجب طبيعة مهنة محافظ الحسابات على هذا الأخير أثناء ممارسته لمهامه بذل العناية اللازمة وتوفير الضروري من الوسائل (المادة 59 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد) والإشهاد بصحة وانتظام الحسابات لكن ما يلاحظ على كل هذا الأمر أنه نسبي بدليل ما أقرته محكمة الاستئناف الفرنسية لمدينة رين (RENNES) بتاريخ 1975/05/27 حيث نصت على أن محافظ الحسابات ملزم ببذل وسائل أثناء مراجعاته ومراقباته التي يقوم بها، وأكدت

[1] R.castell& F.Pasqualini , OP.CIT, P 90.

[2] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 237.

هذا الأمر محكمة غرونوبل (GRENOBLE) بتاريخ 1989/03/27 ومحكمة فرساي (VERSAILLES) بتاريخ 1991/03/28.[1]

فمحافظ الحسابات ملزم بالتعمق في التحريات والتدقيقات التي يقوم بها وفي حالة ما إذا ارتكب خطأ فإن القاضي يقيّم وقوع الخطأ من عدمه في تصرف المحافظ المخطئ مقارنة مع تصرف محافظ الحسابات العادي في الظروف نفسها، فإذا ارتكب محافظ الحسابات العادي في نفس الظروف خطأ ففي هذه الحالة لا يعد محافظ الحسابات مخطأ لكن إذا لم يرتكب المحافظ العادي خطأ فيعد آنذاك محافظ الحسابات مرتكبا لخطأ يوجب قيام مسؤولية المدنية، أ ي أنه في حالة بذله في تنفيذه من العناية كل ما يبذله الشخص العادي ولو لم يتحقق الغرض المقصود فأخفق العمل أو هلك الشيء المحفوظ أو انتهت إدارته بالخسارة.[2]

وبالتالي على محافظ الحسابات أن يقوم بمراجعة العمليات الداخلة ضمن مجال اختصاصاته وأن يبحث عن الأخطاء المحتمل وقوعها، فعلى سبيل المثال لا تنعقد مسؤولية في حالة وجود اختلاسات ارتكبها محاسب الشركة وثبت انه بذل العناية اللازمة في مراجعة حسابات الشركة وأن كشف هذه الاختلاسات يحتاج إلى مراجعة جميع القيود الواردة في دفاتر الشركة وهو ما يخرج عن نطاق التزامات محافظ الحسابات، وبالمقابل يسأل عن الأخطاء الظاهرة وعدم الانتظام الواضح في الحسابات وكذلك عن الأخطاء التي كان بإمكانه اكتشافها في حالة بذله العناية الكافية.

[1] J.Moneger & T.Granier , OP.CIT, P 142.

[2] عبد الرزاق السنهوري، نظرية الالتزام بوجه عام، الجزء الثاني، دار إحياء التراث العربي، لبنان- د.ت، ص793.

واستثناء القاعدة، يكون محافظ الحسابات ملزما في بعض الحالات بتحقيق نتيجة كالتأكد من صحة المبلغ الإجمالي المدفوع للأشخاص الأكثر أجرا في الشركة إذ أغفل أن يشير في تقريره الخاص إلى عقد أبرم بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها وهو ما تضمنته المادة 1/628 من القانون التجاري الجزائري التأكد من صحة القواعد المتعلقة بأسهم الضمان طبقا لنص المادة 619 من ق.ت.ج، استدعاء الجمعية العامة عندما يهمل أو يتعمد المسيّرون ذلك، فالمحافظ في الحالتين المذكورتين أعلاه ملزم بتحقيق نتيجة وتقديم تقرير خاص للجمعية العامة والتأكد من الوجود المادي عن طريق الاطلاع على وثائق اكتساب أسهم الضمان التي يقدمها المسيّرون أو يلتزم بالاجتماع الفعلي للجمعية العامة للمساهمين.

وفي حالات أخرى يقترن التزام محافظ الحسابات ببذل العناية والوسيلة بالتزامه بتحقيق النتيجة، ففي الحالة التي يشهد فيها بصحة الأجور الأكثر ارتقاء أو توجيه تقرير متعلق بالاتفاقيات المنظمة، يجب فيها على محافظ الحسابات إن يشهد بصحة المبلغ الإجمالي للأجور الأكثر ارتقاء أو توجيه تقرير حول الاتفاقيات التي يرسلها له المسيّرون، وإذا لم يقم بذلك فيعد حينئذ مرتكبا لخطأ وهو الأمر الذي أكّده قرار محكمة استئناف بوردو (BORDEAUX) الصادر بتاريخ 1990/03/07.[1]

والاختلاف بين المبدأ (الالتزام ببدل العناية وتوفير الوسائل) والاستثناء (الالتزام بتحقيق نتيجة) يمكن في صور الأخطاء التي يرتكبها محافظ الحسابات، وطبقا للقواعد العام لا يمكن اعتبار محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا بمجرد وقوع الخطأ لكن يجب أن يتسبب هذا الخطأ في حدوث ضرر أكيد .

[1] J.Moneger & T.Granier , OP.CIT, P 144

الفرع الثاني : الضرر

إن مسؤولية تعويضية فثبوت الخطأ ليس كافيا لانعقادها طالما لم يتولد عن هذا الخطأ ضررا فأوجبت أحكام المادة 45 من القانون 91-08 التفرقة بين مسؤولية قبل الشركة وهي مسؤولية عقدية وبين مسؤولية قبل الغير وهي مسؤولية تقصيرية ، إذ أن مدى التعويض يختلف في الحالتين ، ففي الحالة الأولى لا يكون التعويض إلا عن الضرر المباشر متوقع الحصول **direct et prévisible** ، أما في الحالة الثانية فيعوض عن كل ضرر مباشر متوقعا كان أو غير متوقع **imprévisible**

إذا أدى إهمال محافظ الحسابات إلى وقوع اختلاسات في أموال الشركة فان التعويض يقدر بقيمة المبالغ التي اختلست.

أما إذا كانت المعلومات الخاطئة التي أدلى بها قد دفعت احد المستثمرين إلى شراء أسهم هذه الشركة بثمن يفوق بكثير قيمتها الحقيقية فان القضاء يلزمه أما بدفع الثمن الذي تكبده المشتري ومن ثم تنتقل ملكية الأسهم إليه ، أو بسداد قيمة الفرق بين الثمن الذي دفعه المشتري والثمن الحقيق لهذه الأسهم وعموما فان كل إهمال بشكل خط شخصيا يرتب المسؤولية. [1]

مثلما سبق ذكره ، لا تنعقد المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات إلا في حالة وقوع ضرر للشركة أو للغير طبقا لنص المادة 2/61 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد ويقع على عاتق طالب التعويض إثبات الضرر الذي يجب أن يكون فعليا وقابلا للتقييم أي أن الضرر وطبيعة تعويضه

[1] بوحفص جلاب نعناعة، الإطار التشريعي المنظم لمهنة ومسؤولية محافظ الحسابات، في الشركات التجارية، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، العدد الثاني،2008، ص234.233

إضافة إلى كونه مباشرا وشخصيا وأكيدا يمس حقا معينا للشركة أو للغير وبصفة عامة الضرر له صفة مادية بحيث يرتب خسارة مالية للشركة أو للغير الذي يتعامل معها. [1]

ولكي يمكن للمحكمة الحكم بالتعويض للمدّعي يجب تقييم الضرر الواقع عليه، ومن السهل تقييم الضرر الحاصل نتيجة اختلاسات على أموال الشركة فالضرر يقيم حسب قيمة المبلغ ، لكن إذا كان الخطأ متمثلا في معلومات غير صحيحة أدلى بها محافظ الحسابات ا وان يكون قد قدم إشهاد بذلك أو في حالة غياب معلومات فان تقرير الضرر في هذه الحالة صعبا وبالتالي يلجأ القضاء إلى إبرام محافظ الحسابات بتسديد الفرق بين الثمن الذي دفعه المشتري والثمن الحقيق للسهم كنتيجة للخطأ الذي تسبب فيه وإقراره كتعويض.

فرع الثالث : العلاقة السببية

نجد العلاقة السببية وهي شرط مستقل عن شرط الخطأ فقد توجد السببية دون وجود الخطأ وقد يوجد الخطأ دون وجود السببية ويراد بها قيام علاقة مباشرة ما بين الخطأ الذي ارتكبه المسؤول وبين الضرر الذي أحدثه والذي أصاب المضرور ويجب أن تكون هذه العلاقة السببية أكيدة ومباشرة .[2] فإذا ارجع الضرر إلى سبب أجنبي انعدمت السببية كما تنعدم حتى ولو كان الخطأ هو السبب لكنه لم يكن هو السبب المنتج للضرر أو لم يكن السبب المباشر .

وعلى هذا الأساس فان مسؤولية محافظ الحسابات لا تنعقد إلا إذا اثبت المدعى وجود علاقة سببية بين الضرر الذي أصابه والخطأ المنسوب إلى محافظ الحسابات ويكفي لذلك إثبات أن محافظ

[1] J.moneger & T.Granier , OP.CIT, P 155 .
[2] A.Mikol ,OP.CIT,P179.

الحسابات لم يبذل العناية العادية ولم يلتزم السلوك الصحيح .[1] ما كان سيحول دون وقوع الأخطاء مثلا تحويل الأموال بسهولة من قبل محاسب الشركة ، خسارة احد المساهمين الذي استثمر أمواله في الشركة اعتمادا على إشهاد غير مؤسس من طرف محافظ الحسابات في حالة عدم الكشف عن الوقائع التدليسية ...الخ.

ولقد اجمع الفقهاء على انه من الصعب إثبات هذه العلاقة السببية لأن المسؤولية تقوم أساسا على خطأ الامتناع أي أن عدم قيام المحافظ بعمله أدى إلى وقوع الخطأ وكذلك لصعوبة إثبات الطابع السلبي لهذه العلاقة .

وبالمقابل تنتفي العلاقة السببية إذا اثبت أن الضرر كان مؤكدا وقوعه حتى ولو ثبت خطأ محافظ الحسابات ، فلا محل للحكم بتعويض مستثمر اشترى أسهم شركة بثمن تافه بقصد المضاربة إذا كان سوء مركزها المالي معروفا للجميع ، كما تنفي العلاقة السببية أيضا إذا ثبت أن المضرور كان على علم بحقيقة المركز المالي للشركة بحكم تخصصه العلمي في مسائل تمويل المشاريع كما تنتفي العلاقة السببية إذا ثبت أن مجرد القراءة العادية لميزانية الشركة كافي للتعرف على مركزها المالي المنهار.[2]

فإذا استطاع طالب التعويض إثبات الخطأ والضرر والعلاقة السببية بينهما فله طلب التعويض جراء الضرر الذي أصابه وبالمقابل لمحافظ الحسابات و المسؤولية عنه إذا اثبت انه قد بذل عناية محافظ الحسابات العادي ، كما تنتفي مسؤولية محافظ الحسابات في إطار ثلاث حالات وهي :

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 240-241.
[2] بوحفص جلاب نعناعة، المرجع السابق ، ص 235، 236.

1- في حالة عدم وجود خطأ : استثناءا على القاعدة التي تقضي بان إثبات الخطأ يقع على عاتق المضرور، لمحافظ الحسابات نفي مسؤولية عن الأضرار الواقعة في حالة ما لم يرتكب الخطأ هو نفسه وثبت انه قد قام بمتطلبات العادية لوظيفته طبقا لنص المادة 3/61 من القانون 10- 1 السالف ذكره. [1]

2- في حالة خطأ الغير : لقد عالجت المادة 715 مكرر 2/14 من ق.ت هذه الحالة بقولها : " ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم في الجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها ". [2]

3- في حالة وجود قوة قاهرة : لا يعّد محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا عن الأضرار التي تصيب الشركة سواء بصفة جزئية أم بصفة كلية بسبب قوة قاهرة حالت بينه و بين النهوض بواجبات مهنته كإضراب احتل فيه العمال مبنى الشركة أو نشوب حرب منعته من الوصول إلى فروع الشركة بالخارج ، لكن في مثل هذه الظروف يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات التحفظات اللازمة . [3]

المطلب الثاني: نظام دعوى المسؤولية المدنية

بعد التطرق إلى شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في المطلب الأول، سنتطرق في المطلب الثاني إلى نظام دعوى المسؤولية المدنية في هذا المجال سوف نقوم بدراسته وهذا من خلال

[1] J.Moneger & T.Granier ,OP.CIT,P155.

[2] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص242 .

[3] المرجع نفسه، ص 244.

التمييز بين الدعوى الفردية ودعوى الشركة (الفرع الأول). وحصر الأشخاص الذين يحق لهم رفع الدعوى المدنية (الفرع الثاني) وتبين الجمعية القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية(الفرع الثالث) وكذا توضيح آجال تقادمها (الفرع الرابع).

الفرع الأول: التمييز بين الدعوى الفردية ودعوى الشركة

يعتبر البعض أن دعوى الشركة هي جزاء المسؤولية التعاقدية لمحافظ الحسابات، فعندما يُخّل بواجباته الناشئة عن عقد الوكالة الذي يربطه بمجموع المساهمين في الشركة نكون بصدد دعوى الشركة التي تهدف إلى تعويض الأضرار التي لحقت بها، أم الدعوى الفردية فهي جزاء المسؤولية التقصيرية لمحافظ الحسابات فعندما يخّل بواجبه القانوني الذي يفرض عليه عدم الإضرار بالغير نصبح حيل الدعوى الفردية التي تهدف غلى تعويض الضرر الفردي الذي أصاب الغير.

والملاحظ على هذا الرأي انه يقدم معيارا تحكيميا غير واضح في أغلب الأحيان لأن الخطأ الذي يضرّ بالغير قد يكون في الوقت نفسه إخلالا بواحد من الالتزامات التي تفرضها مهنة محافظ الحسابات قبل الشركة الخاضعة لرقابته كأن يتواطأ مع مدراء الشركة للإضرار بأقلية من المساهمين.

بينما يعتبر البعض الآخر أن دعوى الشركة تهدف إلى تعويض ضرر أصحاب مجموع المساهمين، أو كما عبّر عنه هوان (HOUIR) إصلاح ضرر لحق بالذمة المالية للشركة[1] بينما الهدف من الدعوى الفردية هو تعويض ضرر فردي لحق ببعض الأفراد.

والحقيقة أن المعيار الذي يقول به أصحاب هذا الاتجاه يتميز بالبساطة والوضوح لأنه يرتكز على الغاية من الدعوى أو بتعبير آخر فكرة المصلحة التي تمثل شرط من شروط قبول الدعوى.

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 245.

الفرع الثاني: الأشخاص الذين يحق لهم رفع الدعوى المدنية

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

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

وترفع دعوى الشركة بقرار تصدره الجمعية العامة للمساهمين تعين فيه من يقوم بمتابعة الدعوى باسمها، فيمكن ذلك أو توكل ذلك إلى مجلس الإدارة أو تقوم بتعيين وكيل خاص لمباشرتها باسمها الخاص.[1]

2- المساهمون: من حق المساهم الذي أصابه ضرر أكيد ومباشر وشخصي أن يرفع دعوى تعويض فردية على محافظ الحسابات لأن المساهم يُقبل على الاكتتاب في شركة المساهمة استنادا على إشهاد محافظ الحسابات وهو الأمر الذي قضت به محكمة باريس (PARIS) بتاريخ 1984/04/01.[2] لكن إذا كان الضرر قد أصاب الشركة بأكملها ففي هذه الحالة لا يحق له رفع دعوى فردية ضد المحافظ.

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 246.

[2] J.Moneger& T.Granier , OP.CIT, P 160.

ولقد طرح عديد الفقهاء الحالة التي يقوم فيها مسيّري شركة المساهمة بالمتابعة المدنية لمحافظ الحسابات وهل بإمكان المساهمين موازاة مع ذلك القيام بالإجراء نفسه تجاه المحافظ نظرا لإمكانية القيام بذلك ضد المسيّرين الذين سببوا أضرار جسيمة بالشركة، والحقيقة أنه لا المشرع الجزائري ولا المشرع الفرنسي أبديا رأيهما حول هذه النقطة ولم ينصا عليها لكن هناك بعض الفقهاء من يقول بإمكانية ذلك رغم أن محكمة النقض الفرنسية في قرارها الصادر بتاريخ 1980/01/03 قضت بعدم إمكانية ذلك إلا في حالات محددة بنص من القانون وهو ما تؤكده مجموعة أخرى من الفقهاء.[1]

3- الغير (دائني الشركة) : لدائني الشركة التصرف بشكل مباشر ضد محافظ الحسابات جراء الضرر الذي لحق بهم بسبب تطبيقا للمبدأ العام القائل :"كل خطأ سبب ضررا للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض ".

الفرع الثالث :الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية

لم تبين مختلف النصوص القانونية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات الهيئة المختصة إقليميا ونوعيا في الدعوى المرفوعة ضد محافظ الحسابات، وبالتالي وجب الرجوع إلى القواعد العامة في هذا المجال، وتبين الهيئة المختصة بذلك.

1- الإختصاص الإقليمي: طبقا للقواعد العامة يعود الاختصاص بالنظر في دعوى المسؤولية ضد المحافظ إلى المحكمة التي يقع اختصاصها المواطن المهني للمدعى عليه سواء أكان محافظ الحسابات في

[1]J.Hémard &F. Terré & P.Mabilat , OP. CIT , P 841.

هذه الحالة شخصا طبيعيا أم شركة مهنية، وبدوره ينص قانون الإجراءات المدنية الجديد على اختصاص المحكمة التي وقع في دائرة اختصاصها الفعل الضّار.

أمّا في فرنسا فقد جرى العمل بأن يكون الاختصاص من نصيب المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المقر الاجتماعي للشركة محل المراقبة.

2- الاختصاص النوعي: مثلما هو الحال بالنسبة للاختصاص الإقليمي، لم ينص المشرع الجزائري على المحكمة المختصة نوعيا بالنظر في الدعوى المرفوعة ضد محافظ الحسابات، فبما أن محافظ الحسابات لا يعتبر تاجرا فإن القضاء المدني هو المختص بالنظر في الدعوى وهوما تؤكده محمكة النقض التجاري الفرنسية في قرارها الصادر بتاريخ 1965/01/25. [1]

أما حسب المشرع الفرنسي فإنّ الاختصاص يعود إلى الجهة القضائية المدنية في حال ما لم يتفق الأطراف على طرح النزاع أمام تحكيم المجلس الجهوي (المادة 38 من المرسوم التنفيذي 69-810 المؤرخ في 1969/08/12) لكن إذا طلب المدعي في المسؤولية المدنية أن يكون الاختصاص لمحكمة تجارية في حالة ما إذا كان الخطأ مرتكبا من طرف شركة تجارية لمحافظة الحسابات أو في حالة ما إذا كيف المحافظ كالمسير الفعلي للشركة فإنه يمكن أن ينعقد اختصاصها بناء على ذلك وحتى في حالة التسوية القضائية أو في تصفية الشركة الخاضعة لرقابة محافظ الحسابات يعود الاختصاص إلى القضاء المدني للنظر في الدعاوي المرفوعة ضد المحافظ.

[1] J.Moneger& T.Granier , OP.CIT, P 167.

الفرع الرابع: آجال تقادم الدعوى المدنية

رغم أن المشرع الجزائري نص على مدة تقادم الدعوى المرفوعة ضد مؤسسي الشركة والقائمين بإدارتها والتي حددها في نص المادة 715 مكرر 26 من القانون التجاري بثلاث سنوات إبتداءا من تاريخ وقوع الخطأ أو من تاريخ الكشف عنه في حال ما إذا كان هذا الخطأ خفيا أو ابتداءا من يوم اكتشافه، إلا أنه أغفل النص على مدة تقادم دعوى المسؤولية ضد محافظ الحسابات والحل يكمن حسب اعتقادنا في اعتماد المدة نفسها المعمول بها في المادة السالفة الذكر باعتبار محافظ الحسابات بطريقة أو بأخرى عنصر من العناصر الأساسية والفاعلة في شركة المساهمة وأنّ المدعي في مواجهة كلاهما (محافظ الحسابات والشركة) [1]

أما المشرع الفرنسي فلا يفرق في ظل نص المادة 235 من القانون 66-537 بين الدعوى الفردية ودعوى الشركة من حيث سقوطهما بالتقادم، وتحدد مدة تقادمها بثلاث سنوات ابتداءا من تاريخ وقوع الخطأ أو من تاريخ الكشف عنه متى كان خفيّا، أمّا إذا كانت الدعوى ناشئة عن جريمة جنائية فإنها تتقادم بمضي عشر سنوات (المادة 247 أحالت إليها المادة 235 من القانون 66-537) [2]

أما المشرع المصري فقد خالف المشرع الفرنسي في ذلك على غير العادة حيث أنه حددّ مدة تقادم الدعوى الفردية بثلاث سنوات إبتداءا من تاريخ علم المضرور بالضرر الذي لحق به، وعلى العكس من ذلك لم يحدد مدة تقادم دعوى الشركة واكتفى بتحديد مدّة سقوطها بسنة واحدة ابتداءا

[1] J.Moneger& T.Granier , OP.CIT, P 198
[2] J.Hémard& F.Terré & P.Mabilat , OP. CIT , P 841.

من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي تمّ من خلالها تلاوة وتقرير محافظ الحسابات، لكن مثل هذا القرار يقتضي علم الجمعية العامة بما ارتكبه محافظ الحسابات من مخالفات وهو ما لا يشترطه القانون المصري إذ من المتصوّر أن يتلو المحافظ تقريره على مسامع المجتمعين دون أن يعرض على الجمعية العامة الأخطاء الموجبة لمسؤوليته.[1]

المبحث الثاني: المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات

لم ينظم المشرع الجزائري في القانون المتعلق بالمهن الثلاث الملغى أحكام المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات واكتفي بإقرارها فقط حيث أنه لم يتطرق إلى طبيعة الأخطاء التأديبية ولا إلى مختلف العقوبات الممكن توقيعها على محافظ الحسابات، لكنه تدارك الأمر وملأ هذا الفراغ في نص المادة 63 من القانون10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد ذكر العقوبات التأديبية التي تُسلّط على محافظ الحسابات وأحالنا إلى التنظيم بخصوص تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها.

كما نص المشرع الفرنسي عل المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات في المرسوم 69-810 المؤرخ في 1969/08/12 المتعلق التنظيم المهني والقانون الأساسي لمهنة محافظي الحسابات وبالضبط في المواد من 88إلى 118 منه، حيث تطرق إلى فكرة تأديب محافظ الحسابات من خلال التطرق إلى الخطأ التأديبي والعقوبات التأديبية والجهات القضائية المختصة والإجراءات المتبعة وكذا تنفيذ العقوبات التأديبية.

[1] علي سيد قاسم المرجع السابق ، ص 250.

إذن على ضوء ما سبق سنتطرق إلى المسؤولية تأديبية لمحافظ الحسابات في مطلبين مستقلين، سنتناول في أوّلهما الخطأ التأديبي ونتطرق في ثانيهما إلى المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات.

المطلب الأول: الخطأ التأديبي

اعتبر المشرع الجزائري الخطأ التأديبي في نص المادة 63 من القانون10-01 السالف الذكر بأنه كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة محافظ الحسابات لوظيفته، لكن المشرع الفرنسي عرّفه بشكل صحيح ودقيق في المادة 88 من المرسوم 69-810 السالف الذكر بأنه كل مخالفة للقوانين والتنظيمات والقواعد المهنية، كل إهمال خطير، كل فعل مخالف للنزاهة أو للشرف يرتكبه محافظ الحسابات، شخص طبيعي أو شركة، حتى وغن لم يكن متعلقا بمباشرة المهنة، يشكل خطأ تأديبيا يعاقب عليه بعقوبة تأديبية.[1]

لكن اختلاف الأهداف والغايات سيجعل لكل منهما ذاتية مستقلة تفرض فروقا عديدة وعلى وجه الأخص من ناحية مصدر التجريم ونظامه القانوني، ومناطة ونطاقه، وطبيعة الجرم وأركانه وسلطات الاتهام والعقاب، وماهية العقوبة وأنواعها.[2]

وباعتبار أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا دقيقا للخطأ التأديبي، فيمكنه بموجب ذلك أن يمتد ليشمل دراسة الحالات والمتمثلة في عدم احترام المخالفات المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها اتجاه الفرقة الوظيفية (الفرع الأول) وكذلك الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم احترام حالات التنافي

[1] R.Castell& F.Pasqualini , OP.CIT, P 85.

[2] محمد فؤاد عبد الباسط، الجريمة التأديبية في نطاق الوظيفة العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية - 2005، ص 261.

المنصوص عليها قانونا (الفرع الثاني) وفي الأخير الأخطاء الناجمة عن عدم احترامه كرامة وشرف المهنة(الفرع الثالث).

الفرع الأول: عدم احترام المخالفات المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها اتجاه الغرفة الوطنية

يعتبر ذلك نتيجة لعدم احترام المحافظ لمختلف العلاقات التي تربطه بالغرفة الوطنية كأن لا يقوم بإعلامها في أجل قدره شهر واحد بكل التغيرات التي قد تطرأ أثناء حياته المهنية ولاسيما:

- المتابعة الإدارية والقضائية.
- النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موّكليه.
- التعليق الإداري لنشاطاته مع تقديم دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع زبائنه أو موّكليه عند الاقتضاء.
- توقف نشاطه نهائيّا.
- تغيير محل ممارسة المهنة (المادة 14 من المرسوم التنفيذي 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)[1]

كما يمكن أن يعد الخطأ تأديبيا حلول المحافظ محل زميل له دون علم هذا الأخير إذ يجب على المحافظ قبل قبول المهام المسندة إليه التأكد من مدى توفر الشروط الأتية:

- هذا الطلب لا تبرّره رغبة في التملّص من التطبيق الصحيح للقانون أو للتنظيم المعمول به.

[1] جريدة رسمية، العدد 24 المؤرخة في 14 أفريل 1996.

- أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي تم اقتراحه عليه، وتوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس النقابة.

- زيادة على هذا يجب على محافظ الحسابات أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق ويتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها ، ويستطيع رأي مجلس النقابة في حالة حدوث نزاع (المادة 18 من المرسوم التنفيذي 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)

كما تنعقد المسؤولية التأديبية في حالة عدم احترام المحافظ لالتزاماته المهنية تجاه الغرفة وكامل الهيئات التابعة لها، فعلى محافظ الحسابات طلب إذن بالتسجيل وإخطار الغرفة عند فتحه للمكتب وإلا اعتبر مرتكبا لخطأ تأديبي، كما أن محافظ الحسابات الذي لا يقوم بدفع الاشتراكات للغرفة يكون معّرضا للعقوبات التأديبية.

الفرع الثاني: الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم احترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونا

بالإضافة إلى المسؤولية الجنائية الممكن انعقادها ضد محافظ الحسابات الذي لم يحترم حالات التنافي المنصوص عليها في القانون، يمكن أن تنعقد مسؤولية المحافظ الحسابات التأديبية وفق ما نصت عليه المواد التي تضمنها المرسوم التنفيذي 96-136 المتعلق بأخلاقيات المهن الثلاث.

الفرع الثالث: الأخطاء الناجمة عن عدم احترامه كرامة وشرف المهنة

على محافظ الحسابات عدم المساس بكرامة المهنة وشرفها والتحلي الرصانة اللازمة لذلك، والملاحظ في هذا الخصوص أن المشرع الفرنسي لم يستعمل مصلح الرصانة واستعمل بدله مصطلح

النزاهة وعرّفها بأنها الانضباط في أداء كافة واجبات الحياة المدنية أو بأنها فضيلة تتمثل في مراعاة قواعد الآداب الاجتماعية والواجبات التي تفرضها النزاهة والعدالة، أما الشرف فقد تمّ تعريفه بأنه الكرامة المعنوية أو ذلك الاعتبار الذي يمكن أن نوليه الاستحقاق المعترف به.

لذلك فمحافظ الحسابات الذي يرتكب تصرفات مخلّة بالشرف والنزاهة حتى في خارج ممارسته لمهنته توقع عليه عقوبات تأديبية، ويتعلق الأمر هنا الجرائم الجنائية التي يرتكبها خارج ممارسته مهنته نص على اغلبها في قانون العقوبات كجريمة النصب وجريمة الاختلاس وجريمة خيانة الأمانة والغش الجبائي... إلخ، كما يعتبر مساسا بشرف المهنة طلب محافظ الحسابات أتعابا فوق الحد المنصوص عليه في القانون دون مبرر معقول.[1]

هذا في حالة ما إذا كان محافظ الحسابات شخصا طبيعيا، أما إذا كان شخصا معنويا فقد نصت المادة 175 من المرسوم الفرنسي 69-810 السالف الذكر على أنه بالإمكان أن تخضع شركة محافظي الحسابات للمتابعة التأديبية وذلك على نحو مستقل على المتابعة الممكن أن يتعرض لها الشركاء أو المساهمون، أي أن المسؤولية التأديبية للشركة لا تلغي المسؤولية التأديبية لأعضائها ومن جهة أخرى لا تعني متابعة أحد الشركاء تأديبيا متابعة الشركة وفق ما تنص عليه المادة 176 من المرسوم نفسه [2]

أما النصوص القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر فلم تشر إلى إمكانية مساءلة الشخص المعنوي تأديبيا وهو الأمر الذي تبين النقائص التي تسود عنصر احترام أخلاقيات المهنة بسبب عدم احترام

[1] J.Moneger& T.Granier , OP.CIT, P 196.
[2] Ibid , P 201.

العديد من محافظي الحسابات للقواعد المهنية خاصة تلك المتعلقة بإبلاغ لجنة الجدول بكل تغيير له علاقة بالمهنة كتغيير العنوان أو رقم الهاتف...إلخ، خاصة وأن مهمة هذه اللجنة تتمثل في إعداد جدول النقابة الوطنية وضبطه، إذن من المفروض أن يتميز هذا الجدول بالدقة والانضباط من خلال إبلاغ كافة محافظي الحسابات بالتغيرات التي لهم أثناء حياتهم المهنية لكن الواقع غير ذلك بوجود فئة كبيرة تغفل عن هذه الأمور.

المطلب الثاني: المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات

يعتبر النظام التأديبي أضعف نقطة في تنظيم مهمة محافظ الحسابات[1] لأن مختلف التشريعات لم تقم بتنظيمه مثلما يتطلب الأمر ذلك، وستتم دراسة هذا المطلب من حيث تبيين الإجراءات المتخذة إزاء محافظ الحسابات (الفرع الأول) وكذا تبيين العقوبات التأديبية الممكن توقيعها عليه.

الفرع الأول: الإجراءات المتخذة

حسب نص المادة 63 من قانون 10-01 المذكور أعلاه 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، بينما نصت الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة 63 السالفة الذكر على حق محافظ الحسابات في الطعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها على أن يتكفل التنظيم بتحديد درجات الأخطاء وعقوبة كل واحد منها.

[1] J.Hemard& F.Terré & P.Mabilat , OP. CIT , P 660

لكن قبل صدور هذا القانون، كانت تتمثل الهيئات التأديبية في غرفة التحكيم والتأديب والمصالحة التي يتم تشكيلها من قبل المجلس الوطني طبقا لنص المادة 10 من المرسوم 92-20 المذكور سالفا، وكانت مهمتها النظر في الأخطاء التأديبية التي يرتكبها أعضاء المنظمة الوطنية للمهن الثلاث حيث يحوّل المهني الذي ارتكب خطأ تأديبيا إلى غرفة التحكيم والتأديب والمصالحة الموضوع وفق ما تنص عليه المادة 11 من المرسوم نفسه.[1]

وتصدر الغرفة عقوبات انضباطية ضد المخالفات أو التقصير الذي ارتكبه المهني الماثل أماها، ويكون الطعن في تلك العقوبات أمام القضاء المختص طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

ولم يعمل المشرع الجزائري على توضيح معنى الجهات المختصة إلى غاية صدور القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 1998/05/30 [2] المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله حيث نص الباب الثاني باختصاصات مجلس الدولة في الفصل الأول منه المتعلق بالاختصاصات ذات الطابع القضائي وبالضبط في المادة 09-01 على :" يفصل مجلس الدولة ابتدائيا ونهائيا في:

1- الطعون: بالإلغاء المرفوعة ضد القرارات التنظيمية أو الفردية الصادرة عن السلطات الإدارية والمركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية."

فالقرارات الصادرة عن غرفة التحكيم والتأديب والمصالحة تكون قابلة للطعن فيها بالنقض أما مجلس الدولة باعتبارها صادرة عن منظمة مهنية وطنية.

[1] المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 92,20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، ج.ر ، العدد 03 المؤرخة في 15 جانفي 1992.

[2] جريدة رسمية عدد 37 المؤرخة في 1998/06/01.

وفي فرنسا تتولى لجان القيد دور مجالس التأديب على أن ينظم إلى عضويتها حينئذ ممثل للنيابة العامة يختاره وزير العدل، كما يقوم مجلس الرابطة الجهوية لمحافظي الحسابات باختيار من يتولى توجيه الاتهام وإحالة المخالفة إلى هيئة التأديب، وتستأنف قرارات مجالس التأديب الجهوية أمام لجنة القيد الوطنية التي تنعقد بوصفها مجلس تأديب الدرجة الثانية وينضم إلى تشكيلها حينئذ أحد المستشارين بوصفه ممثلا للحكومة.

ويجوز للنائب العام ولممثل الحكومة ولرئيس الرابطة الوطنية لمحافظي الحسابات ولرئيس الرابطة الجهوية لمحافظي الحسابات ولمحافظ الحسابات المحكوم عليه أن يستأنف قرار مجلس التأديب الجهوي أما مجلس التأديب الوطني خلال شهر من تاريخ تبليغه بالقرار (المادة 101 من المرسوم 69-810)، كما تستأنف قرارات مجلس التأديب الوطني أمام مجلس الدولة بالطرق الاعتيادية.[1]

أما في التشريع المصري فيتعرض محافظ الحسابات كذلك بوصفه في نقابة التجاريين المصرية لعقوبات تأديبية، ويتكفل بالمتابعة التأديبية مجلس التأديب.

ولا ترفع الدعوى أما مجلس التأديب إلا بناءا على قرار يصدر من مجلس النقابة (المادة 107 من القانون رقم 40 لسنة 1972) وحق الدفاع مكفول لمحافظ الحسابات المتابع إما بنفسه وإما بواسطة أحد أعضاء النقابة أو المحامين وذلك بعد تكليفه بالحضور خمسة عشر يوما على الأقل قبل تاريخ الجلسة (المادة 107 من القانون نفسه)[2] وتجوز المعارضة في قرار مجلس التأديب الصادر في غياب المحكوم عليه خلال ثلاثين يوما ابتداءا من تاريخ إعلامه بالقرار على يد محضر ويجب أن تكون

[1] R.Castell& F.Pasqualini , OP.CIT, P 86.

[2] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 255.

في شكل تقرير يدّون في سجل معّد لذلك(المادة 108 من القانون نفسه)، كما يجوز للمحكوم عليه ولنقيب التجاريين بناء على طلب لجنة التحقيق أن يستأنف القرار أمام مجلس التأديب الدرجة الثانية، ويقدر ميعاد الاستئناف ثلاثون يوما ابتداءا من تاريخ إعلان القرار إلى المحكوم عليه إذا كان حضوريا أو من تاريخ انتهاء ميعاد المعارضة إذا كان قد صدر في غيبة المحكوم عليه(المادة 109 من القانون نفسه)، وينظر في الاستئناف مجلس تأديب الدرجة الثانية الذي يتشكل برئاسة نقيب التجاريين وعضوية مستشار الدولة لوزارة المالية أو من ينوب عنه وأقدم وكيل وزراء بالجهاز المركزي للمحاسبات من بين المقيدين بالنقابة وعضوين يعتنيهما مجلس النقابة لمدة سنة من بين أعضائه (المادة 110 من القانون نفسه)[1]

وتكون جلسات مجلس التأديب سريّة على أن يصدر القرار في مجلس علنية (المادة 111 من القانون نفسه)، وتعلن القرارات التأديبية إلى المحكوم عليه بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول خلال عشرة ايام من تاريخ صدورها (المادة112 من القانون نفسه)، كما تُبلّغ القرارات التأديبية النهائية إلى الوزارات والمصالح أو الهيئات والشركات العامة أو الخاصة التي يتبعها من صدر ضده خلال أسبوع من تاريخ صدورها (المادة 113 من القانون نفسه) وبالنسبة لمحافظ الحسابات بطبيعة الحال يبلّغ القرار النهائي الصادر ضده إلى الشركة الخاضعة لرقابته فإذا كان القرار صادرا بالإيقاف عن العمل أو إسقاط العضوية لا يكون لمحافظ الحسابات الحق في مزاولة المهنة إلا بعد انتهاء مدة الوقف وإعادة مقيدة بالنقابة[2]

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 256.
[2] المرجع نفسه، ص 256.

ويجوز التظلّم في القرار الصادر بإسقاط العضوية من النقابة أو بالوقف عن العمل أمام محكمة القضاء الإداري بمجلس الدولة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبليغ من صدر ضده القرار بتقدير يودع بسكرتارية محكمة القضاء الإداري (المادة 114 من القانون نفسه)، كما يجوز لمن صدر في حقه قرار إسقاط العضوية أن يطلب من هيئة الدرجة الثانية إصدار قرار بإنهاء أثر العقوبة وذلك بعد انقضاء خمس سنوات ميلادية، فإذا استجيب لطلبه كان له الحق في أن يطلب إعادة قيده في السجل من جديد أما إذا رفض طلبه جاز له أن يتقدم به مرة ثانية بعد ثلاث سنوات من تاريخ إعلانه بقرار الرفض (المادة 115 من القانون نفسه) ، ولمن أسقطت عضويته من النقابة أن يلتمس من مجلس تأديب أو محكمة القضاء الإداري على حسب الأحوال إعادة النظر في القرار الصادر بإسقاط عضويته وذلك متى حصل على مستندات تثبت براءة مما نسب إليه (المادة 116 من القانون نفسه) .

وتنقضي دعوى المسؤولية التأديبية بمضي عشر سنوات من تاريخ وقوع المخالفة أو تصحيح المركز المخالف للقانون طبقا لنص المادة 115 من القانون السالف الذكر.

الفرع الثاني: العقوبات التأديبية

حددت المادة 2/63 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد العقوبات التأديبية الممكن اتخاذها ضد محافظ الحسابات بقولها: "تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتّخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطواتها في:

- الإنذار.

- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.
- الشطب من الجدول.

ولقد نصت المادة 03/78 من القانون السالف الذكر على تعرض محافظ الحسابات لعقوبة تأديبية في حالة رفضه تأطير المتربصين دون تبرير، وطبقا لنص المادة 77 من القانون نفسه يعتبر محافظا متربّصا للحسابات المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة من أجل القيام بتربص مهني[1]

وبدوره حدد المشرع الفرنسي في المادة 89 من المرسوم 69-810 المتعلق بالتنظيم المهني والقانون الأساسي لمهنة محافظي الحسابات، الجزاءات التأديبية التي يتعرض لها محافظ الحسابات الذي يهمل أداء واجباته أو يخالف القانون أو اللوائح أو يأتي فعلا مخلا بالشرف أو كرامة المهنة على النحو التالي: التحذير، التوبيخ، الوقف عن العمل لمدة لا تتجاوز الخمس سنوات، الشطب من جدول ممارسي المهنة.

ويمكن أن تكون عقوبة التحذير وعقوبة التوبيخ مرافقتان للعقوبة التكميلية المتمثلة في عدم الانتخاب لمدة عشر سنوات على الأكثر في الغرف والمجالس واللجان ومختلف الهيئات المحترفة [2] وينجم عن عقوبة الشطب منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنته (المادة 111 من المرسوم 69-810) لذلك على محافظ الحسابات المحكوم عليه إرجاع جميع الوثائق والمستندات التي يحتفظ بها والتي تخص الشركات الخاضعة لرقابته (المادة 109 من المرسوم نفسه).

[1] محمد فؤاد عبد الباسط، المرجع نفسه، ص 26.

[2] R.Castell & F.Pasqualini , OP.CIT, P 86.

ونص المشرع الفرنسي على أنّ هذه العقوبات تسلّط على محافظي الحسابات مهما كانت صفتهم سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أم أشخاصا معنويين (المادة 88 من المرسوم نفسه) على عكس المشرع الجزائري الذي لم يذكر ذلك في القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد.

أما في مصر فتتمثل العقوبات التأديبية وفق نص المادة 55 من القانون رقم 40 لسنة 1972 فيما يلي: لفت النظر، الإنذار، الإيقاف عن العمل لمدة لا تتجاوز السنة، إسقاط العضوية في النقابة متى أهمل المحافظ في تأدية واجباته أو أتى فعلا مخلا بالشرف أو مسّ بكرامة المهنة.

ويختص بتوقيع هذه العقوبات مجلس التأديب الذي يتشكل برئاسة وكيل نقابة التجاريين وعضوية كل من عميد كلية التجارة بجامعة القاهرة، وأحد وكلاء الوزارة بالجهاز المركزي للمحاسبات يختاره مجلس النقابة من بين المقيدين بها، وعضوين يعينهما مجلس النقابة لمدة سنة من بين أعضائه من الشعبة التي ينتمي إليها العضو المحال إلى التأديب (المادة 104 من القانون السالف الذكر)[1]

إذن ما يمكن قوله هو أن المشرع الجزائري تدارك نفسه من خلال النص في القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على العقوبات التأديبية التي توقع على محافظ الحسابات وفتح باب الطعن فيها أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للقواعد العامة، في حين أنه أحالنا إلى التنظيم الذي يتكفل بتحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها.

ورغم أن هذه الخطوة جاءت متأخرة نوعا ما بحيث أنه كان بالإمكان إتباع المشرع الفرنسي من أول وهلة بحكم خبرته الطويلة في هذا المجال، إلا أن هذا الأمر ينقص من قيمة الإضافات التي جلبها

[1] علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 255.

المشرع الجزائري بخصوص المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات وبالتالي إعطاء أكثر مصداقية لهذه المهنة وإضفاء الصرامة والدقة عليها.

المبحث الثالث: المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات

ما يميز المسؤولية الجزائية عن المسؤوليتين المدنية والتأديبية اللتان يخضع لهما محافظ الحسابات هو أن هذا الأخير لا يكون مسؤولا عن الأخطاء المنسوبة إليه إلاّ إذا توفر الركن الشرعي وفق نص المادة 01 من قانون العقوبات : " لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون".

ويمكن تعريفها بناء على ذلك بأنها المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذ توافر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها كأن يتعمّد مثلا إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يتعمد إغفال وقائع في تقريره الموّجه للجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائها.[1]

وقد اقر المشرع الفرنسي لأول مرة المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات في قانون 1930/08/08 وأكمل الجرائم الخاصة به بصدور قانون 1937 و في سنة 1966 استشعر المشرع الفرنسي إن نظام الرقابة على شركات المساهمة في مجمله أصبح نظاما يُحتذى به فأعاد النص على الجرائم السابقة في القانون الصادر في 1966/07/24مع التوسع في تطبيقها على أنواع أخرى من الشركات ، وبدوره اقر المشرع الجزائري المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد [2] وكان ذلك في نص المادة 62 منه : "يتحمّل ... ومحافظ الحسابات ... المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني "

[1] عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص 64.
[2] القانون 91-08 المؤرخ في 27,04,1991 المتعلق ج ر عدد 20مؤرخة في 1991/05/01 .

المطلب الأول : الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة

إن مهمة محافظي الحسابات مهنة منظمة قانونيا لا يستطيع أن يمارس أي كان إلا بتوفر شروط معينة و كل من يخالف هذه الأحكام يعتبر مرتكبا لمخالفة الممارسة غير القانونية للمهنة هذا من جهة ، ومن جهة أخرى احد الضمانات الأساسية للممارسة المهنة هي استقلالية محافظ الحسابات و عدم وقوعه تحت أي ضغط كان ، لذلك وضع المشرع الجزائري ضوابط لهذه المهنة و صنف جرائمها وأوقع عقوبات على كل من يخالف القوانين .

الفرع الأول : جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات

نص القانون 10-01 المتعلق بمهن المحاسبة الثلاث في المادة 73 منه على: "يعاقب كل من يمارس مهنة... ومحافظ الحسابات... بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج .

و في حالة العودة يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة ".

ونص المشرع الفرنسي بدوره على هذه الجريمة في المادة 85 من المرسوم الصادر في 1969/08/12 وعاقب عليها بالحبس من عشرة أيام إلى شهر وبالغرامة من أربعمائة فرنك إلى ألف فرنك أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط على الممارسة غير المشروعة لمهنة محافظ الحسابات وذلك بالمخالفة لنص المادة 219 من القانون المؤرخ في 1966/07/24 أو بالمخالفة لأخذ إجراءات الخطر أو الإيقاف المؤقت، وأجاز في حالة العود زيادة عقوبة الحبس إلى شهرين وعقوبة الغرامة إلى ألفي فرنك.

ومفاد هذه النصوص أنه لا يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا من قبل أشخاص طبيعين ومعنويين مسجلين في جدول الغرفة مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة 08 من القانون 10-01 وإذا كان الممارس غير مسجل في جدول الغرفة الوطنية أو تم إيقاف تسجيله مؤقتا أو تم شطبه لكنه مستمر في القيام بالعمليات التي نص عليها القانون، تسلط عليه العقوبات المنصوص عليها في المادة 73 المذكور أعلاه، ولقد خص المشرع الأشخاص المسجلين في الجدول بممارسة المهنة حتى يقدم الضمانات اللازمة خاصة الكفاءة والنزاهة.

الفرع الثاني: جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات

نصت المادة 2/74 من القانون 10-01 على هذه الجريمة بقولها: " ويعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة .... ومحافظ الحسابات .... كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات... شركة محافظة حسابات... أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات."

رغم أن المشرع الجزائري جعلها من جملة الممارسات غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات وبتالي تدخل ضمن العنوان السابق إلا أننا فضلنا التطرق لها كجريمة مستقلة بناءا على نص المادة 243 من قانون العقوبات التي تنص على : "كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانون أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعّى لنفسه شيئا من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروطة لحملها يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر وإلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 5.000 دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين"

والحقيقة أن هذه الجريمة لا ترتكب دائما ممن يتولى من الناحية الفعلية الرقابة على شركة المساهمة إذ أنها تقع بمجرد إدّعاء شخص صفة محافظ الحسابات على خلاف الحقيقة أو استخدامه صفة شبيهة بصفة محافظ الحسابات من شأنها أن تثير الخلط في أذهان الناس، ولذلك قام المشرع بحماية خاصة لمهنة محافظ الحسابات تضمن عدم الاعتداء عليها بأية صورة من الصور وتضمن الثقة لمحترفيها، ومن الأمثلة التي أعطاها المشرع الفرنسي لاستخدام صفات مشابهة مع صفة محافظ الحسابات هي صفة: مراقب الشركة أو المرقب المعتمد.[1]

الفرع الثالث: جرائم عدم الملاءمة القانونية

كما نعلم أن الدور الأساسي لمحافظ الحسابات هو مراقبة أنشطة الشركة وحساباتها بصفة عامة وتصرفات المدراء فيها بصفة خاصة بهدف حماية الغير المتعامل مع الشركة وحماية الشركة ذاتها والمساهمين فيها من التصرفات غير السليمة التي يقوم بها المدراء، ولا يخفى أن مباشرة أية رقابة فعّالة ومحايدة توجب أن يتمتع من يباشرها بالاستقلال في مواجهة من تباشر عليه هذه الرقابة، من هنا كانت حتمية ضمان الاستقلالية لمحافظ الحسابات في مواجهة الشركة وفي مواجهة مدرائها والتأكيد على انتفاء أية مصلحة خاصة له تحول دون توافر الحيادية في أدائه لمهمته.

ولقد نصت المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري على الشروط القانونية اللازمة لتفادي الوقوع في عدم الملاءمة بقولها: " لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:

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

[1] محمود كبيش، المسؤولية الجنائية لمراقبة الحسابات في شركات المساهمة، دار النهضة العربية، ص 82.

2- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر $\frac{}{10}$ رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك $\frac{1}{10}$ رأسمال هذه الشركة.

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

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

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

كما تضمن القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد حالات التنافي والموانع حيث يتعرض كل من لا يحترمها إلى متابعة جزائية طبقا لنص المادة 829 من القانون التجاري والتي تنص : " يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يتحفّظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية "

يتضح من خلال هذا النص أن المشرع الجزائري عاقب ممارس المهنة المخالف للملائمات القانونية، ويتم النظر أمام غرفة المخالفات بموجب العقوبات المقررة والمتمثلة في غرامة تتراوح ما بين 20.000 إلى 200.000 أو الحبس من شهرين إلى ستة أشهر، ويلاحظ أيضا بأن النص موّجه

إلى كل من يمارس المهنة بطريقة غير شرعية أي أنه غير محترف وفي هذه الحالة نكون أمام مخالفتين: مخالفة الممارسة غير الشرعية للمهنة ومخالفة وجود حالة من حالات التنافي القانونية، في هذه الحالة يعتبر محافظ الحسابات فعلي مثله مثل المسيّر أو المحاسب الفعلي.

أمّا المشرع الفرنسي فقد ذكر بعض الحالات التي لم تُذكر في القوانين الجزائرية كالجمع بين وظيفة محافظ الحسابات ووظائف أخرى من شأنها عرقلة عمل المحافظ والتأثير على استقلاليته ماعدا عمله لدى محافظ الحسابات آخر أو خبير محاسب، وعاقب في حالة المخالفة بالحبس لمدة ستة أشهر أو بغرامة مالية تقدر بـ 60.000 فرنك[1].

إذن بعد التطرق إلى كل النصوص القانونية التي تعاقب على الجرائم المذكورة أعلاه يمكن تحديد الركن المادي لها الذي يتحقق بمجرّد قبول المحافظ ممارسة المهنة رغم وجود حالات التنافي القانونية، حتى ولو لم تكن هناك ممارسة فعلية للمهام أو في حالة مواصلة ممارسة المهنة بعد ظهور حالات التنافي، وذلك مهما كانت المدة التي مورست فيها المخالفة.

أما عن الركن المعنوي، فيلزم في كل الجرائم طبقا للقواعد العامة توفر القصد من وراء ارتكاب الفعل ولقد نصت المادة 829 السالفة الذكر أن التصرف المعاقب عليه هو التصرف العمدي لكن هذا لا يعني أن المشرع سيبحث في نية المحافظ وإنّما يقصد بذلك العمد في ممارسة المهنة رغم علم هذا الأخير بوجود حالات التنافي المنصوص عليها صراحة في القانون. [2]

[1] R.Castell& F.Pasqualini ,OP.CIT, P 16.

[2] زروال معزوزة، المسؤولية والجناية للمسيرين في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، 2007، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان، 2006، ص 126.

المطلب الثاني: مخالفة مراقب الحسابات لوظيفته الرقابية

وضع المشرع الجزائري مجموعة من القواعد تنظم كيفية أداء محافظ الحسابات لدوره الرقابي في شركات المساهمة وجنائيا عند الإخلال بالبعض منها، وسنقوم في هذا المطلب باستعراض مختلف الجرائم التي قد يرتكبها محافظ الحسابات عند أداءه لمهامه كما يلي:

الفرع الأول: جريمة إفشاء السر المهني

بما أن محافظ الحسابات يمارس مهنة حرة تمكنه من الاطلاع على كافة المعلومات السريّة الخاصة بالمؤسسة محل الرقابة، فإنه يكون ملزما بكتمان السر المهني فلا يجوز له إعلام الغير بها وإلا وقع تحت طائلة العقوبات الجزائية. وهو التزام أساسي يقع على عاتق محافظ الحسابات يساعد في تعزيز دعامة الثقة ونزاهة المعاملات التجارية أشار إليه المشرع في نص المادة 06 من القانون رقم 10-01 ثم أكده بموجب المادة 830 فقرة 02 من القانون التجاري بقوله: " تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات ".[1]

ويقصد بأحكام قانون العقوبات في هذا الصدد نص المادة 301 وهو يشترط لقيام جريمة إفساد السر المهني توافر ثلاث أركان أساسية هي المؤتمن على السر وهو هنا محافظ الحسابات الذي تقتضي مهنته تلقي أسرار المؤسسة محل الرقابة، ركن إفشاء السر وهو كل ما يعرفه المحافظ أثناء أو بمناسبة ممارسة مهامه الرقابية وكان في إفشائه حرج للغير ثم ركن القصد الجنائي حيث تعتبر جريمة إفشاء السر المهني من الجرائم العمدية التي لا تقوم إلا إذا تعمد محافظ الحسابات إفشاء المعلومات

[1] طيطوس فتحي، الإشهاد على حسابات ...، المرجع السابق، ص 345.

المتعلقة بالمؤسسة ولذلك يعاقب المحافظ الذي تثبت إدانته بهذه الجريمة بالحبس من شهر إلى ستة أشهر والغرامة من 500 إلى 5000 دج[1]

وقد أقر المشرع الفرنسي بدوره جزاءات صارمة بحق محافظ الحسابات الذي يخل بواجب كتمان السر المهني، وذلك بموجب المواد 226 ثالث عشر و 226 رابع عشر من قانون العقوبات والمادة 820 خامسا فقرة 02 من هذا القانون التجاري التي نصت على عقوبة الحبس لمدة سنة والغرامة بـ 75.000 أورو، هذا وقد حد المشرع من التزام محافظ الحسابات بكتمان السر المهني ببعض الحدود القانونية فلم يجعله التزاما مطلقا حيث لا مكان لجنحة إفشاء السر المهني إذا تعلق الأمر بالتزامه بالإعلام وبالأخطار الموجهة إلى الجمعية العامة للشركة أو لمجلس المراقبة أو لوكيل الجمهورية وذلك طبقا لما نصت عليه المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري والمادة 301 من قانون العقوبات فيجب على محافظ الحسابات في أداء مهامه التقيد بسر المهنة لكنه غير مجبر بالتقيد بذلك في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها لا سيما بإلزامية اطلاع الإدارة الجبائية بكل البيانات والمعلومات الخاصة بالشركة، وكذلك عند افتتاح تحقيق قضائي بشأنه أو عند ما يدعى للإدلاء بشهادة أمام الهيئات القضائية.[2]

ليس له كذلك إفشاء أسرار الشركة أمام الجمعية العامة ما لم يرخص بذلك من قبل الرئيس المدير العام.

[1] طيطوس فتحي، الإشهاد على حسابات ...، المرجع السابق، ص 346.
[2] بوحفص جلاب نعناعة، المرجع السابق، ص 249.

يفقد هذا الالتزام الصفة الإجبارية، فيصبح ملزما بإخطار وكيل الجمهورية بالوقائع التي تكيف على أنها جنحة وكذاك تقديم كل المعلومات للجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبيها بصدد النظر والفصل في طلب الحصول على تأشيرة الدعوة العلنية للادخار، وبالنسبة لهذه العملية بالذات كان المشرع متشددا .فنص على معاقبة محافظي الحسابات بالحبس لمدة تصل إلى سنتين وغرامة تتراوح من 20.000 إلى 500.000 دج وبشأن أحكام تنظيم هذه المخالفة فقد أحالنا المشرع لقانون العقوبات وهو ما يستخلص من الفقرة الثانية من المادة 825 من القانون التجاري والحكم الذي قصده هو الوارد في القسم الخامس المتعلق بالاعتداء على شرف واعتبار الأشخاص وإفشاء الأسرار.[1]

وتعد جريمة إفشاء السر المهني وفقا للقواعد العامة في القانون العقوبات من الجرائم العمدية التي لا تقع إلا إذا توافر القصد الجنائي لدى الأمين، أي يجب أن يكون هذا الإفشاء إراديا وعن وعي ولا يكفي في ذلك الخطأ العمدي ولو كان جسيما ولا يهم بعد ذلك نوع الباعث الذي دفع بمحافظ الحسابات إلى ارتكاب هذا السلوك.[2]

الفرع الثاني: جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية

توجد حالات ترتِّب مسؤولية المحافظ عند سكوته إزاء ما يحدث أمامه من وقائع إجرامية، حيث يكون ملزما بالكشف عنها لوكيل الجمهورية وباطلاعه على ما لاحظه حتى لا يعّد مرتكبا للجريمة وهو الأمر الذي تضمنته المادة 715 مكرر 02/13 من القانون التجاري الجزائري. والمادة

[1] بوحفص جلاب نعناعة، المرجع السابق، ص 250.
[2] محمود كبيش، المرجع السابق، ص 126.

5/34 من قانون الشركات الفرنسي، ولقد تعرضت هذه الجريمة لانتقادات شديدة لأنها جعلت من المحافظ مجرّد مبلِّغ ممّا جعله غير محبوب عند مسيّري الشركة وسلبه الدور الودي.[1]

ولقد أدخلت هذه الجريمة لأول مرة في التشريع الفرنسي سنة 1935 وأحدثت انشقاقا بين معارض ومؤيد، حيث يرى البعض بأن المشرع بهذا التجريم ألقى على عاتق محافظ الحسابات عبئا ثقيلا وغير مرغوب فيه وهو أن يقوم بدور الوشاية بحيث يكون عين الشرطة والنيابة العامة في الشركة كما أنه يهدد المحافظ بعقوبات جسيمة، ويرى البعض الآخر أن المشرع أراد توفير الحماية للادخار القومي بالنص على جرائم المدراء ومحافظي الحسابات[2] ولقد عاقب عليها في نص المادة 457 من قانون الشركات لسنة 1966 بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وغرامة مالية بين ألفين ومائة وعشرون ألف فرنك أو إحدى هاتين العقوبتين.

ورغم أن القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد لم يتطرق إطلاقا لهذه الجريمة إلا أن القانون التجاري الجزائري نص عليها في المادة 715 مكرر 02/13 من: " ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها" وعاقب عليها في نص المادة 830 من القانون نفسه بقولها: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة 20.000 إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات... أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها".[3]

[1] J.Hémard& F.Terré & P.Mabilat , OP.CIT,P 806.
[2] N.E.Sadi & Ali Mazouz , OP.CIT, P 105.
[3] محمود كبيش، المرجع السابق، ص 115.

ومجرد وجود نصوص تجريمية في هذا الشأن ليس من شأنه منع المدراء المنحرفين عن الاقدام على التلاعب بقدرات الشركة آملين في الإفلات من العقاب، وباعتبار محافظ الحسابات الجهة التي يعهد إليها بمراقبة الإدارة والمدراء عن طريق ضبط الحسابات فإن هذه المهمة ستمكنه من كشف أية انحرافات أو تصرفات خطيرة من البداية وهنا تنشأ الحاجة إلى التدخل الفوري لإيقافها، ولا يكفي إبلاغ الجمعية العامة في أول اجتماع لها إذ في الغالب إن التدخل سيأتي متأخرا بما لا يسمح بتجنب الأضرار المحتملة أو بوضع علاج لها، ومن هنا تبدو اللجوء الفوري للنيابة العمة، كل هذا يضفي على مهمة محافظ الحسابات فعّالية ما كانت لتتحقق بدونه.

ولكي تتوفر الجريمة لا بد من وجود وقائع إجرامية لم يتم التبليغ عنها تتمثل فيما يلي:

الأفعال التي تقع في نطاق الشركة محل المراقبة فما يحدث من جرائم عدا ذلك لا يلتزم المحافظ بالإبلاغ عنه، والمقصود بالشركة هنا الرئيسي أو أحد فروعها.

لا يهم في قيام الجريمة وقت ارتكابها سواء أكان ذلك قبل أم بعد تولي محافظ الحسابات لمهامه في الشركة طالما انه علم بها أثناء مباشرته لها.

يستوي أن تكون الواقعة جريمة تامة أو مجرد شروع في الجريمة طالما أن المشرع يعاقب على هذا الشروع، لكن فئة من الفقهاء يقولون بعدم قيام جريمة محافظ الحسابات إذ توقفت الجريمة التي لم يبلغ عنها عند حد الشروع على أساس أن المشرع يحرّم عدم الإبلاغ عن الوقائع الإجرامية وليس عن الشروع في الوقائع الإجرامية.

يستوي أن تكون الجريمة من جرائم القانون العام أو من الجرائم الخاصة التي تضمنها القانون التجاري أو القوانين الخاصة الأخرى.[1]

وفي حقيقة الأمر، لا تتم مساءلة محافظ الحسابات إلا في حدود مهامه الرقابية لأنه غير ملزم بالتبليغ عن جرائم سرقة أو قتل.. ارتكبها المدير، لكن نظرا لعمومية النص يلتزم المحافظ بالتبليغ عن كافة الوقائع الإجرامية التي تقع بعمله في نطاق الشركة لتفادي الوقوع في جريمة التبليغ.

كم أن مصطلح " الوقائع الإجرامية" الذي تضمنته المادة 830 أعلاه يشمل كافة أنواع الجرائم من مخالفات وجنح وجنايات، عكس نص المادة 715 مكرر 02/13 التي تضمنت مصطلح " الوقائع الجنحية "، لذلك من المفترض بالقضاء الجزائري إدانة محافظ الحسابات على عدم الإبلاغ عن المخالفات والجنح والجنايات على حد سواء رغم أن الجريمة لا تقع إلا في حالة عدم التبليغ عن الوقائع التي تشكل جنحة وذلك تقفيا بالقضاء الفرنسي الذي أدان محافظ الحسابات على عدم إبلاغه عن المخالفات والجنح على حد سواء[2]

ويؤكد الواقع العلمي أن محافظي الحسابات نادرا ما يطلعون وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية في حين أن هذا الأخير كثيرا ما يتخذ إجراءات ضد مدراء الشركة.[3]

الفرع الثالث: جريمة إعطاء المعلومات الكاذبة

وهي تعد من اخطر جرائم التي تهدد بمبدأ شفافية المعلومات المحاسبية والمالية والتي يحتاجها المتعاملون الاقتصاديون بما فيهم مؤسسات الدولة، وهو ما جعل المشرع يتناولها ولها بالدراسة والتنظيم

[1] محمود كبيش، المرجع السابق، ص 117.
[2] المرجع نفسه، ص 119.
[3] Tayeb Belloula , Droit des societes- 1 ed , Berti Edition – Alger ; 2006 , P 247.

بموجب المادتين825 و 830 من ق.ت.ج حيث تناولت المادة 830 منه حكما عاما، وهو المتعلق بتعمد محافظ الحسابات إعطاء أو تأكيد معلومات يعلم بأنها كاذبة عن الوضعية المالية الحقيقية للشركة وعاقب عليها بعقوبة الحبس من سنة غلى خمس سنوات **و/أو** الغرامة من 20.000 إلى 500.000 دج ، بينما تناولت المادة 825 من ذات القانون حالة خاصة بذاتها وتتمثل في إعطاء أو تأكيد معلومات يعلم بأنها غير صحيحة والتي وردت في تقرير مجلس المديرين المرفوع للجمعية العامة غير العادية بمناسبة نظرها في مشروع زيادة رأسمال الشركة مع إلقاء حق الأفضلية في اكتتاب بالأسهم الجديدة لصالح قدامى المساهمين، وعاقب عن ذلك بعقوبة الحبس من ستة أشهر إلى سنتين و/أو الغرامة من 20،000دج إلى 500،000 دج وذلك بعد استجماع الجريمة لأركانها القانونية وبخاصة الركن المعنوي حيث استلزم المشرع صراحة توافر القصد الجنائي والمتمثل في إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها سواء في شكل كتابي من خلال ما يعده من تقارير أو حتى شفاهة كما إذا تم الاستفسار عن تلك المعلومات من قبل المساهمين أثناء انعقاد الجمعية العامة وهي نفسها الوقائع الجنحية التي عاقب عليها المشرع الفرنسي بعقوبة الحبس لمدة خمسة سنوات والغرامة بـ 7500 أورو وذلك بموجب المادة 820 سابعا من القانون التجاري الفرنسي.[1]

هذه الجريمة نص عليها المشرع الجزائري في المادة 830 من القانون التجاري، وأقر لها عقوبة خمس سنوات سجن، وغرامة من 20،000 دج إلى 500،000 دج.

[1] طيطوس فتحي، الإشهاد على حسابات ...، ص 246، 247.

هذه الجريمة تنشأ بمجرد إتيان محافظ الحسابات لفعل مادي إيجابي والمتمثل في التقرير الذي يعده والذي يحتوي على المعلومة الكاذبة.[1]

ولكن لا يمكن مساءلة محافظ الحسابات عن ما ورد في تقريره إلا إذا استعطتا إثبات أنه كان عالما بأن الوقائع التي احتواها تقريه كاذبة، الأمر الذي قد يستعصي إثباته في الكثير من الأحيان نظرا لأن مسألة العلم تبقى كامنة في نفس محافظ الحسابات.

وهكذا يعتبر محافظ الحسابات الذي يقوم بالمصادقة دون تحفظ على حسابات شركة كانت تحتوي على فائدة خيالية، مسؤول جنائيا عن جرم تأكيد معلومات كاذبة.[2]

ونفس العقوبة قد يتعرض لها إذا ما قام بتغطية تحويلات خاطئة لمسيرين لفائدة الشركاء عن طريق المصادقة عليها دون ذكر ما يشير إلى عدم صحة هذه التحويلات.

يعاقب محافظ الحسابات الذي يقوم بمنح عمدا أو بالموافقة على بيانات غير صحيحة، وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبث في حق الأفضلية في اكتتاب للمساهمين، بعقوبة الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 50.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين.[3]

مثلها مثل باقي الجرائم، أقر المشرع في هذه الجريمة بضرورة وجود علم محافظ الحسابات بعدم صحة البيانات وهذا ما هو واضح من خلال عبارة: " يمنح عمدا"

---

[1] طيطوس فتحي، مسؤولية محافظي الحسابات دراسة في القانون المقارن، رسالة الدكتوراة جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان- إشراف أستاذ دكتور شهيدة قادة، 2012-2013، ص 82.

[2] R.Castell&F.Pasqualini , OP.CIT,P 99.

[3] بوحفص جلاب نعناعة، المرجع السابق، ص 244.

غبر أن إثبات علم محافظ الحسابات بعدم صحة البيانات قد لا يكون سهلا خاصة مع وجود أكثر من محرر للتقرير ووجود كذلك تداخل لبعض الأشخاص كمساعدي ومعاوني محافظ الحسابات، لذلك قد يتنصل هذا الأخير من هذه الجريمة لعدم قدرة النيابة إثبات علمه [1]

[1] طيطوس فتحي، مسؤولية محافظي الحسابات دراسة في القانون المقارن، المرجع السابق، ص 83.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يتبنى بعد النوع الرابع من مسؤوليات محافظ الحسابات وهي المسؤولية الإدارية رغم أهميتها، وهذا نظرا لأنه لم يقم بإنشاء السلطة المخولة له.

اختصاص توقيع هذا النوع من العقوبات كما هو الحال عليه بالنسبة لفرنسا[1] إذ أكدت على أن لجنة سوق المالية هي السلطة الوحيدة التي يشهد لها واجب توقيع العقوبات المالية.

[1]A.M.F. Autorité des marchées financies.

خلاصة الفصل:

كون محافظ الحسابات جهاز مراقبة مستمرة ودائمة عن الوضعية المالية والمحاسبية للشركة يفرض على المشرع التدقيق والتعمق في الأحكام المتعلقة بهذه المهنة، ومن أهم هذه الأحكام الالتزام بإجراء التحذير مثلا، كما تطرق المشرع إلى وجود مسؤوليات التي يتحملها المهني وهذا نتيجة خطأ أو مخالفة، إذ قد يتعرض لمسؤولية مدنية وهذا جراء تسببه في أضرار للشركة أو للغير، كما بين العقوبات التأديبية التي قد يتعرض لها، أمّا في الجانب الجزائي فإنّ المشرع أثقل كاهل محافظ الحسابات بسلطة التحري على صدق المعلومات والوثائق التي تقع بين يديه، وألزمه بالإبلاغ عن المخالفات وعن كل خطأ جزائي وهذا من باب الردع وفرض الصرامة في العمل واحترام القانون.

خاتمة

خاتمة عامة:

من المعلوم أن تطور مهنة محافظ الحسابات أمر مميز بحيث أنها في وقت وجيز تحوّلت من خدمة صديق إلى مهمة للحفاظ علة المصالح العامة وبلغت تطورّا كبيرا وازدادت مكانتها في مختلف التنظيمات الاقتصادية بصفة عامة وفي الشركات المساهمة بصفة خاصة وهذا في الدول التي تنبت فكرة المراقبة الخارجية والمستقلة كأداة فعالة لحماية مصالح المساهمين والغير الذي يتعامل مع الشركة من خلال إعلام هادف يمد كل الشركاء في الحياة الاقتصادية بمعلومات صحيحة ودقيقة عن أي شركة ويبين مكانتها ووزنها الحقيقي في الأسواق المالية مما يفسح المجال أمام أي استثمار من شأنه أن يؤدي إلى تطوير قدراتها المالية والإنتاجية أو أمام أي شخص يريد الاكتتاب في أسهم هذه الشركة على أساس سليم.

ومن خلال تدعيم دور محافظ الحسابات في شركة المساهمة، أدخل المشرع الجزائري بعض التعديلات على دور صلاحيات هذا الأخير من خلال تعديل الذي مس القانون المنظم للمهنة، وهذا المجهود لا يمكن اعتباره ثورة تشريعية، وذلك للنقائص العديدة المسجلة من خلال دراستنا هذه، فقد لاحظنا سكوته عن الكثير من الأحكام، وإن تطرق إليها فيكون ذلك بصورة سطحية. لكن هذا لا يمنع من أن النصوص التشريعية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر بالرغم من حداثة المهنة مقارنة بنظيراتها من الدول العربية الأخرى، فقد لعبت دورا هاما في تنظيم دور محافظ الحسابات، وذلك راجع إلى وعي المشرع الجزائري بالدور الهام يلعبه هذا الأخير، إن كان في الحياة المالية للشركة، أو في تطوير الاقتصاد الوطني، وخير دليل على ذلك الاهتمام الذي أولاه المشرع للمهنة من خلال

التعديل الذي مس القانون المتعلق بمهنة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث أعاد تنظيم مهنة محافظ الحسابات، وذلك في محاولة منه تسليط الضوء ولو بشكل مبسط وسطحي حول شروط ممارسة هذه المهنة، والالتزامات القانونية الملقاة على عاتق القائمين بها، وكذا المسؤوليات المرتبطة بهم.

ومن أهم المهام التي أسندت لمحافظ الحسابات، إضافة على الإشهاد صحة وانتظامية الحسابات إجراءات الإنذار التي يقوم بها في الحالة التي يكتشف فيها أن استمرارية نشاط الشركة مهددة، ولا يتوقف الأمر هنا فقد تسند للمحافظ مهام أخرى كتعيين محافظ للحصص أو تعينه للقيام بمراقبة بعض العمليات التي تعتقد الأقلية من المساهمين أن الأغلبية قد تعسفت فيها، وفي الأخير يتوج المهام الموكلة إليه بإعداد تقرير عام سنوي يوجه للجمعية العامة السنوية. للمساهمين لإطلاعهم على وضعية الشركة المحاسبية والاقتصادية والاجتماعية، وتعتبر هذه المهام محددّة ومنتظمة قانونا تحكمها مجموعة من القوانين والتنظيمات فإذا لم يقم المحافظ بواجباته واخّل بالتزاماته المهنية فإنه عندئذ يكون مسؤولا مدني أو تأديبيا أو جنائيا عن تصرفاته.

إذن يعتبر محافظ الحسابات صمّام الأمان في شركات المساهمة فعندما تخرج إدارة الشركة على أحكام القانون وتخالف نظام الشركة الأساسي أو عندما يلاحظ تلاعبا في حساباتها، أو يكتشف أن ميزانيتها لا تعبّر عن مركز الشركة المالي الحقيقي وأنّ حسابات الأرباح والخسائر لا تعطي صورية عن حقيقة أرباح الشركة أو خسائرها عند نهاية السنة المالية أو تبين له أنها تجري توزيعات ضرورية، فعلى محافظ الحسابات أن يكشف هذه النتائج، التي توصل إليها في تقريره إلى الجمعية العامة للمساهمين

ومن أهم النتائج التي توصل إليها المشرع الجزائري في القوانين الجديدة:

إنشاء هيئة وطنية خاصة بكل مهنة على حدة بدل المنظمة الوطنية للمهن الثلاث، حيث فصلها عن بعضها وخص محافظي الحسابات بغرفة وطنية مستقلة عن المهنيين الآخرين ومن شأن ذلك إعطاء أكثر استقلالية للهيئة ومنحها فعالية وراحة كبيرتين الأمر الذي سيسمح لها بالتحكم أكثر في الممارسين، لكنه بالمقابل يفرض عليها السرعة في القيام بمهامها باعتبار أنها ستكون ملزمة بالسهر عن متطلبات مهنة محافظي الحسابات فقط ولا غير.

عدم تغيير النظام الخاص بأتعاب محافظ الحسابات بحيث يتلقى أتعابه وفق ما ينص عليه القانون وتعد هذه نقطة إيجابية بحيث أن المحافظ مجبر على التركيز فقط على مهامه وعلى ما ينتظره من أشغال في الشركة عوض التفكير فقط على مهامه وعلى ما ينتظره من أشغال في الشركة عوض التفكير في قيمة الأتعاب التي قد يتحصل عليها خاصة إذا كانت الشركة كبيرة وتحقق رقم أعمال ضخم ما قد يفتح باب الطمع بطلب أتعاب كبيرة والسعي وراءها وربما قد يؤدي به ذلك إلى إهمال أشغاله في شركات صغرى أحرى تحت مجال رقابته.

التطرق إلى المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات من خلال التطرق إلى الخطأ التأديبي والعقوبات التأديبية التي تسلط على محافظ الحسابات على عكس القانون الملغى الذي أغفل ذكر العقوبات.

عدم التأخر في إصدار المراسيم التنفيذية الخاصة بالمهنة على عكس ما كان عليه الحال بعد صدور القانون المتعلق بالمهن الثلاث الملغى.

عدم السماح لمحافظ الحسابات بالاستعانة بمعاونين بصفة مؤقتة من أجل القيام بمهمة محددة أو تكليف خبير للقيام بخبرة في مجال محدد، وربما كان من الأجدر بالمشرع فتح هذا المجال تحت مسؤولية محافظ الحسابات يهدف إعطائه أكثر حرية في القيام بعمله على أحسن وجه مع إبقاء مسؤولية الخبير أو المعاون قائمة من أجل حثه على القيام بعمله بإتقان وتفادي التعرض لعقوبات قد تضر بمسيرته المهنية.

تسجيل العديد من الأخطاء الإملائية في فحوى القوانين المعمول بها في هذا الشأن، ولعله كان من الأجدر بالمشرع تقصي هذه الأمور لعدم الوقوع في إحراج جرّاء عدم تناسق النصوص أو عدم فهمها بشكل صحيح.

ما يمكن استخلاصه في الأخير أنّ مختلف التشريعات بقدر ما دعمت ووسعت في مهام وسلطات محافظي الحسابات بقدر ما زادت في مسؤوليتهم لكن ذلك من شأنه عدم فتح الباب أمام هؤلاء للتعسف في أعمالهم أو إهمال أشغالهم وعدم منحها الأهمية التي يتطلبها، والملاحظ أن هناك أمورا عديدة تفطن إليها المشرع الجزائري وجسّدها في القانون الجديد وحاول جاهدا إحداث تغيير إيجابي وهو الأمر الذي اعتبره قد حصل باعتباره قد غطى مختلف جوانبها لكن باعتبار أن هذه المهنة لم ترتقي إلى حد الآن إلى المستوى المرغوب منها بلوغه، فإنّ المسقبل هو الكفيل الوحيد بأن يحكم عليها وعلى القوانين الجديدة التي تنظمها.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر و المراجع

المصادر:

1- القرآن الكريم

2- السنة النبوية الشريفة

المراجع:

أولا: الكتب العامة

أ- باللغة العربية:

1- سعيد يوسف البستاني، قانون الأعمال والشركات، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت – 2004.

2- عبد الرزاق السنهوري ، المقاولة والوكالة والوديعة والحراسة ، الجزء السابع ، دار إحياء التراث العربي ، لبنان ، د.ت.

3- عبد الرزاق السنهوري، نظرية الالتزام بوجه عام، الجزء الثاني، دار إحياء التراث العربي، لبنان- د.ت.

4- عزيز العكيلي، الوسيط في شرح التشريعات التجارية، الطبعة الأولى – الإصدار الأول – دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008 .

5- فوزي محمد سامي، الشركات التجارية أحكام العامة والخاصة، دار الثقافة عمان، 2010.

6- محمد السيد الفقهي، مبادئ القانون التجاري، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان، 2002.

7- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، دار نشر الثقافة، الاسكندرية- 2006 .

8- نادية فضيل – أحكام الشركات طبقا للقانون التجاري الجزائري مشتركات الأموال، دار هومة. الجزائر 2003.

9- نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية – بن عكنون – الجزائر. 2007.

ب- باللغة الفرنسية:

1- Dominique Videl , Droit des SOCIETES, librairie générale de Droit et de jurisprudence E.J.A ; Paris – 1993 .

2- Philippie Merle , Droit du commercial – Société commerciales ; 2nd , DALLOZ 1990.

3- René Rodiére& Dominique Legeais& Roger Houin ,Droit des Sociétés – tome 1,8éme ED,Paris ; DALLOZ , 1998.

4- Tayeb Belloula , Droit des societes- 1 ed , Berti Edition – Alger ; 2006 .

5- Yves Guyon ,droit commercial – tome 1.6 Ed , Economica, Paris – 1994.

ثانيا: الكتب المتخصصة

أ- باللغة العربية:

1- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال – الجزء الأول – الدار الجامعية د.ت.

2- على سيد قاسم: مراقب الحسابات – دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة- 1991.

3- علي علي سليمان، دراسات في المسؤولية المدنية الجزائري، الطبعة 03، ديوان المطبوعات الجامعية- 1994.

4- محمد بوتين، مراجعة ومراقبة الحسابات، من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

5- محمد فؤاد عبد الباسط، الجريمة التأديبية في نطاق الوظيفة العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية -2005.

6- محمود كبيش، المسؤولية الجنائية لمراقبة الحسابات في شركات المساهمة، دار النهضة العربية.

ب- باللغة الفرنسية

1- Alain.Mikol , les Audits financiers – comprendre les Mécanismes du contrôle légal , édition d'organisation , Paris-1999 .

2- J.Moneger & T.Granier,Le commisaire aux compt , DALLOZ 1995.

3- Jean Hémard&Françoi Terré & Pierre Mabilat , Sociétés Commerciales – tome 02 ,DALLOZ , Paris – 1974 .

4- Laure Brunouw, l'exercice du contrôle dans les sociétés anonymes, thèse de doctorat – université de Lille 2,extrcit .

5- Nacer-Eddine Sadi & Ali Mazouz, la pratique du commissaire aux compt en Algérie ; tome 01 , Societé National de Comptabilité- 1993 .

6- Rebert-casttell &François-Pasqualini , Le commissaire aux comptes,Economica, Paris -1995 .

7- Salah Ferhat ZARAOUI , La Revue Algérienne des Science Juridiques Economiques et Politique , Institut de Droit et des Science Administratives BEN-AKNOUN, Université d'Alger, Volume 32 –N°01-1994 .

المذكرات ورسائل الماجستير والدكتوراه

1- دحموش فايزة: النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، بن عكنون، الجزائر 2002/2001 .

2- زروال معزوزة، المسؤولية والجناية للمسيرين في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، 2007، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان، 2006.

3- طيطوس فتحي، مسؤولية محافظي الحسابات دراسة في القانون المقارن، رسالة الدكتوراه جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان- إشراف أستاذ دكتور شهيدة قادة، 2012-2013.

المجلات:

1- بوحفص جلاب نعناعة، الإطار التشريعي المنظم لمهنة ومسؤولية محافظ الحسابات، في الشركات التجارية، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، العدد الثاني،2008.

2- طيطوس فتحي، الإشهاد على حسابات المؤسسات والشركات التجارية، مجلة الراشدية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة معسكر، العدد الخامس، ماي 2014.

3- طيطوس فتحي، واجب محافظ الحسابات بالإخطار عن الوقائع الإجرامية في القانون الجزائري، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الاسكندرية، جامعة مصر العربية ، دار الجامعة الجديدة للنشر،2014.

4- فرحة زراوي صالح، محافظ الحسابات في شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، مجلة المؤسسة والتجارة، مخبر المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، العدد الثالث، 2007.

النصوص القانونية:

- الوطنية:

1- الأمر 66-156 الصادر في 1966/06/08 ج ر عدد 54 مؤرخة في 1966/06/11.

2- الأمر 75-58 المؤرخ في 1975/09/26 ج.ر. عدد 78 مؤرخة في 1975/09/30.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 العدد 42، المادة 22.

4- جريدة رسمسة عدد 07 مؤرخة في 01 فيفري 2011

5- جريدة رسمية عدد 110 مؤرخة في 1969/12/31.

6- جريدة رسمية عدد 20 مؤرخة في 01 ماي 1991.

7- جريدة رسمية عدد 42 مؤرخة في 11 جويلة 2010.

8- جريدة رسمية عدد 97 مؤرخة في 1970/11/20.

9- جريدة رسمية عدد37 المؤرخة في 1998/06/01.

10-جريدة رسمية، العدد 24 المؤرخة في 14 أفريل 1996.

11-القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق ج ر عدد 20 مؤرخة في 1991/05/01 .

12-المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، ج.ر ، العدد 03 المؤرخة في 15 جانفي 1992.

13-المرسوم 93-08 الصادر في 1993/04/25 ، جريدة رسمية عدد 27 مؤرخة في 1993/04/27 المعدل والمتمم للامر 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري ج.ر عدد 101 مؤرخة في 1975/12/19.

14-المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد 07 مؤرخة في 01 فيفري 2011.

15-المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 2011/01/27 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، جريدة رسمية عدد 07 مؤرخة في 01 فيفري 2011.

- **الأجنبية:**

1- La loi du 24 juillet 1867 sur les societés anonymes en France , modifiée par la loi N° 55-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales.
2- A.M.F. Autorité des marchées financies.

الفهرس

مقدمة..... أ

فصل تمهيدي: نشأة العلاقة بين المحافظ والشركة 01

المبحث الأول: ماهية علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة..... 02

المطلب الأول: الطبيعة القانونية لهذه العلاقة 02

فرع01: النظرية التعاقدية 02

فرع 02: النظرية العضوية 07

فرع03: الشركة باعتبارها أداة قانونية لتنظيم المشروع 09

فرع04: موقف المشرع الجزائري 10

المطلب الثاني: خصائص هذه العلاقة 11

فرع 01: استقلالية محافظ الحسابات 12

فرع 02: الطابع الشخصي لتدخلات محافظ الحسابات 14

فرع 03: الاستمرارية في العمل 15

فرع 04: الكفاءة والأخلاق 17

المبحث الثاني: تنظيم علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة 17

المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه فيها 17

فرع 01: تعين محافظ الحسابات 18

فرع 02: الشروط الواجب توافرها لتعيين محافظ الحسابات 20

فرع 03: كيفية تعيين محافظ الحسابات 34

المطلب الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات 44

فرع 01: انتهاء المدة المحددة قانونا وكذلك استقالة محافظ الحسابات 44

فرع 02: عزل محافظ الحسابات أو وفاته أو شطبه أو إيقافه 48

فرع 03: اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة أو شهر إفلاسها أو رفضه من طرف الأقلية 52

الفصل الأول: مهام محافظ الحسابات في شركة المساهمة 56

المبحث الأول: الإشهاد على شرعية الحسابات ومصداقيتها 57

المطلب الأول: عمليات المراقبة 57

فرع 01: فحص صحة الحسابات وانتظامها 58
فرع 02: مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون 60
فرع03: تقدير شروط إبرام الاتفاقيات الخاصة 61
المطلب الثاني:شرعية الحسابات ومصداقيتها 62
فرع01: شرعية الحسابات 63
فرع 02: مصداقية الحسابات 64
فرع03: الصورة الوفية للحسابات 65
المبحث الثاني: إعداد التقارير 67
المطلب الأول: العناصر التي يجب أن تكون في التقرير 67
فرع 01: ما يجب مراعاته في تقرير محافظ الحسابات 67
فرع02: المتطلبات المهنية لإعداد تقرير محافظ الحسابات 75
المطلب الثاني: أنواع التقارير 80
فرع 01: التقرير العام 80
فرع 02: التقرير الخاص 83
المبحث الثالث: مهمة الإعلام 89
المطلب الأول: مهمة الإعلام داخل الهيئة 89
فرع 01: إعلام المسيرين 89
فرع 02: إعلام الشركاء 92
المطلب الثاني: مهمة خاصة بإعلام السيد وكيل الجمهورية 95
فرع 01: علم محافظ الحسابات بالأفعال الإجرامية 95
فرع 02: إخطار محافظ الحسابات وكيل الجمهورية 98
الفصل الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات 107
المبحث الأول: المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات 108
المطلب الأول: شروط قيام المسؤولية المدنية 108
فرع 01: الخطأ 110
فرع 02: الضرر..... 115

فرع 03: العلاقة السببية 116
المطلب الثاني: نظام دعوى المسؤولية المدنية 118
فرع 01: التمييز بين الدعوى الفردية ودعوى الشركة 119
فرع02: الأشخاص الذين يحق لهم رفع الدعوى المدنية 120
فرع03: الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية 121
فرع 04: آجال تقادم الدعوى المدنية 123
المبحث الثاني: المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات 124
المطلب الأول: الخطأ التأديبي 125
فرع 01: عدم احترام المخالفات المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها اتجاه الغرفة الوطنية..... 126
فرع02: الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم احترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونا 127
فرع 03: الأخطاء الناجمة عن عدم احترامه كرامة وشرف المهنة 127
المطلب الثاني: المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات 129
فرع01: الإجراءات المتخذة 129
فرع02: العقوبات التأديبية 133
المبحث الثالث: المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات 136
المطلب الأول: الجرائم المتعلقة بممارسة المهنة 137
فرع 01: جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات 137
فرع02: جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات 138
فرع 03: جرائم عدم الملائمة القانونية 139
المطلب الثاني: مخالفة مراقب الحسابات لوظيفته الرقابية 142
فرع01: جريمة إفشاء السر المهني 142
فرع 02: جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية 144
فرع03: جريمة إعطاء المعلومات الكاذبة..... 147
خاتمة 153
قائمة المصادر والمراجع 158