جامعة مولود معمري – تيزي وزو.

كلية الحقوق والعلوم السياسية.

قسم الحقوق.

النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري.

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون.

تخصص: قانون الأعمال.

من إعداد الطالب:

-زنايدي رشيد.

تحت إشراف الأستاذ:

د- أيت مولود فاتح.

لجنة المناقشة:

د/ إقلولي محمد، أستاذ، جامعة مولود معمري- تيزي وزو..... رئيسا.

د / أيت مولود فاتح،أستاذ، محاضر"أ"،جامعة مولود معمري- تيزي وزو...مشرفا و مقررا.

د/ إقرشاح فاطمة، أستاذ محاضر"ب"،جامعة مولود معمري- تيزي وزو..... ممتحنا.

تاريخ المناقشة: 2022/10/13.

الإهـــــداء:

أهدي ثمرة جهدي إلى من زرعت الأمل في صدري و غرست الطموح في تفكيري، إلى الشمعة التي ذابت من أجل أن تضيء لي درب حياتي

"أمي الغالية".

إلى من كان له الفضل الكبير، **"أبي** "رحمه الله رحمة واسعة .

إلى **زوجتي العزيزة** على قلبي التي أنارت طريقي و بذلت كل ما بوسعها لكي أفلح في هذا الإنجاز، و كل عائلتي الصغيرة: **تسنيم و إكرام و أعمر و أخواتي.**

و إلى كل من قدم لي الدعم و المساعدة و يد العون في إنجاز هذا العمل المتواضع.

رشيد.

شكر و عرفان

نحمد الله عزّ وجل أولاً ونشكُره حيث وفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع الذي لم يكن لولا الفضل و النصح من الأستاذ المحترم **الدكتور :أيت مولود فاتح** الذي رغم سعيه إلى عدم تقديم الشكر له إلاّ أنني أشكره على توجيهي و الإشراف على إتمام هذا العمل ، في جميع مراحل انجازه جزاه الله عني كل خير.

كما نتوجه بخالص الشكر و التقدير و الوقار إلى الأساتذة أعضاء اللجنة لقبولهم مناقشة هذه المذكرة تحت رئاسة الأستاذ **إقلولي محمد.**

بسم الله الرحمن الرحيم

قائمة المختصرات الإصطلاحية:

أ .باللغة العربية :

- ج ر : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
- ص: الصفحة.
- ف : فقرة.
- ق. ت .ج: القانون التجاري الجزائري.
- ق. م .ج: القانون المدني الجزائري.
- ق.ع.ج: قانون العقوبات الجزائري.

ب .باللغة الفرنسية :

-Art : Article.

-N°: Numéro.

-op.cit : opere citato (ouvrage précédemment cité).

-P : Page .

-V : Voir.

مقدمة:

إنّ مزاولة النشاط الإقتصادي لا يقتصر على الأفراد، بل يزاوله أيضا مجموعة من الأشخاص في شكل قانوني هو الشركة. فبسبب سعة و تنوع المشاريع التجارية و الصناعية التي لا يقوى الفرد وحده على إنجازها لما تتطلبه من مجهودات كبيرة و أموال ضخمة، دفعت الأشخاص بتوحيد جهودهم وتعبئة أموالهم ليتسنى لهم القيام بالمشروعات الكبيرة التي يعجز الفرد على القيام بها لوحده. و قد زادت الحاجة لتوحيد هذه الجهود و تجميع الأموال خصوصا بعد الثورة الصناعية التي شهدها العالم. كما أن تأسيس المشروعات الإقتصادية في القالب أو الأشكال القانونية التي أحدثها المشرع يسمح لا محال بالإستفادة من الإئتمانات و الشروط المالية الملائمة أكثر من حصول الأشخاص عليها منفردين، زد على ذالك بحث الشركاء على الآمان من خلال تحديد مسؤوليتهم في حدود مساهمتهم في رأس المال الشركة[1].

لهذه الأسباب قامت مختلف التشريعات المقارنة و من ضمنها التشريع الجزائري بالتدخل بترسانة معتبرة من النصوص القانونية، لينظّم من خلالها نشاط هذه الشركات و إحكام الرقابة على أعمالها، و ذلك حتى لا تحيد عن الهدف المرسوم لها ألا و هو النهوض بالإقتصاد الوطني.

إعتبارًا للتطور الذي تعرفه الحياة الإقتصادية، و تزايد التحديات العالمية التي تواجهها مؤسسات الأعمال خاصة مع التحولات التي يشهدها العالم سياسيا و إقتصاديا، و إجتماعيا و المتمثلة في المنافسة و نظم تكنولوجية المعلومات و ظهور الإدارة بمفاهيمها و أساليبها المتطورة، برزت معها أهمية الإدارة و المدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة بكفاءة و فعالية . فمن أهم التغيرات الحاصلة في الإدارة في الآونة الأخيرة التركيز على تحسين و ترشيد الأداء المالي في المؤسسات و مختلف التعقيدات في العمليات الإقتصادية و المعالجات المحاسبية ، كل هذه العوامل أدت الى زيادة الحاجة إلى مهنة التدقيق [2].

1.V. ONNAINTY Marcel،Constitution des sociétés :Sarl-SA-Snc-Eurl -Sci. 3e éd, éditions d'organisation،Paris;2003, p.01.

2- بوتين محمد،المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة، ص. من 03 إلى 05.

من خلال ما سبق، يمكن القول أنه صاحب تطور المراقبة المالية و مراجعة الحسابات تطور النشاط الإقتصادي و التجاري، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين الخامس عشر و السادس عشر و التطور لا يزال مستمرًا متبعا تطور المنشآت و المؤسسات، حيث لم تكن الحاجة حينها إلى المراقبة الخارجية للمؤسسات الفردية الصغيرة، لأن صاحب المشروع كان هو المسّير نفسه في آن واحد. غير أن ظهور المنشآت الصناعية في القرن الثامن عشر و إتساع نشاطها ظهرت الحاجة إلى إستقطاب الرأساميل الضرورية لإنجاز المشاريع الإقتصادية الكبيرة التي يعجز عن تحقيقها الأشخاص فرادى، و هو الشيء الذي دفع بإيجاد نظام الشركات و ما تولد عنه من إنفصال تدريجيا للملكية عن التسيير. كما لوحظ مع مرور الزمن أنه من المستحيل أن يشارك كل الشركاء و المساهمين في التسيير، ليس هذا فحسب بل حتى إنتخاب و تعيين البعض منهم للقيام بالمهام التي تستلزمها إدارة المؤسسة، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي إقتناؤها من سوق العمل، و بالتالي فإن إنفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كانت سبب لظهور المراجعة و المراقبة، التي يقوم بها شخص محترف محايد و مستقل و خارجي، كوسيلة تطمئن بها أصحاب الأموال لما استثمروه من رؤوس الأموال و تفادي التلاعب بها. و من هنا فإن كل مؤسسة أو شركة تسّطر أهدافا و تسعى إلى تحقيقها، و تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسّيرين و المساهمين و العمال، كما يهّم كذلك الغير المتعاملين معها من زبائن وموردين و السلطات العمومية و مساهمين مستقبليين و بنوك و غيرهم، و بالتالي ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول النشاطات و النتائج لكي تنال رضاهم لا بد أن تكون بعيدة عن الشكوك، كما يجب أن تخضع للرقابة. إذن فالرقابة أو المراجعة هي فحص إنتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، و الحكم على العمليات التي جرت و النظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات[1].

و من بين صور تدخل المشرع في حياة الشركات و المؤسسات سواء كانت خاصة أو عامة تنفرد الدولة بملكيتها أو بإعتبارها مساهم في شركات إقتصادية مختلطة، فرض نظام منظّم و محكم، جدي و فعّال للرقابة على حساباتها و نشاطاتها.

1- بوتين محمد، المرجع السابق، ص.3 إلى 5 .

ففي السنوات الأولى لظهور هذه الرقابة في بلادنا كانت تهدف لإكتشاف الأخطاء، ثم أخذت مسارًا جديدا هو إبداء الرأي الفني المحايد على صحة و سلامة القوائم المالية و مصداقيتها ثم ليتم الرجوع إلى ما كانت عليه في السنوات الأولى إثر الفضائح العالمية التي مسّت عملية التدقيق، خاصة بعد إنهيار عدد من الشركات العالمية الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية و إفلاسها و زوالها إثر الأزمة المالية العالمية لسنة 2008. كما مسّت الجزائر فضائح عديدة منها لا يزال معلقا مثل فضيحة سوناطراك، و فضيحة بنك الخليفة. أما الفضائح الناتجة عن التصرفات غير القانونية، فكان ما يسمى محافظ الحسابات هو المتهم الأول و الرئيسي و تحمله المسؤولية في هذا الشأن[1].

إنّ الرقابة التي يقوم بها شخص مندوب الحسابات أو ما يعرف بمحافظ الحسابات، كلها تسميات لجهاز واحد تلتزم المؤسسات الخاصة و العمومية و بعض الهيئات و الدواوين العمومية على تعيينه لكي يتولى بنفسه القيام بمهام الرقابة الدائمة و المستمرة على نشاطها و حساباتها، بإعتبار أن مهمة محافظ الحسابات مهنة فنية معقدة و صعبة لا يقوم بها إلا الأشخاص المؤهلون قانونا لممارستها، تتوفر فيهم جملة من المؤهلات العلمية و العملية لمزاولة هذه المهنة الهامة في حياة الهيئات و الشركات المكلفة بتعيينهم [2].

و عليه فإن مهنة محافظ الحسابات بإعتبارها مهنة حرة، توجد في كل القطاعات التي تهم الحياة الإقتصادية فهم متواجدين طيلة حياة الهيئة، مهما كان طابعها القانوني. كما يمارس محافظ الحسابات نشاطا مستقلا مؤطرًا بمجموعة من النصوص القانونية سواءًا قوانين عادية أو نصوص تنظيمية[3].

إنطلاقا من أهمية المهام التي يقوم بها مندوب الحسابات المعيّن لدى المؤسسات و الهيئات الوطنية أصبح يوصف "بالرقيب الأخلاقي و القانوني" الذي يضبط أعمالها،

1- بوتين محمد، المرجع السابق، ص.4.

2- المرجع أعلاه ، ص.3.

3- معطى الله علي و شريخ حسينة، عن المهن الحرة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد- مجموعة نصوص تشريعية و تنظيمية،الطبعة الثانية،دار هومه للنشر و التوزيع، الجزائر،2008، ص.3.

و بمثابة "ضمير الشركة" حيث أضحى يمارس نوعا من الرقابة القانونية الذي جعلته يسمى مجازًا ب "قضاء الأرقام"[1].

أما عن النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات فإنه لم يتم رسمه و تحديده إلا في سنة .1991 فبعد إستقلال الجزائر، وجدت السلطات الحاكمة نفسها أمام خيارين: رفض القانون الفرنسي برمته تطبيقا لبرنامج أو توصيات مؤتمر طرابلس المنعقد في جوان 1962، أو قبوله مع تعديله و إتمامه. إنّ تمديد سريان القانون الفرنسي منطقي لأنه لا يمكن تبديل القانون السابق بين عشية و ضحاها أو في يوم واحد[2]، حيث أن الأمر يتطلب كثير من الوقت و بناء مؤسساتي مسبق.

و عليه فإن أول قانون نظّم مهنة محافظ الحسابات هو القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 [3]، أما قبل ذلك نجد أن هناك عدة نصوص حددّت مهام محافظ الحسابات التي أوكلت إلى خبراء آخرين، مثلا المرسوم رقم 70-173 الذي يتعلق بواجبات و مهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية [4]نصّ في المادة الأولى منه أنهم يعينون من طرف وزير المالية من بين : المراقبين العامين للمالية، أو من مراقبين المالية، أو من مفتشي المالية .

الشئ نفسه الذي حدث مع النصوص التالية التي أخذت أو إقتبست الكثير من الأحكام الفرنسية، لاسيما أحكام القانون التجاري الصادر بموجب الأمر رقم 75-59 [5]، الذي حدّد فقط مهام مندوبي الحسابات (المادة 678) الذين يختارون من قائمة الخبراء المقبولين، من دون وجود أي نص ينظّم المهنة. لكن أتى هذا القانون بأحكامًا جدّ

1-سيد قاسم علي، مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي للنش، القاهرة، مصر، 1991، ص.05.

2 -V.MAHIOU Ahmed, "les séquences du changement juridique en Algérie cinquante ans de droit (1962-2012, ،Insaniyat n°575, ،juillet-décembre 201, p. 73-89.

3- قانون رقم 91-08 لمؤرخ في 27 أفريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب، المحاسب المعتمد،م حافظ الحسابات،ج.ر عدد:20 لـ01 جوان 1991 **(ملغى)**.

4-مرسوم رقم 70-173 مؤرخ في 10 نوفمبر 1970 يتعلق بواجبات مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية وشبه العمومية،ج.ر عدد: 20 لـ 20 نوفمبر 1970.

5- أمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون التجاري، المعدّل و المتمّم ،ج.ر عدد:101 لـ 19 ديسمبر 1975.

هامة بخصوص الشركات خصوصا شركة المساهمة. فنظرا لأهمية هاته الشركات و حجم الإستثمارات التي يمكن أن تقوم بها، إضافة إلى الأعمال التي تقوم بها، قد يؤدي سوء التسيير أو الفساد إلى التأثير ليس بالشركة فقط و إنما بالإقتصاد الوطني، و هو ما دفع بالمشرع بتجسيد مراقبة على هذه الشركات تتكفل بها سواءً أجهزة داخلية أو خارجية.

لكن هناك أسباب أخرى أملت ضرورة المراقبة. فإن كانت الجمعية العامة للمساهمين بمثابة الجهاز السيّد (souverain) في شركة المساهمة، و هو المختص بناء على نص المادتين 674 و 675 من القانون التجاري بتقرير السياسة العامة للشركة و إتخاذ القرارات المتعلقة بشؤونها، حيث تتمتع بصلاحيات واسعة. و إذا المساهم يمارس رقابته على التسيير فضلا عن الحقوق المقررة في المادة 715 مكرر2 من القانون التجاري التي تتمثل في المشاركة في الجمعيات العامة و التصويت فيها و إختيار القائمين بالإدارة، إلاّ أن هناك من يعتبر المساهم غير قادر بنفسه مباشرة هذه الحقوق و الدفاع عنها نظرا لتخلفه حضور إجتماعات الجمعية العامة و عدم الإشتراك في المداولات و التصويت على القرارات المبرمجة ضمن جدول أعمالها [1].

إنّ غياب المساهمين عن حضور الجمعيات العامة هو الذي دفع المشرع، زيادة على تعزيز حق إعلام المساهم و حمايته، تكريس أجهزة المراقبة على التسيير و منحها الوسائل التي تحقق مهمتها الرقابية. فالجمعية العامة حاليا ليست بالجهاز الوحيد الذي يقوم بالمراقبة، و إنما تساعده أيضا أجهزة أخرى خارجية من شأنها معالجة النقائص المنبثقة من مراقبة الجمعيات العامة. حيث أنه بالرغم من أن المشرع كرّس حق المساهم في الإعلام و حمايته، إلاّ أنه غالبا ما يكون عاجزا على فهم مضمون الوثائق التي ترسل إليه أو التي توضع تحت تصرفه. لذلك سمح للمساهمين تعيين مندوبي الحسابات، الذي يعتبر تدبير أتى به المشرع تكملة للمراقبة التي يباشرها المساهم[2].

1-راجع: عماد محمد أمين السيد رمضان، حماية المساهم في شركة المساهمة(دراسة مقارنة)، دار الكتب القانونية، مص، 2008، ص.08.

2- أيت مولود فاتح، المراقبة الخارجية للشركات المساهمة في القانون الجزائري، مداخلة ملقاة في الملتقى حول "حوكمة الشركات في الجزائر"،المنظم في كلية الحقوق و العلوم السياسية،جامعة مولود معمري يوم 2012/12/13 ، ص.2 إلى4.

إضافة إلى هاته الإعتبارات لحماية المساهم في الشركة، و بغية حماية الإقتصاد الوطني و تحقيق التنمية المستدامة، و على غرار غالبية الدول أصدرت الحكومة الجزائرية "**ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة**" سنة 2009، و ذلك نظرا لأهمية الحوكمة و بعد تأثيرها على النواحي الإقتصادية و القانونية و الإجتماعية للمؤسسات الوطنية. فنظام حوكمة المؤسسات هو نهج يقوم على عدة مبادئ أساسية، و هي الشفافية و المساءلة و المسؤولية و العدالة و إتباع مبادئ الإفصاح عن المعلومات و الشفافية، و تجسيد الرقابة على أعمال الشركات.

إن تجسيد هذه الرقابة إضافة على أنها من بين معطيات أو متطلبات الحكامة الرشيدة، فهي أيضا من بين التعهدات الإتفاقية و الدولية للجزائر، التي صادقت سنة 2004 على إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد [1]، حيث جاء في نص المادة 2/12 من الإتفاقية على أنه يجب:"**ضمان أو تكون لدى منشآت القانون الخاصّ، مع أخذ بنيتها بعين الإعتبار، ضوابط كافية لمراجعة الحسابات داخليا تساعد على منع أفعال الفساد و كشفها و ضمان أن تكون حسابات القطاع الخاصّ هذه و بياناتها الماليّة اللازمة خاضعة لإجراءات مراجعة حسابات و تصديق ملائمة**".

إن تكريس أجهزة المراقبة على التسيير و منحها الوسائل اللازمة لتحقيق مهمتها الرقابية لاسيما في مجال الإعلام بإعتباره حق لصيق بالمساهم، من أهم الأسس التي يقوم عليها نظام الحوكمة. فهذا الأساس يعد حجر الزاوية في مقومات نجاح هذا النظام، لما يؤديه الإلتزام بهذا المبدأ من دور في توفير المعلومات التي يحتاجها المساهمون و المستثمرون و التي يتم على أساسها إتخاذ هؤلاء لقراراتهم داخل المؤسسة[2].

و لأهمية الدور الرقابي الذي يقوم به محافظي الحسابات بإعتباره من المبادئ الأساسية التي يقوم عليه نظام حوكمة الشركات أو الحوكمة الرشيدة للمؤسسات، فرضت النصوص القانونية بتعيين محافظ أو عدة محافظين للحسابات لدى الشركات خصوصا

1-مرسوم رئاسي رقم 04-128 مؤرخ في 19 أفريل سنة 2004 يتضمن التصديق، بتحفظ، على إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، المعتمدة من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة بنيويورك يوم 31 أكتوبر سنة 2003،ج.ر عدد:26 لـ 25 أفريل 2004.

2- قبلي كمال، النظام القانوني لحق الإعلام في شركات المساهمة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ل.م.د في الحقوق، تخصص: قانون الشركات، جامعة مصطفى إسطمبولي، معسكر، 2020-2021، ص.6.

شركة المساهمة[1] و لدى المؤسسات الوطنية العمومية [2] و كذلك لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و مراكز البحث و التنمية و هيئات الضمان الإجتماعي و الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري و كذا لدى المؤسسات العمومية غير المستقلة: "**من أجل التصديق على قانونية حساباتها السنوية و صحتها و كذلك التحقق من المعلومات التي تتضمنها تقاريرها المتعلقة بالتسيير**"[3].

فيما يخص مهنة محافظة الحسابات، فإن القدر الأساسي يرد في الأحكام الواردة في القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29جوان 2010 [4]، الذي حدّد النظام القانوني الذي يخضع له محافظي الحسابات. فالأحكام و النصوص القانونية الموضوعة حيّز النفاذ تميل إلى تكريس رقابة مؤسساتية صارمة لممارسة المهنة، و وضع إطار مهني دقيق و منظمّ و مؤطر للمهنة.

فدراسة النصوص القانونية المحدّدة للنظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، تفصح لنا وجود مجموعتين من التدابير أو القواعد المطبقة على المهنة، فمجموعة من القواعد تحكم و تضبط ممارسة مهنة محافظة الحسابات، و مجموعة أخرى من القواعد تحكم وتضبط سلوك و نشاط محافظ الحسابات. أي أن القواعد المهنية المطبقة عليهم تنقسم إلى صنفين: القواعد التي تهدف إلى ضبط نشاط محافظي الحسابات و القواعد التي ترمي إلى ضبط سلوكهم.

و على ضوء هذه المعطيات **نتساءل عن الأحكام و الوسائل القانونية التي وضعها المشرع الجزائري من خلال رسمه للنظام القانوني لمهنة محافظة الحسابات التي تضمن ممارسة المهنة بكل إستقلالية و نزاهة.**

يمكن إستخلاص هذه الوسائل القانونية و الضمانات التي يكرسّها المشرع الجزائري من خلال دراسة و فحص النصوص القانونية التي تضبط ممارسة مهنة محافظ الحسابات و تحدد وضعيته القانونية(الفصل الأول)، بالإضافة إلى القواعد التي تضبط نشاطه

1- راجع المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري المرجع السابق.

2- راجع المرسوم رقم 70-173، المرجع السابق.

3- المادة 177 من الأمر رقم 95-27 مؤرخ في 1995/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة1996، ج.ر.عدد:82 لـ1995/12/31.

4- قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المعدّل و المتمّم، ج.ر عدد: 42 لـ11 يوليو 2010 .

و سلوكه أي تلك التي تحدّد حقوقه و إلتزاماته بالإضافة إلى المسؤولية التي تقع على عاتقه من جراء ممارسة هذه المهنة(الفصل الثاني).

الفصل الأول:
القواعد التي تضبط ممارسة مهنة محافظة الحسابات:

تحظى مهنة محافظ الحسابات بأهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، بإعتبارها أداة مراقبة خارجية فعّالة تساعد على مكافحة الغش و الحدّ منه، ودعامة أساسية لتأكيد الصورة الحقيقية والوفية للوضعية المالية للمؤسسة، من خلال إلتزام محافظ الحسابات بالمعايير و المقاييس المطبقة على المهن المحاسبية في مجال التدقيق وقواعد السلوك المهني، بالإضافة إلى وجوب أداء مهمته وفق منهجية محددة تحظى بقبول عام لدى أصحاب المهنة[1]. بناء" على ما سبق، و نظرًا لأهمية مهنة محافظة الحسابات، فإن المشرع في كافة الدول يحدد الشروط التي يمنح على ضوئها الترخيص لمزاولة هذه المهنة. فإن كانت بعض الحرف مباحة يستطيع كل شخص مباشرتها متى إلتزم بالقانون و العرف التجاري، فإن مهنة محافظ الحسابات لا يجوز مباشرتها إلاّ بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهات المختصة، و لا يصدر هذا الترخيص إلاّ بعد التحقق من توافر بعض الشروط و بعض الصفات في الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يطلب الترخيص. و كل شخص يمارس هذه المهنة دون ترخيص يعاقب جزائيا[2]،فمهنة محافظ الحسابات مقننة أو منظّمة و ليست مهنة حرة.

نظرًا للمهام الموكلة لمحافظ الحسابات و أهميتها، نتعرض إلى القواعد التي وضعها القانون لممارسة المهنة، من خلال دراسة القواعد التي تحدّد مركزه القانوني (المبحث الأول)، و كذلك دراسة شروط إكتساب صفة محافظ الحسابات(المبحث الثاني).

المبحث الأول: المركز القانوني لمحافظ الحسابات:

عرف تنظيم مهام محافظ الحسابات في الجزائر صدور عدة نصوص قانونية، فبدأ التنظيم و تحديد المهام سنة 1969، بموجب الأمر رقم69-107 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 [3]، حيث نصت المادة 39 منه على انه:"**يعين الوزير المكلف بالمالية و التخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية و المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية و صحة حساباتها و تحليل**

1- بوتين محمد، المرجع، السابق، ص. 11.

2- راجع المادة 73 من القانون رقم 10-01، المرجع السابق.

3-أمر رقم 69-107 مؤرخ في 1969/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1970 ج.ر .عدد: 110 لـ 31 /1970/12.

وضعها الخاص بالأصول و الخصوم. و يجوز له أيضا أن يعيّن لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها".

كما حدّد المرسوم رقم 70- 173 المؤرخ في 16 /11 /1970 مهام وواجبات محافظ الحسابات للمؤسسات العمومية، و إعتبر هذا الأخير كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية. و في سنة 1971 تمّ إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة بموجب المرسوم رقم 71 -82 المؤرخ في 1971/12/29 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، و كانت من بين مهامه تحضير المخطط المحاسبي الوطني وضمان تنظيم مهنة المحاسبة. و في بداية الثمانينات أدت الزيادة المعتبرة في عدد المؤسسات العمومية، إلى دفع المشرع الجزائري من خلال القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 إلى سن آليات رقابية الذي يخص إنشاء مجلس المحاسبة، الذي تم إلغائه فيما بعد، بحيث نص مادته 05 على أنه: " **يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن مجموع العمليات المالية و الحسابية و يتحقق من دقتها و صحتها و نزاهتها** ... "[1]. هذا القانون ألغى صراحة المادة 39 من الأمر رقم 79 /107 من قانون المالية لسنة 1970، وضمنيا المرسوم رقم 70 /173 المتعلق بمهام وواجبات مدقق الحسابات.

وتجدر الإشارة إلى أن تطور مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر خلال هذه الفترة كان بطيئا بسبب غياب الحاجة إليه في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج وإحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 88 -01 المؤرخ في 1988/01/12 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية[2].

1-قانون رقم 80-05 مؤرخ في 1980/03/01 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة،ج.ر عدد:10 لـ 04 مارس 1980 **(ملغى)**.

2- قانون رقم 88-01 مؤرخ في 12 يناير 1988 يتضمن القانون القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، ج.ر عدد: 02 لـ 13 يناير 1988 (ملغى جزئيا).

و خلال الفترة الممتدة ما بين 1990 إلى غاية 2010، صدرت عدة نصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم مهنة محافظ الحسابات، بدءا من تحديد شروط ممارسة المهنة و حقوقهم و إلتزاماتهم، بالإضافة إلى المسؤولية التي تقع عليهم[1].

1- صدرت عدة نصوص قانونية تتعلق بتنظيم المهنة ويظهر ذلك من خلال نصوص التالية:

-قانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أفريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ج. ر عدد:20 الصادرة بتاريخ 01 مايو 1991 **(ملغى)**.

- مرسوم تنفيذي رقم 92 -20 مؤرخ في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.المعدّل و المتمّم،ج.ر.عدد:3 ل15يناير 1992.

- أمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 يوليو 1995 يتضمن مجلس المحاسبة، المعدّل و المتمّم، ج.ر عدد:39 ل 23 يوليو 1995.

- مرسوم تنفيذي رقم 96-136، مؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،ج.ر.عدد:24 ل17 أفريل 1996.

- مرسوم تنفيذي رقم 96 - 318 مؤرخ في 25سبتمبر 1996 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه، المعدّل و المتمّم،ج.ر.عدد:56ل1996/09/29.

- مرسوم تنفيذي رقم 96 - 431 مؤرخ في 30 نوفمبر 1996يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي و الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري و كذا المؤسسات العمومية غير المستقلة،ج.ر.عدد:74ل1996/12/01.

- مرسوم تنفيذي رقم 06- 354 المؤرخ في 09أكتوبر 2006 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى شركات ذات المسؤولية المحدودة، ج.ر عدد: 64 ل 11أكتوبر 2006.

-قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المعدّل و المتمّم، مرجع سابق. --

من خلال هذه النصوص الصادرة، و لتحديد المركز القانوني لمحافظ الحسابات، يستوجب دراسة الطبيعة القانونية له(المطلب الأول)، حيث يظهر جليا أنه يمارس مهنة منظّمة/مقننة و ليست حرّة التي لا تخضع لقيود خاصة(المطلب الثاني).

المطلب الأول : الطبيعة القانونية لمحافظ الحسابات:

يقصد بتحديد الطبيعة القانونية لمحافظ الحسابات، معرفة إذا كان شخصا مدنيا أم تاجرًا أو موظفا عاما. و تحديد هذه الطبيعة يسمح لنا معرفة النظام القانوني المطبق عليه، مثلا هل يخضع لنظام التجار و يلتزم بإلتزماتهم و هل يخضع لإختصاص القسم التجاري. إنّ تحديد الطبيعة القانونية لمحافظ الحسابات يكون من خلال التكييف القانوني له(الفرع الأول)، و كذلك عبر تمييزه عن المهنيين الذين يمارسون مهن مشابهة له(الفرع الثاني).

الفرع الأول: التكييف القانوني لمحافظ الحسابات:

يشتق مصطلح محافظ الحسابات من الكلمة اللاتينية (audit) أي الإستماع، حيث أن المدقق يستمع في الجلسة العامة التي يتم قراءة الحسابات بصوت مرتفع، و يلتزم بتقديم تقارير،إلا أنه أصبح يطلق عليه عدة تسميات منها المراقب الشرعي(audit légal)[1]. كما سمي بمحترف الأرقام (le professionnel de chiffres) لتخصصه في المجال المحاسبي و المالي [2]، و لقب كذلك بالحارس القانوني(le gardien du droit) لعدم إقتصاره على مراقبة الحسابات بل يسهر على تفادي المخاطر[3].

= أمر رقم 10-02 مؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل و يتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 و المتعلق بمجلس المحاسبة، ج.ر عدد:50 لـ 01 سبتمبر 1995.

1-يوسف محمد جربوع، مراقبة الحسابات بين النظري و التطبيق ،مؤسسة وراق،عمان،الأردن سنة 2000 ص.223.

2- PERRONNET Robert ، Le renforcement du contrôle des sociétés par les commissaires aux comptes، thèse doctorat ، faculté de droit et de sciences politiques ، Paris 1976،p75.
نقلا عن:

3-René MASSON, Les commissaires aux comptes des sociétés, Thèse doctorat, Paris 193, p 19.
نقلا عن:

عرفّ BENYAMINE Paul محافظ الحسابات على أنه: "**المهني المستقل ذو الكفاءة الذي يقوم بإبداء رأيه حول إنتظام و سلامة الحسابات السنوية للتعبير عن وضعية الشركة و نتائج نشاطها معتمدا على القوانين و الأعراف المتعامل بها**"[1].

و هناك من عرّفه على أنه: "**المراجع الخارجي ليس موظفا في الوحدة التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة ولكنه شخص مستقل عن إدارة الوحدة، ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية**"[2].

كما تم" تعريفه كذلك من طرف البعض على أنه:" **الشخص المكلف برقابة شركة المساهمة،تعهد إليه بواسطة جماعة الشركاء مهام القيام بأعمال الرقابة الداخلية لمراجعة و فحص حسابات الشركة و ميزانيتها و حساب الأرباح و الخسائر فيها و أعمال مجلس الإدارة و مدى إحترام أحكام القانون في كل ذلك و بشكل يحقق مصالح الشركة و الشركاء**"[3].

ذكر المشرع الجزائري محافظ الحسابات في القانون التجاري الصادر سنة1975 بتسمية "مندوب الحسابات"، وحدّد مهامه في شركة المساهمة، دون تقديم تعريف له حيث نصّ على:"**تعيّن الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني. وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين،حسب الحالة،و في الوثائق المرسلة الى المساهمين،حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها و يصادقون على إنتظام الجرد و حسابات الشركة و الموازنة،و صحة ذلك و يتحقق**

1-BENYAMINE Paul ،Une bonne pratique de l'audit ، imprimerie nationale ، Paris (s.d), p 23.
نقلا عن:

2-جربوع يوسف محمد، المرجع السابق ،ص.221 .

3-أمين حسن جاسم، "دور مراقب الحسابات في شركات المساهمة (دراسة مقارنة)، مقال منشور بمجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية و السياسية، العراق، العدد:18، ص.40.

مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين و يجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة،كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة للإنعقاد في حالة الإستعجال و إذا لم يتم تعين الجمعية العامة مندوبي الحسابات،أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين،يتم اللجوء الى تعيينهم او استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين،و يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معني و في الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار بواسطة سلطة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها"[1].

ورد التعريف القانوني لمحافظ الحسابات في نص المادة22 من القانون رقم10-01،حيث:"**يعد محافظ الحسابات،في مفهوم هذا القانون،كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته،مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به**". من خلال نص هذه المادة و بموجب أحكام المادتين 5و 46 منه، نستخلص أن مهنة محافظ الحسابات تمارس للحساب الشخصي من طرف شخص طبيعي أو معنوي تحصل على إعتماد من الجهة المختصة .

و من خلال الأحكام الواردة في هذا القانون نستخلص إزدواجية التكييف القانوني لمحافظي الحسابات.

إن ممارسة الشخص الطبيعي لمهنة محافظ الحسابات لا تجعله تاجرًا لعدم إعتبار مهامه ضمن الأعمال التجارية بحسب الموضوع المحدّدة في المادة2 من القانون التجاري و لا ضمن الأنشطة الخاضعة للتسجيل في السجل التجاري [2]. أما فيما يخص

1-أنظر المادة 715مكرر4 من القانون التجاري، مرجع السابق.

2-راجع المادة 7و23من القانون رقم:04-08 المؤرخ في 14 أوت 2004 يتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية المعدل و المتمّم،ج.ر،عدد:52 لـ18 أوت 2004.

محافظ الحسابات / الشخص المعنوي، فبعد أن قيّد المشرع الجزائري ممارسة الشخص المعنوي لمهنة محافظة الحسابات فقط في شكل شركات مدنية (المادة 12 من القانون رقم 91-08)، سمح بموجب القانون رقم10-01 إنشاء "**شركات محافظة الحسابات**" في شكل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية.

إن إختيار الشكل القانوني لشركة أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، يجعل نشاط هذه الأخيرة تجاري، رغم خصوصية النظام القانوني الذي تخضع له كما سوف يتم دراسته لاحقا، فحسب المادة 2/544 من القانون التجاري فإنه:"**تعدّ شركات التضامن و شركات التوصية و الشركات ذات المسؤولية المحدودة و شركات المساهمة،تجارية بحكم شكلها و مهما يكن موضوعها**".

هكذا نستخلص أن محافظ الحسابات يختلف تكييفه القانوني. لكن الشيء الأكيد أن الإطار المهني الوارد في أحكام القانون رقم10-01 تجعلنا نقول أن مهنة محافظة الحسابات هي مهنة مقننة.

الفرع الثاني : تمييز محافظ الحسابات عن باقي المهن المشابهة له :

لمحافظ الحسابات خصوصيات تميزه عن مختلف ممارسي مهنة المحاسبة كالمحاسب المعتمد و الخبير المحاسب الذي يقوم بمسك الحسابات بصفة مؤقتة ، إلا أنهم يخضعون لأحكام قانونية مشتركة و يتم تنظيمهم و مراقبتهم من طرف المجلس الوطني للمحاسبة . ففي السابق كانوا ينتمون للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، أما بعد صدور قانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات نص في مادته 14 بالفصل ما بين المنظمات الوطنية لمهنة المحاسبة و ذالك بتأسيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لتقوم كل منها أساسا

= و المرسوم التنفيذي رقم 15-249 مؤرخ في 29 سبتمبر 2015، يحدد محتوى و تمحورو كذا شروط تسيير و تحيين مدونة الأنشطة الإقتصادية الخاضعة للتسجيل في السجل التجاري، ج.ر عدد: 52 لـ 2015/09/30.

بالسهر على تنظيم المهن و حسن ممارستها و السهر على إحترام قواعد المهن و أعرافها[1].

أولًا: تمييز محافظ الحسابات عن المحاسب المعتمد:

يزاول كل من محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد مهنة المحاسبة للحساب الخاص و يخضعان لقواعد قانونية مشتركة، إلّا أنّ محافظ الحسابات ينتمي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،أما المحاسب المعتمد يلتزم بالتسجيل في قائمة المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين[2].

فيعد محاسبا معتمدًا المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة فتح و ضبط محاسبات و حسابات التجار و الشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته[3]، و يقوم أيضا بعرض تحت مسؤوليته على أساس الوثائق و الأوراق المحاسبية المقدمة إليه، الكتابات المحاسبية و تطور عناصر ممتلكات التاجر و الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها[4].

فإذا كان يمنع على محافظ الحسابات التدخل في التسير الإداري [5]، يقوم المحاسب المعتمد بإعداد جميع التصريحات الإجتماعية و الجبائية و الإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها و يستطيع مساعدة زبونه لمختلف الهيئات و المساعدة في إعداد الجدول المالية.

كما تحدد أتعابه عند بداية مهمته في إطار عقد تقديم الخدمات الذي يحدّد مجال التدخل و الوسائل الموضوعة تحت التصرف و شروط تسليم الوثائق الشيء الذي نصت عليه المادة 45 من القانون رقم10-01، التي تضيف في فقرتها الثانية على أنه:"**ولا يمكن إحتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية**".

1-راجع المادة 15 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق.

2-راجع المادة 14 من القانون رقم10-01، مرجع سابق.

3-المادة 41 من القانون رقم10-01، مرجع سابق.

4-المادة 42 فقرة 1 من القانون رقم10-01، مرجع سابق.

5-راجع المادتين:715مكرر4من القانون التجاري و المادة 23 من القانون رقم 10-01.

أما محافظ الحسابات فإنه حسب المادة 37 من القانون السالف الذكر:"**تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته....و لا يمكن إحتساب أتعاب في أي حال من الأحوال،على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية**".

و يتميز كذلك محافظ الحسابات عن المحاسب المعتمد بمباشرة مهامه كشخص طبيعي أو معنوي ،فرغم اعتباره جهاز من أجهزة الكيان المكلف بمراقبته، إلا أنه يكلف بالمراقبة الخارجية له و لا يقتصر دوره على مراقبة انتظام الحسابات، و إنما القيام بالتصديق عليها و ضمان الإعلام المالي و المحاسبي، و يقوم بإبداء رأيه عن طريق تقديم تقارير دورية بصفة مستمرة للجمعية العامة و يقوم بتنبيه عن المخاطر بإطلاق الإنذار لهيئة التسيير عند عرقلة استمرار الإستغلال لإتخاذ الإجراءات الخاصة بذالك [1].

كما يتميز أخيرًا محافظ الحسابات بالاستقلالية و الحياد و الموضوعية بمناسبة أداء مهامه في الشركة،أما المحاسب المعتمد يقوم بمهامه في إطار عقد تقديم خدمات [2].

ثانيا: تمييز محافظ الحسابات عن الخبير المحاسب:

ينتمي كل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات إلى مهنة المحاسبة و يباشرا مهنة منظمة تخضع لعدة شروط، كما أنهما يشتركان في النص القانوني المنظم لمهنتهما،و كذلك يشتركان في عدة أحكام مشتركة لاسيما الفصل الثاني من القانون السالف الذكر.

و يتميز محافظ الحسابات عن الخبير المحاسب، في أن محافظ الحسابات يمارس مهام محددة قانوناً، بصفة دائمة غير تعاقدية يقوم بها بكل إستقلالية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، بخلاف الخبير المحاسب الذي يقوم بمهام ظرفية في إطار عقد عمل فعادة ما يقوم بمهام محددة عن طريق القانون دون التدخل في التسيير الإداري.

كما أن الخبير المحاسب يمارس مهامه بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة تقويم و فحص و تحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات في المؤسسات

1- LEMEUNIER Francis, S.A.R.L : Création, gestion et évolution, 25 éme édition, Delma, Paris, 200, p. 229.

نقلا عن:

2- راجع المادة 45 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق.

و الهيئات في الحالات التي نص عليها القانون التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. و يؤهل لتقديم استشارات للشركات و الهيئات في المجال المالي و الإجتماعي و الإقتصادي، كما يقوم بتنظيم و مراجعة المحاسبة بمختلف أشكالها و التدقيق في المجال المالي و المحاسبي[1].

أما محافظ الحسابات فيعمل، حسب ما يستخلص من النصوص القانونية، لتحقيق المصلحة العامة لحماية جميع المتعاملين مع الكيان المكلف بمراقبته و المساهمة في تطور الإقتصاد .

المطلب الثاني: ممارسة محافظ الحسابات مهنة مقننة:

إن مهنة محافظة الحسابات منحها المشرع إلى فئة من المهنيين دون سواهم، متى توافرت لديهم الشروط الخاصة لممارسة المهنة. و مهنة محافظ الحسابات من المهن المنظّمة بقوانين خاصة الشيء الذي يستدعي تحديد مضمون فكرة المهنة المقننة/المنظّمة (الفرع الأول)، و التطرق إلى الإطار المهني الذي وضعه المشرع الجزائري لهذه المهنة المقننة من خلال دراسة الهيئات المشرفة على هذه المهنة (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مضمون فكرة المهنة المقننة:

إن مهنة محافظة الحسابات هي، كما سبق قوله،مهنة مقننة/منظّمة (réglementée). و لتحديد فكرة النشاطات و المهن المقننة في القانون الجزائري، يستوجب علينا التطرق لهذه الفكرة و مضمونها بدراسة الميادين التي إستعمل فيها المشرع هذه الفكرة، منها القانون المتعلق بالخدمة المدنية و القانون التجاري.

ظهرت فكرة النشاط المقنن بموجب القانون رقم 84-10 المتعلق بالخدمة المدنية[2]، فحسب نص المادة 2 من هذا القانون المتمّمة بموجب الأمر رقم06-06 المؤرخ في 15 يوليو 2006 [3]، فإنه:" **تمثل الخدمة المدنية مساهمة الخاضعين في التنمية الإقتصادية و الإجتماعية و الثقافية في البلاد**"، و يخضع لها حسب المادة 4 منه المعدّلة بموجب

1-راجع المادتين 18-19 من القانون رقم10-01، المرجع السابق.

2-قانون رقم 84-10 مؤرخ في 11 فيفري 1984، يتعلق بالخدمة المدنية، المعدل و المتمّم، ج ر.عدد:7 لـ 14 يناير1984.

3-أمر 06-06 مؤرخ في 15 يوليو 2006 يعّدل و يتمّم القانون رقم 84-10 المؤرخ في 11 فبراير 1984 المتعلق بالخدمة المدنية.ج ر.عدد:47 لـ 19 يوليو2006.

القانون رقم 86-11[1]:" **المواطنون الذين أنهوا طورا من التعليم أو تلقوا تكوينا تقنيا عاليا،ضمن الشعب و الإختصاصات المعتبرة ذات أولوية للتنمية الإقتصادية و الإجتماعية**". و تحديدا لفئة الخاضعين للخدمة المدنية، ذكرت المادة 13و 14 من القانون رقم 84-10، و عرّفت النشاط أو المهنة المنظمة قانونا، حيث أنه حسب المادة 13:" **يتعين على كل عون عمومي، يرغب في ممارسة نشاط منظم لحسابه الخاص،أن يثبت أداء خدمة فعلية لدى هيئات الدولة....تبدأ حالة تأدية الخدمة المدنية من تاريخ الحصول على الشهادة التي تسمح بممارسة المهنة المنظمة قانونا**". أما عن غير الموظفين فنصّت المادة 14 قبل تعديل سنة1986 بموجب القانون رقم86-11 على أنه: "**يدعى لأداء الخدمة المدنية أولا، المواطنون المشار إليهم في المادة 4 أعلاه، الراغبون في ممارسة نشاط منظم قانونا لحسابهم الخاص دون أن تنجم عن ذلك تبعية**".

و تضيف الفقرة 2 من نفس المادة مقّدمة تعريفا لفكرة النشاط المقنّن على أنه: "**و يقصد بالأنشطة المنظمة قانونا للحساب الخاص في مفهوم هذا القانون، تلك التي تقتضي ممارستها بالحيازة على شهادة أو دبلوم أو مؤهلات تمنحها المؤسسات التكوينية الخاصة. يحدد تعدد هذه الأنشطة و تقنينها و ضبطها عن طريق التنظيم.**"

إن هذا النص التنظيمي لم يصدر في الجريدة الرسمية، و لكن عند الإطلاع على حيثيات القانون رقم 84 -10، نستنتج أن الأنشطة المنظمة قانونا للحساب الخاص التي قصدها المشرع، تتمثل في :المهندس المعماري، مهنة المستشار الجبائي، مهنة المحاسب و الخبير المحاسب و مهنة المحامي.

كما نجد تعريف للنشاط المقنّ في القانون رقم 90-20 المؤرخ في18 أوت 1990 و المتعلق بالسجل التجاري[2]، قبل إلغائه شبه كلية بموجب القانون رقم 04-08 [3].حسب

1-القانون رقم86-11 مؤرخ في 19 أوت 1986، يعدل و يتمّم القانون84-10المؤرخ في 11فبراير 1984 المتعلق بالخدمة المدنية.ج ر.عدد:34 لـ 20 أوت1986.

2-قانون رقم 90-22 مؤرخ في 18أوت 1990،يتعلق بالسجل التجاري،ج ر.عدد:36 لـ 22 أوت 1990 (ملغى شبه كلية).

3-راجع المادة 43 من القانون04-08 مؤرخ في 14 أوت 2004 يتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية،المعدّل و المتمّم ج ر.عدد:52 لـ 18 أوت 2004.

المادة 5 من القانون رقم 90-20:"....**يقصد بالمهن المنظمة في مفهوم الفقرة السابقة جميع المهن التي تتوقف ممارستها على إمتلاك شهادات أو مؤهلات تسلمها مؤسسات يخولها القانون ذلك.**"

أما حسب المادتين 24 و 25 من القانون رقم 04-08، فإنه تخضع شروط و كيفيات ممارسة أي نشاط أو مهنة مقننة إلى القواعد الخاصة المحددة بموجب القوانين أو التنظيمات الخاصة التي تحكمها. و تخضع هاته الأخيرة لرخصة أو إعتماد مؤقت تمنحه الإدارات أو الهيئات المؤهلة لذلك. حيث تمّ تحديد شروط و كيفيات تطبيق المادة 25 من القانون رقم 04-08 بموجب المرسوم التنفيذي رقم15-234 المؤرخ في19أوت 2015 [1]، حيث عرّفت المادة 2 فكرة النشاط و المهنة المنظمة، حيث نصت على أنه:"**تعرف الأنشطة و المهن المنظمة المذكورة في المادة الأولى أعلاه، بالنظر إلى طبيعتها أو موضوعها، بأنها أنشطة ومهن لها طابع خصوصي و لا يسمح لممارستها إلاّ إذا توفرت فيها الشروط التي يتطلبها التنظيم**".

إن الطابع الخصوصي لهذه الأنشطة أو المهن التي يجعلها تكيّف بأنها مقننة، حدّدته المادة3 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر، بحيث:"**تعتبر كأنشطة و مهن منظمة بالنظر لخصوصيتها تلك التي تكون ممارستها من شأنها أن تمس مباشرة بإنشغالات أو مصالح مرتبطة بما يأتي:**

- **النظام العام،**
- **أمن الممتلكات و الأشخاص،**
- **الحفاظ على ثروات الطبيعية و الممتلكات العمومية التي تشكل الثروة الوطنية،**
- **الصحة العمومية،**
- **البيئة**".

إن الطابع الخصوصي لمهنة محافظ الحسابات متوفر بالنظر إلى طبيعة المهام الموكلة له و المصالح التي يعمل على حمايتها التي يمكن أن تكون لها صدى على

1-مرسوم تنفيذي رقم15-234 مؤرخ في19أوت 2015، يحدد شروط و كيفيات ممارسة الأنشطة و المهن المنظمة الخاضعة للتسجيل في السجل التجاري،ج ر.عدد:48 لـ 09 سبتمبر 2015.

الإقتصاد الكلي، الشيء الذي يسمح للمشرع حماية للنظام العام الإقتصادي بالتدخل لإتخاذ جملة من التدابير من أجل تنظيم العلاقات الإقتصادية.

إن إشتراط المؤهلات لممارسة مهنة محافظ الحسابات، و كذلك توفر الطابع الخصوصي للمهنة، إضافة إلى وجوب الحصول على الإعتماد كلها معايير تضفي صفة المهنة المقننة لمهنة محافظة الحسابات.

الفرع الثاني : خضوع مهنة محافظة الحسابات لتأطير مهني صارم:

إن مهنة محافظ الحسابات مؤطرة بعدة نصوص قانونية و تنظيمية. إن الإطار المهني الذي وضعه المشرع لنشاط محافظة الحسابات، هو الذي جعلها تكيّف بأنها مهنة مقننة.

يشرف على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر هيئتين حددّها القانون رقم 10-01، و هي المجلس الوطني للمحاسبة(أولا)، و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات(ثانيا).

أولاً : المجلس الوطني للمحاسبة :

نشأ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب القانون رقم 10 -01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بحيث نصت المادة الرابعة منه على أنه:"**ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.**

يضم المجلس ثلاثة(3)أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل.

تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس و تنظيمه و سيره عن طريق التنظيم".

حددّت المادة 2 من المرسوم التنفيذي 11 -24 المؤرخ في 27 يناير 2011[1] تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره .

حيث يرأس المجلس الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويتشكل من:

- ممثل الوزير المكلف بالطاقة،

1-مرسوم التنفيذي رقم 11-24مؤرخ في 27يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره ج.ر.عدد:7 لـ 02 فيفري 2011.

- ممثل الوزير المكلف بالإحصاء،
- ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية،
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة،
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي،
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني،
- ممثل الوزير المكلف بالصناعة،
- رئيس المفتشية العامة للضرائب،
- المدير العام للضرائب،
- المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية،
- ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر،
- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة،
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين،
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،
- ثلاثة أعضاء منتخبين عن المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ثلاثة أعضاء يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية.

ويتم تعيين الأعضاء حسب ما ورد في المادة 3 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر، بقرار من وزير المالية لمدة ست (6) سنوات بناء على اقتراح من الوزراء و مسؤولي الهيئات المذكورة سابقا، كما تجدد تشكيلة المجلس بالثلث كل سنتين و يمكن للمجلس أن يستعين بأي شخص من شأنه أن يساعد في أشغاله بحكم مؤهلاته، لاسيما في المجال المالي والمحاسبي والاقتصادي والقانوني[1].

بناءً على نص المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 11 -24 التي جاءت تطبيقا لنص المادة 4 من القانون 10-01 ، فإن المجلس الوطني للمحاسبة مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي وتنظيم متابعة المهن المحاسبية.

1- المادة4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، المرجع السابق.

1. مهام الإعتماد:

حسب المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11 -24 ، يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام الآتية:

- إستقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها،
- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المرشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول،
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول،
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها،
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها،
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

2.مهام التقييس المحاسبي:

حسب المادة 11 من نفس المرسوم التنفيذي السالف الذكر، يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها،
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات و المسارات المحاسبية،
- إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات،
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة و إبداء الأراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها،
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة،
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطور التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق،

- متابعة تطور النظم والمناهج والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي،
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

3.مهام تنظيم و متابعة المهن المحاسبية:

هذه المهام وردت في المادة 12 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر، و تتمثل في:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية والمساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين و تحسين مستوى المهنيين،
- متابعة تطور المناهج و النظم و الأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي،
- متابعة و ضمان تحيين العناية المهنية،...
- إجراء دراسات في المحاسبة والمراجعة ونشر نتائجها،
- مساعدة هيئات التكوين من خلال تصور دعائم بيداغوجية و مراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين،
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين إذا ما تم اعتماد قواعد محاسبية جديدة،
- القيام بالأبحاث المحاسبية التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

و حسب نص المادة5 من القانون 10-01 تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

- لجنة الإعتماد،
- لجنة التكوين،
- لجنة مراقبة النوعية،
- لجنة الإنضباط و التحكيم. حيث تمّ تحديد صلاحيات هاته الأخيرة بموجب المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 11 -24، حيث تنعقد المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات أمام هاته اللجنة عملا بنص المادة 63 من القانونرقم 10-01.

ثانيا : الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

تمّ إنشاء الغرفة بموجب المادة 14 من القانون رقم10-01، وتتمتع الغرفة بالشخصية المعنوية، تضّم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين المؤهلين لممارسة مهنة محافظ حسابات حسب الشروط القانونية. يسيّر الغرفة مجلس وطني منتخب حدّدت تشكيلته وصلاحياته بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11 -26 المؤرخ في 27 جانفي 2011.[1]

يتشكل المجلس حسب المادة 3 من المرسوم التنفيذي 11-26، من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و يعيّن ثلاث (3)أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على إقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. و ينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

و يكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حسب المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26، بما يلي:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها،
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية،
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة،
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة،

1-مرسوم تنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27 يناير 2011،يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره،ج.ر.عدد:7 لـ 02 /2011/02.

- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات و كذا الغير،
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة،
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[1].

المبحث الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات:

رعى المشرع الجزائري توفر الخبرة و النزاهة و الحياد لممارسة مهنة محافظ الحسابات، حيث ألزم توفر بعض الشروط القبلية لدى الشخص الطبيعي لممارسة النشاط (المطلب الأول)، كما خصّت الأشخاص المعنوية التي تمارس النشاط بشروط و أحكام خاصة غير مألوفة(المطلب الثاني)، إضافة إلى التحديد الحصري لحالات التنافي مع ممارسة النشاط (المطلب الثالث) .

المطلب الأول: الشروط الخاصة بالشخص الطبيعي:

يمارس محافظ الحسابات/ الشخص الطبيعي مهنة للحساب الشخصي و هي ذات طابع مدني و ليس ضمن تعداد الأعمال التجارية، و عليه لا يخضع للأحكام العامة لممارسة التجارة و لا يخضع لإلتزامات التجار، بل يخضع لشروط خاصة محدّدة مسبقا.

حدّدت المادة 8 من القانون رقم 10-01 الشروط الواجب توفرها لدى الشخص الطبيعي لممارسة مهنة محافظ الحسابات، و هذا بعد إعادة النظر في القانون رقم 91-08، حيث أجرى بعض التعديلات التي تتماشى مع الإصلاحات الإقتصادية

1-للمزيد من التفاصيل، راجع:

قطاف نبيل و العمري أصيلة، " تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كمتطلب ضروري لتحقيق جودة مهنة، محافظة الحسابات في الجزائر – دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات بولاية بسكرة" ،الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق، لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصر20 و 21 نوفمبر 2013 جامعة الأغواط، ص. 5-6.

و متطلبات إقتصاد السوق. حيث رعى مشرعنا توفر الخبرة و النزاهة و الحياد لدى المترشح لمهنة محافظ الحسابات، من خلال وجوب توفر الشروط التالية:

الفرع الأول: التمتع بالجنسية الجزائرية و بكافة الحقوق اللصيقة بها:

حسب نص المادة 8 من القانون رقم 10-01، تستوجب أن يكون محافظ الحسابات الشخص الطبيعي ذو جنسية جزائرية، سواءً كجنسية أصلية أو مكتسبة لعدم تحديد النص القانوني لنوعها. و يجب أن يكون متمتعا بكل الحقوق المدنية و السياسية المنبثقة من الصفة الجزائرية. كما لا يعد آهلا لممارسة هذه المهنة كل من صدر ضده حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلّة بشرف المهنة، لاسيما الجنايات و الجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به و المتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير و الإدارة في مجالات محددّة قانونا، التي سنتطرق إليها لاحقا.

الفرع الثاني:الكفاءة و الخبرة:

نظرا لأهمية مهنة محافظة الحسابات في مجال المؤسسات و الأعمال و كذلك حتى في الإقتصاد الوطني و متطلباته، يستوجب المشرع في هؤلاء المهنيين (professionnels) خبرة و تجربة بأصول و قواعد المحاسبة و التدقيق، حيث يجب أن يكون محافظ الحسابات متخصص في هذا الميدان.

و عليه يجب أن يكون محافظ الحسابات حائزا لشهادة جزائرية لمحافظ الحسابات من المعهد المتخصص للمحاسبة أو شهادة معترف بمعادلتها.

في بداية السبعينات لم تكن الشهادة شرطا ضروريا لممارسة مهنة محافظ الحسابات، و لكن بعد صدور القانون رقم 10-01، إستوجب المشرع أن :"**تمنح الشهادات و الإجازات ....من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه .**

لا يمكن الإلتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الإختصاص تحدد عن طريق التنظيم".

و حسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 72 [1] فإنه:"**يجب على المترشحين المذكورين، للحصول على شهادة و الخبير المحاسب و محافظ الحسابات التي ينظمها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو من قبل كل معهد آخر معتمد من الوزير المكلف بالمالية أو يكونوا حائزين شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف لمعادلتها،قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الإلتحاق بالتكوين**".

و تمّ بهذا الصدد تحديد قائمة الشهادات الجامعية للإلتحاق بمعهد الدراسات المتخصصة لمهنة المحاسبة لمتابعة تكوين لمدة سنتين[2]، بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7مارس2017 [3]، فحسب المادة 3 منه فإنه:"**شهادات الليسانس التي تمنح الحق بالمشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص تتمثل في شهادة ليسانس للفروع الأتية: العلوم التجارية فرع المحاسبة مالية ،علوم التسيير فرع محاسبة أو مالية علوم إقتصادية فرع المالية أو اقتصاد و مالية...**".

و يخضع المترشح لمسابقة للإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، لإختبارات كتابية للقبول و إختبارات شفوية للقبول النهائي.

كما يخضع المترشح بعد الإنتهاء من مرحلة التكوين النظري بالمعهد المتخصص لمهنة المحاسبة بإجراء تربص في إحدى المكاتب أو الشركات التي تمارس المهنة تحت إشراف مشرف، و لا يضمن تكوين المتربصين إلا المهنيين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتعيين المشرف على التربص.

1- مرسوم تنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 06 فيفري 2011، يتعلق بتحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ج.رعدد: 11 لـ20 فيفري 2011.

2-المادة 24 من المرسوم التنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 21 جويلية 2012، يتعلق بتنظيم و تسيير معهد الدراسات المتخصصة لمهنة المحاسبة ج.ر عدد: 43 لـ 25 جويلية 2012.

3- قرار وزاري مشترك، بين وزارة المالية و وزارة التعليم العالي مؤرخ في 7 مارس 2017، يحدّد عدد و طبيعة و معامل و برنامج الإختيارات و كذا تشكيل لجنة الإختيارات و القبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب،ج.ر.عدد:45 لـ 30 يوليو2017.

ويلتزم هذا الأخير و جميع شركات محافظي الحسابات بضمان التكوين الميداني،حتى يتم قبولهم من طرف المجلس. و تم تحديد فترة التربص بسنتين[1].

الفرع الثالث: الإعتـماد:

إن توفر الشروط السابقة لا يخوّل الشخص ممارسة مهنة محافظ الحسابات، إلاّ بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة المختصة طبقا للقانون، و يصدر الإعتماد بعد التحقق من الشروط المطلوبة.

حسب المادة 8 من القانون رقم 10-01،فإنه:" **لممارسة مهنة....محافظ الحسابات....يجب أن تتوفر الشروط الآتية:.....**

5-أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في ....الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات....وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون...."

و حسب أحكام المادتين 6 و8 من نفس القانون، فإن على محافظ الحسابات بعد الإعتماد و قبل التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و قبل القيام كذلك بأي عمل، أداء اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم، و ذلك بالعبارات الأتية:

"**أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و ان أكتم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف و الله على ما أقول شهيد**".

المطلب الثاني: الشروط الخاصة بالشخص المعنوي:

إنتهج المشرع الجزائري نهج نظيره الفرنسي[2]، حينما أقّر بإمكانية ممارسة نشاط محافظة الحسابات للأشخاص المعنوية، و هذا بعد أن تتوفر فيها الشروط المنصوص

1-مرسوم تنفيذي رقم 11-393مؤرخ في 24نوفمبر 2011، يحدد شروط و كيفيات سير تربص المهني و إستقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المتربصين ج.ر عدد:65 لـ 30 نوفمبر 2011.

2-يرجع إباحة ممارسة المهنة في شكل شخص معنوي إلى القانون الفرنسي رقم 66-537 المؤرخ في 24جويلة - 1966 المتعلق بالشركات التجارية الذي قام بإعادة النظر في تنظيم مهنة محافظ الحسابات، حيث أصبحت تمارس في شكل شركات مدنية و تجارية و حذى المشرع الجزائري حذوها بهدف تقديم خدمات بأنجع الطرق و أقصر مدة.

-Loi N°66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales،JORF du 26/07/1966, p. 6402.

عليها في القانون المنظّم للمهنة، حيث خصصّ الفصل7 لتحديد الأحكام العامة لشركات محافظة الحسابات و ذلك في المادة 46 لغاية المادة 58.

حدّد المشرع الجزائري شروطاً خاصة لممارسة مهنة محافظة الحسابات للشخص المعنوي، حيث عهد ممارسة المهنة لبعض أشكال من الشركات دون سواها (الفرع الأول)، و سمّاها "**شركات محافظة الحسابات**"[1]،حيث أخضعها لنظام قانوني خاص غير مألوف يظهر من خلال الأحكام الخاصة بالإدارة (الفرع الثاني)، كلها أحكام قبلية لمنح الترخيص لمزاولة المهنة (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الشكل القانوني للشركة:

تتعدد أشكال الشركات و لكل شكل أحكاماً خاصة به، فالمشرع الجزائري إشترط شكل معين لشركات محافظة الحسابات، حيث أنه حسب المادة 46 من القانون رقم 10-01 فإنه:"**طبقا لأحكام المادة 12 أعلاه، يمكن....محافظي الحسابات..... أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشخاص الأخرى للشركات لممارسة مهنتهم كل على حدى، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية**". و تضيف المادة 55 من نفس القانون على أنّه:"**يمكن أن تنشأ في شكل القانوني المنصوص عليه كل مؤسسة عمومية إقتصادية هدفها الإجتماعي ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد في ظل احترام أحكام هذا القانون،شريطة أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود و الوثائق التي لها حجية في نظر القانون،مسجلين في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة في أصنافهم الخاصة.**"

من خلال هاته الأحكام نلاحظ أن المشرع الجزائري سمح ممارسة مهنة محافظة الحسابات للشركات المدنية و أيضا الشركات التجارية الخاصة أو العمومية، على خلاف القانون رقم 91-08 الذي كان يسمح فقط للشركات المدنية و المؤسسات العمومية الإقتصادية لممارسة مهام محافظة الحسابات.

---

1 أنظر المادة 48 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق.

إن هذه الشركات التجارية تخضع من حيث المبدأ للشروط و القواعد العامة المتعلقة بها، مثلا القيد في سجل التجاري، لكن أيضا تخضع لأحكام غير مألوفة واردة في القانون رقم 10-01 لاسيما من حيث إدارتها و صفة الشركاء.

الفرع الثاني:إدارة الشركة:

أتى المشرع الجزائري بأحكام خاصة في شركات محافظة الحسابات، و يظهر هذا النظام القانوني الخاص المنطبق عليها ،من حيث:

1 وجوب أن يتمتع جميع الشركاء بالجنسية الجزائرية.(المادة 46).
2 أن يكون الشركاء مسجلين فرادى في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات.
3 يتم قبول إنخراط شريك جديد مقرون بموافقة مبدئية إما للجهاز الإجتماعي المؤهل أو لحاملي الحصص .
4 أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.
5 أن لا تكون الشركة تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.
6 أن لا تملك مساهمات مالية في مؤسسات صناعية و تجارية أو بنكية أو في الشركات المدنية. غير أنه إذا ارتبط نشاط المؤسسات بنشاط هذه المهنة يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة[1].

إن كان في الأصل يجب أن تسيّر هاته الشركات التي تتشكل في الشكل التجاري وفقا لأحكام القانون التجاري، إلاّ أن القانون رقم 10-01 خصّها بعدة أحكام غير مألوفة، حيث يتم تسييرها بما تقتضيه القواعد الخاصة لممارسة المهنة، إلى أحكام هي:

1 -أن يشكل الأعضاء المسجلين بصفة فردية في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات نسبة الثلثين 3/2 من الشركاء على الأقل و يمتلكون على الأقل 3/2

1-المادة 51 من القانون 10-01، المرجع السابق.

رأس المال[1].

2-الإلتزام بالاكتتاب في عقد التأمين.

أما بخصوص شركات محافظة الحسابات التي تتخذ شكلها القانوني"**شركة مدنية**"، تخضع كذلك للشروط خاصة منها:

1- إقتصار تأسيسها على الأعضاء المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إلا أنه يجوز للقانونيون أو الإقتصاديون أو أي شخص آخر حامل لشهادة التعليم العالي أن يساهم طبقا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية أو شركاء غير معتمدين و غير مسجلين في الجدول في حدود ربع 1/4 الشركاء شريطة أن يكونوا جزائريين الجنسية[2].

2- لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة إلا من بين المهنيين المسجلين، و لا يجوز تعيينها كذلك في أكثر من شركة أو تجمع[3].

الفرع الثالث:الإعتــماد:

إن الشركة طالبة الإعتماد يجب أن تحقق الشروط المحددّة قانونا. فمن أجل حصول الشركة على الإعتماد بعد إستيفاء الشروط السالفة الذكر، يجب أن تقدم طلب الإعتماد موجه إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة مرفوقين بالوثائق التالية:

- نسخة مصادق عليها من الإعتماد لكل شريك.
- نسخة من التصريح بالإكتتاب و دفع رأسمال الشركة قيد التكوين.
- نسخة من مشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي يحرره موثق المكلف بتحرير العقود.
- نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لإتمام الإجراءات الإدارية .
- نسخة أصلية لمحضر المعاينة الصادر عن المحضر القضائي يعاين فيه وجود محل مهني لشركات محافظة الحسابات.
- نسخة مصادق عليها من محضر أداء اليمين لكل شريك .

1-المادة 48 فقرة 1 من القانون 10-01، المرجع سابق.

2-المادة 52 من القانون 10-01 ، المرجع السابق.

3- المادتين 53و 54 من القانون 10-01، مرجع السابق.

- نسخة مصادق عليها من مستخرج السجل التجاري بالنسبة للشركات التجارية الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.
- نسخة مصادق عليها من بطاقة القيد الجبائي و الرقم التعريفي الإحصائي الواجب تقديمها خلال شهرين بعد تاريخ التسجيل في الجدول.
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء[1].

المطلب الثالث : حالات التنافي :

قام المشرع بتحديد الحالات التي يكون فيها محافظ الحسابات متنافيا و الهدف الأساسي المنشود من وراء وظيفته الرقابية،و التي يجب أن تتم و تنجز بكل نزاهة و استقلالية من العديد من النواحي و الجوانب سواء فكرية أو مادية، و ذالك بمنعه من مزاولة بعض الأنشطة و المهن حتى يجد مندوب الحسابات نفسه أمام الأمر الواقع،بتوفير كل وقته و تفكيره و جهده في سبيل إنجاز و إنجاح هذه المهمة التي تتصف بالاستمرارية و الإتصال[2].

كما أنه ليس بمجرد تسجيل الشخص الطبيعي أو المعنوي في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات و إكتسابه صفة محافظ الحسابات يكون باستطاعته ممارسة مهنة الرقابة بكل حرية في كل الشركات و الهيئات لأن هناك حالات موانع قانونية التي يقصد بها توافر علاقة سابقة أو حالية تربط المحافظ بالشركة المراقبة يستحيل معها الحفاظ على مبدأ الحياد و الإستقلالية الواجب توافره في محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه ،و بذالك يستحيل مراقبة الحسابات و الوضعية المالية للشركة بكل نزاهة و صدق و هو الذي سندرسه لاحقا.

و نظرا لأهمية دور محافظ الحسابات تم رسم الحدود الخاصة بممارسة المهنة و وضع المبادئ التي تتنافى معها لضمان استقلاليته و أداء مهامه بكل حياد عن الهيئة المكلفة بمراقبتها حيث قام المشرع بذكرها على سبيل الحصر منها عدم تقاضي أجر أو مصلحة

1-المادة 07 فقرة2 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 30 مؤرخ في 27يناير 2011، يحدد شروط كيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات المحاسب المعتمد، ج.ر عدد 07 لـ 02 فبراير 2011 .

2- V. HADJ SADO Tahar, Le commissaire aux comptes : rôle, diligences et responsabilités du commissaire aux comptes, Alger، p. 23.

من الكيان المكلف بمراقبته كما تم وضع حالات خاصة للتنافي ،و لا يسمح له بالتسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ما لم يتم إحترام حالات التنافي مع المهنة[1].

إن حالات التنافي (Les incompatibilités) ،هي حالات يمنع فيها ممارسة مهنة محافظ الحسابات تحقيقاً لحتمية ممارسة المهنة بكل إستقلالية فكرية و أخلاقية. و يعتبر حسب المادة 64 من رقم القانون 10-01 متنافيا مع هذه المهن:

- ممارسة نشاط تجاري لاسيما شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية.
- القيام بكل عمل مأجور يقتضي صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد و محافظ الحسابات لدى نفس الشركة .
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .

و يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقّصاه شهر من تاريخ مباشرة عهدته.

و ما يجب ذكره أنه رغم هذا التعدد و التنوع في الأنشطة و الأعمال المنافية لمهنة محافظ الحسابات،إلا أنه هناك أعمال لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات و هي مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، و هو ما نصّت عليه الفقرة الأخيرة من المادة 64 من القانون رقم 10-01.

المبحث الثالث:دور محافظ الحسابات:

من خلال ما سبق، نستنتج بأن المشرع الجزائري سعى إلى ضمان الكفاءة المهنية و التخصص من خلال تحديد شروط الإلتحاق بمهنة محافظة الحسابات أهمها إمتلاك شهادات أو مؤهلات. كما رعى المشرع وجوب توفر الخبرة و النزاهة و الحياد في العمل

1-راجع: المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظ الحسابات، ج.ر عدد 7 ل02 فيفري 2011.

الرقابي الذي يضطلع به محافظ الحسابات بعد تعيينه (المطلب الأول). إن هاته المهام الرقابية محدّدة قانونا لا يجوز التفاوض بشأنها(المطلب الثاني).

المطلب الأول:تعيين محافظ الحسابات و إنتهاء مهامه:

إن وجود محافظ الحسابات داخل الشركة، هو من أجل التأكد من صحة وسلامة حساباتها. و من أجل ذلك وسعيا منها إلى الاقتراب أكثر فأكثر إلى نتائج مراقبة سليمة، أصبحت جميع المؤسسات والشركات التابعة للقطاع العام أو الخاص ملزمة بتعيين محافظي للحسابات. كما أن القانون الجزائري إهتم اهتمامًا بالغا بالقواعد المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات (الفرع الأول) و إنتهاء مهامه (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات:

تتنوع وتختلف الجهات التي أوكلت لها مهمة تعيين محافظ الحسابات ، لا لشيء إلا لشدة حساسية تأثير مركز محافظ الحسابات على حياة الشركة وتسييرها وحتى مستقبلها.

بحيث تختلف هذه الجهات المسندة إليها مهام التعيين بحسب ما إذا كانت الشركة في طور التأسيس أو الشركة كانت مؤسّسة من قبل وتزاول نشاطها بصورة عادية، أو حالة عزوف الجهات المخوّلة بالتعيين عن القيام بواجبها في الوقت المناسب.

تعمل معظم المؤسسات والشركات بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر حسب أهمية حجمها ومجال نشاطها لمراقبة إنتظام الحسابات والتصديق عليها ومراجعة السجلات المالية الخاصة بها. حيث ألزم المشرع الجزائري بعض الكيانات بمسك محاسبة مالية، حددّتهم المادة 4 من القانون رقم 07-11[1]، و هي خصوصا الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

فأصبح بذلك تدخل محافظ الحسابات إلزاميا في معظم الشركات والمؤسسات لأهمية الدور الذي يلعبه في تحقيق المصلحة العامة و إرساء الثقة بين جميع المتعاملين.

و عليه يستوجب تحديد الكيان المسؤول على تعيين محافظ الحسابات(أولاً)، و كذلك حصر الحالات التي يمنع فيها من مباشرة المهام(ثانياً).

1- المادة 2 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2011، يتعلق بالنظام المحاسبي المالي ، ج ر عدد: 74 لـ 25 نوفمبر 2011.

أولاً: الكيان المسؤول على التعيين:

يتم تعيين محافظ الحسابات، إما في القوانين الأساسية أو من طرف الجمعية العامة التأسيسية (**1**)، أو من طرف الجمعية العامة العادية (**2**) أو عن طريق القضاء كإستثناء عند تعذر هاته الأخيرة القيام بذلك(**3**).

1 – تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة التأسيسية:

إن المشرع الجزائري عنذ تنظيم إجراءات تأسيس شركات المساهمة، فإنه فرّق بين الشركة التي تتأسس عن طريق اللجوء إلى الدعوة العلنية للإدخار و الشركة التي تتأسس بدونها. فحسب المادة 43 من المرسوم التشريعي رقم 93–10 الذي يتعلق ببورصة القيم المنقولة[1]، فإنه:" **تعدّ من الشركات التي تلجأ إلى الإدخار العلني، الشركات ذات السندات المقبولة للتداول إبتداء من تاريخ تسجيلها، أو تلك التي تلجأ إلى توظيف سنداتها مهما كان نوعها، إما إلى البنوك أو المؤسسات المالية أو الوسطاء**".

ففي حالة تأسيس شركة المساهمة دون اللجوء إلى الدعوة العلنية بالإدخار، نجد أنّ عملية التأسيس تقتصر على المؤسسين فقط، فلا تطرح الأسهم للإكتتاب العام كما هو الحال في التأسيس باللجوء إلى الدعوة العلنية للإدخار، فالمؤسسون هم الذين يكونّون رأسمال الشركة نظراً لكفاية المال لديهم. و يخضع المشرع تأسيس الشركة بدون اللجوء إلى الدعوة العلنية بالإدخار لإجراءات بسيطة تناولتها أحكام المواد من 605 إلى 609 ق.ت.ج.

إنّ تعيين محافظ الحسابات في هذه الحالة يكون في القانون الأساسي للشركة، فحسب المادة609 ق.ت.ج بأنه:"**يعين القائمون بالادارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات في القوانين الأساسية** ". إنّ الهدف من هذا التعيين، تيسير تأسيس الشركة مع التنويه إلى أن طريقة التعيين هذه لا تكسب امتيازات لمحافظ الحسابات مقارنة مع إذا ما تم تعّيينه بالطرق العادية[2].

1–مرسوم تشريعي رقم 93–10مؤرخ في 23 ماي 1993 يتعلق ببورصة القيم المنقولة، المعدّل و المتمّم.ج.ر.عدد:34 لـ 23 ماي1993.

2– بن جميلة محمد ،مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة،مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال،كلية الحقوق،جامعة منتوري،قسنطينة،السنة الجامعية،2010 –2011، ص.44.

ويكون تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيأة أو المؤسسة طبقا للمادة الثانية من المرسوم التنفيذي 11-32، معفى من الإجراء المنصوص عليه في المادة الثالثة من نفس المرسوم المتمثل في إعداد دفتر الشروط.

أما عند تأسيس شركة المساهمة باللجوء إلى الدعوة العلنية بالإدخار، فنجد أن هناك إجراءات خاصة أقرهاّ المشرع في هذه الحالة ضمانا و حماية لحقوق المكتتبين المساهمين المستقبلين. إنّ دعوة الجمعية العامة و التأسيسية للإنعقاد من بين خصوصيات تأسيس شركة المساهمة باللجوء إلى الدعوة العلنية للإدخار، و تكون هاته الدعوة للإنعقاد بعد إيداع مشروع القانوني الأساسي للشركة و الإكتتاب في الأسهم المطروحة أمام الجمهور .

إنّ تعيين محافظي الحسابات هو من إختصاص الجمعية العامة التأسيسية، حيث تنص المادة 600 من القانون التجاري، بأنّه:"...**و تعيين أو أكثر من مندوبي الحسابات،كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الإقتضاء ،إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة و مندوبي الحسابات وظائفهم**".

2 - تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية:

حدّدت أحكام المادة 26 من القانون رقم 10-01 من له سلطة تعيين محافظ الحسابات و أيضا على أساس أية قائمة، حيث:"**تعيّن الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا،و على أساس دفتر الشروط،محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية**". تعود سلطة تعيين محافظي الحسابات في شركات المساهمة إلى الجمعيات العامة العادية إلاّ في الحالات الإستثنائية كما سيتم التطرق إليه لاحقا،حيث تنص المادة 715مكرر1/4 من القانون التجاري على أنه:" **تعيّن الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني**".

يلاحظ أن شركة المساهمة يجب أن يكون لديها على الأقل محافظ حسابات واحد أو أكثر مهما كان حجم نشاطها، لكن أجاز المشرع لتعزيز ثقة المساهمين غير القائمين بالإدارة بتعيين أكثر من محافظ حسابات واحد. لكن هناك بعض الإستثناءات الواردة بنصوص خاصة، مثلاً فيما يتعلق بالبنوك و المؤسسات المالية أو فرع بنك أو مؤسسة مالية أجنبية، فيجب أن تعيّن محافظين(2) حسابات على الأقل. فبعد تعديل الأمر رقم

03-11 المتضمن قانون النقد و القرض[1]، بموجب الأمر رقم 10-04 [2] أصبح من الضروري الحصول على رأي اللجنة المصرفية عند تعيينهم على أساس المقاييس التي تحدّدها[3].

أما بخصوص مدة المهام الموكلة لمحافظ الحسابات، تنص المادة 27 من القانون رقم 10-01 على أنه:" **تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث(3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلاّ بعد مضي ثلاث(3)سنوات**".

وما تجدر الإشارة إليه أن تعيين الجمعية العامة العادية محافظ الحسابات يكون بالأغلبية النسبية أي خمسين في المائة زائد واحد عملا بالمادة 675 من القانون التجاري[4]. وقاعدة تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة للمساهمين تعد قاعدة آمرة من النظام العام ، اي اختصاص مانع للجمعية العامة مما يعني عدم إمكانية تنازل هذه الأخيرة عن هذه المهمة وتفويضها لجهاز آخر كمجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة ، بل الأكثر من ذلك لا يجوز لهذه الأجهزة التدخل لتعيين محافظ للحسابات احتياطي في حالة شغور هذا المنصب[5].

وتجدر الإشارة هنا إلى انه إذا كانت تمنح الجمعية العامية للمساهمين الحرية الكاملة في اختيار من يقوم بالمراقبة ، فانه في الواقع العملي وما دأب التعامل به هو أن القائمين بالإدارة أو المسيرين هم الذين يوجهون الجمعية العامة عن طريق اقتراحهم ، وغالبا ما يلجؤون لهذه الطريقة تحت تأثير وضغط لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها في الشركات التي تأسس عن طريق الادخار العلني [6].

1-أمر رقم 03-11 مؤرخ في 26 أوت 2003،يتعلق بالنقد و القرض، المعدّل و المتمّم، ج.ر عدد:52 لـ 2003/08/27.

2-أمر رقم 10-04 مؤرخ في 26 أوت 2010،يتعلق بالنقد و القرض،معدّل و متمّم،ج.ر،عدد:50 لـ 2010/09/01.

3-أنظر: أيت مولود فاتح، مرجع سابق، ص. 5.

4-Pour plus de détails, voir : TERKI Noureddine, Les sociétés commerciales, AJED éditions, Algérie, 2010, p.250.

5-بوتين محمد المرجع السابق ص.274.

6- علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات و دوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه(ل م د)، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2016 -2017، ص. 9 و10.

وما يلاحظ في التشريع الجزائري بخصوص الكيفية التي يتم بها القبول فقد نص المشرع من خلال المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات على أن قبول التعيين يتم بواسطة رسالة قبول ترسل خلال اجل أقصاه ثمانية أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

وتجدر الإشارة أنه حسب أحكام نص المادة 03 من المرسوم التنفيذي السابق الذكر فإنه : "**خلال أجل شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.**"

وقد بيّن المشرع في المادة 04 من نفس المرسوم ما يجب أن يشتمل عليه دفتر الشروط.

3- تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء :

يجوز تعيين محافظ الحسابات أو إستبداله بأمر على عريضة يصدر من رئيس المحكمة التابع إختصاصها لمقر الشركة بناءا على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. كما يجوز تقديم طلب التعيين بطلب كل معني بالأمر. أما بالنسبة للشركات التي تلجأ إلى الدعوة العلنية بالإدخار فإن هذا الطلب يقدم من طرف لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها، وذلك متى أغفلت الجمعية العامة إجراء هذا التعيين أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من المحافظين، وهو ما أكدت عليه المادة 715 مكرر4 /7 .8 من القانون التجاري.

كما أورد المشرع حكم خاص بالنسبة للشركات التي تلجأ إلى الدعوة العلنية بالإدخار، فحسب نص المادة 715 مكرر8 ق.ت.ج،فإنه :"**يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر(10/1) رأسمال الشركة،في الشركات التي تلجأ علنية بالإدخار،أن يطلبوا من العدالة، و بناءاً على سبب مبرر،رفض مندوب،أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة .**

إذا تمت تلبية الطلب،تعّين العدالة مندوبا للحسابات،و يبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعيّنه الجمعية العامة".

إنّ تعيين محافظ الحسابات بواسطة القضاء طريقة استثنائية ومؤقتة فالهيئة المختصة بتعيين محافظ الحسابات هي الجمعية العامة العادية، والغاية من هذا التعيين ضمان

السير العادي للشركة و أيضا حماية لأقلية المساهمين . حيث أن كل مساهم له حق اللجوء إلى العدالة من أجل تعيين محافظ الحسابات ، وبالتالي ما يجب عليه إلّا أن يثبت أن دعواه مؤسسة وأن يقدم الأدلة على ذلك ، خاصة وأن المشرع الجزائري فتح المجال لكل من يهمه الأمر وبالتالي جاء النص غير مقيد[1].

أما فيما يخص الشق الجزائي فيعتبر عدم القيام بتعيين واحد أو أكثر كمحافظين للحسابات من بين المخالفات التي يعاقب عليها القانون ، حيث نصت المادة 828 من ق.ت.ج على أنه : " **يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000دج إلى 200.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط .رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها والذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات للشركة أو على استدعائهم اجتماع لجمعية المساهمين .**"

و في الأخير حتى تكتمل عملية التعيين يبقى على الطرف الأخر المعني بالعملية ألا و هو محافظ الحسابات أن يختار أحد الحلين المتاحين أمامه أما يقبل هذا التعين و إما يقوم بالرفض،ففي حالة قبوله للتعيين عن طريق الجمعية التأسيسية أو الجمعية العامة العادية أو عن طريق القضاء حسب الأحول،القيام بإجراء يتمثل في إبلاغ لجنة مراقبة النوعية حسب المادة 03 من القانون 10-01[2].

ثانيا : الموانع (les interdictions):

وضعت المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري و المادة 65 من القانون رقم 10-01، قيوداً على تعيين محافظ أو محافظي الحسابات، فحسب المادة 715 مكرر6 من ق.ت.ج فإنه: " **لا يجوز أن يعيّن مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:**

1. **الأقرباء و الأصهار من الدرجة الرابعة،بما في ذلك القائمون بالإدارة،وأعضاء مجلس مراقبة الشركة.**

1-دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر ،مذكرة لنيل شهادة الماجيستر فرع إدارة و مالية، جامعة الجزائر، 2001-2002 ،ص. 62 و63.

2-تنص المادة 3 من القانون رقم 10-01 أنه:"**يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ الحسابات عن طريق رسالة موصى عليها خلال أجل أقصاه خمسة عشر يوما**".

2. القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المدربين أو مجلس لمراقبة لشركات التي تملك عشر 10/1رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر 10/1 رأس مال الشركة.

3. أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجر أو مرتبا إما القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المدربين أو من مجلس المراقبة.

4. الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المدربين في أجل خمس 05 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

5. **الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في اجل خمس 05 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم"** [1].

و تضيف المادة 65 من القانون رقم 10-01 على أنه: "**يمنع محافظ الحسابات من :**

- **القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة،**
- **القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين،**
- **قبول و لو بصفة مؤقتة،مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير،**
- **قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها،**
- **ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها،**
- **شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث(3)سنوات من انتهاء عهدته".**

1- للمزيد من التفاصيل، راجع: بلوله الطيب، قانون الشركات، منشورات بيرتي، الطبعة الثانية، الجزائر، 2002، ص. 262.

كما تنص المادة 67 على أنه:" **يمنع الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي يكون لهم فيها مباشرة أو غير مباشرة،**"

و نصت المادة 829 من القانون التجاري على أحكام جزائية، حيث :" **يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة من 20.000دج إلى 200.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط،كل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية.**"

الفرع الثاني: إنتـــــهاء مهام محافظ الحسابات:

لقد نصّ المشرع الجزائري سواء في القانون التجاري أو في القانون المتعلق بمهنة محافظ الحسابات على أسباب مختلفة تؤدي إلى انتهاء مهام محافظ الحسابات. فقد تكون بانتهاء المدة التي حدّدها المشرع له، أو إذا تحقق مانع قانوني أو مادي يحول بينه وبين أداء مهامه تجاه الشركات أو الهيئات. و قد تقدم الشركة على عزل أو ردّ محافظ الحسابات قبل انتهاء المدة المقررة له أو يبادر بنفسه إلى تقديم استقالته أو يتم إيقافه من ممارسة المهنة أو الشطب، وهذا ما سنبينه.

أولاً: إنتـــــهـــاء عهدة محافظ الحسابات:

سبق الإشارة إلى أنّ طرق تعيين محافظ الحسابات عديدة ، وهذا ما يؤثر تأثيرا مباشرا على مدة العهدة. حيث تختلف عهدة محافظ الحسابات إذا كان التعيين من قبل الجمعية العامة العادية أو من قبل الجمعية العامة التأسيسية أو إذا تمّ التعيين من قبل القضاء.

إنّ المدة القانونية التي يباشر فيها محافظ الحسابات مهامه حددها المشرع الجزائري بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة طبقا للمادة 517 مكرر 4 من ق .ت.ج وتنتهي مدتهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة حسب المادة 715 مكرر 7 من ق .ت.ج.

لكن لا يجوز إعادة تعيين محافظ الحسابات نفسه لعهدة ثالثة متتالية إلّا بعد مرور عهدة فاصلة طبقا للمادة 01/27 من القانون رقم 10-01 ، أما اذا تم تعيين محافظ

ليستخلف محافظ آخر فانه يبقى يمارس مهامه إلى غاية انتهاء المدة المتبقية للمحافظ الذي استخلفه1.

أما في حالة التعيين عن طريق الجمعية التأسيسية فلم يتدخل المشرع بنص صريح يحدد من خلاله مدة مهام محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية التأسيسية ، إلّا أنه لا يجوز أن تتجاوز هذه المدة مهلة ثلاث سنوات مالية لأنها الحد الأقصى المحدد بنص صريح، و يرى البعض في هذا الشأن أن مدة مهام هذا المحافظ المعيّن من طرف الجمعية العامة التأسيسية تمتد إلى غاية إنعقاد الجمعية العامة العادية، لمسك زمام الأمور والموافقة على شخص هذا المحافظ المعيّن وضّم ثقتها إلى ثقة الجمعية التأسيسية.

وفي هذه الحالة الأخيرة يواصل محافظ الحسابات عمله بشكل عادي وبالتالي يكمل مهلة الثلاث سنوات المحددة قانونا و يبدأ في إحتسابها من يوم تعيينه من طرف الجمعية التأسيسية وليس من يوم انعقاد الجمعية العامة ،أما في الحالة العكسية ، وعند عدم موافقة الجمعية العامة العادية بعد انعقادها على شخص محافظ الحسابات المعيّن من قبل الجمعية التأسيسية ، فهنا تنتهي عهدة المحافظ بصفة آلية حيث تقوم الجمعية العامة العادية بإستبداله بمحافظ حسابات آخر2.

و في حالة تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء، تنتهي مهام هذا الأخير بمجرد قيام صاحبة الإختصاص الأصلي و هي الجمعية العامة العادية بتعيين محافظ أو أكثر للحسابات، و هذا ما نصّت عليه المادة715 مكرر7 من القانون التجاري.

ثانيا: حالة وفاة أو شطب أو إيقاف محافظ الحسابات:

في حالة وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه عن ممارسة المهنة كعقوبة تأديبية، نصّت المادة 76 من القانون رقم 10-01 على أنه:"...**يعيّن الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح من رئيس الغرفة الوطنية ....مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع.**

و يخضع المهني المعيّن لحالات التنافي و الموانع المنصوص عليها في هذا القانون".

1-بن جميلة محمد، مرجع سابق ،ص.47و48.

2-علاوي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص. 37 و 38.

ثالثا: حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها:

ففي هذه الحالات تنتهي مهام محافظ الحسابات المعيّنون، و يتم تطبيق نفس الأحكام الخاصة بالوفاة أو الشطب أو الإيقاف الواردة في المادة 76 السالفة الذكر.

رابعًا: الإســـــــتقالة:

أما بالنسبة للإستقالة، فإن المشرع الجزائري على غرار تشريعات الدول الأخرى سمح لمحافظ الحسابات أن يستقيل من وظيفته لدى الهيئة التي يراقبها شريطة أن يختار الوقت المناسب ، وألا يكون الباعث الدافع للاستقالة مجرد الإضرار بالشركة أو التخلص من التزاماته القانونية.

لكن نلاحظ بأن المشرع لم يحدّد الأسباب ، فاكتفى بنصه على أن الاستقالة لا يجب أن تكون لسبب من شأنه أن يضر الهيئة المراقبة[1] ، ولعل هذا هو السبب الذي من أجله نص المشرع على أنه يجب على محافظ الحسابات أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر وأن يقدم تقريراً على المراقبات و الإثباتات الحاصلة .

وفي حالة انتخاب محافظ الحسابات لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، يتعيّن عليه إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهدته الانتخابية ويعين بدله محافظ يتولى تصريف أمور المهنة من طرف الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية على أن يخضع المهني المعّين بدوره لحالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القانون .

والأمر سيان إذا تّم شطب محافظ الحسابات أو تمّ إيقافه كما سبق دراسته، لأن هذا يضر بمصلحة الشركة ولا يسعها الانتظار وبالتالي عليها إيجاد البديل في أقرب وقت ممكن وهذا ما نصّت عليه المادة 76 من القانون رقم 10-01 [2].

خامسًا: عزل محافظ الحسابات:

أخذ المشرع الجزائري كل احتياطاته بشأن الإجراءات أو القرارات التي يمكن اتخاذها بشأن عزل محافظ الحسابات واضعا نصب عينيه المركز القانوني الخاص الذي يشغله

1- المادة 38 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق.

و للمزيد من التفاصيل حول الموضوع، أنظر: دحموش فايزة، مرجع سابق، ص.74.

2- راجع: بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص.46 و 52.

داخل الشركة وما يمكن أن يثيره هذا المركز الرقابي من حساسية من ناحية الشركة التي يتولى الرقابة عليها، بحيث منح المشرع إمكانية إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي لمهامه ، وذلك أمام المحكمة الإبتدائية في قسمها التجاري التي يقع في دائرة اختصاصها المقر الاجتماعي للشركة ، ولا يحدث ذلك إلا بعد تقديم طلب بهذا الغرض من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الجمعية العامة أو من مساهم أو أكثر يمثلون عشر رأسمال الشركة، ولا يمكن تقديم هذا الطلب إلاّ في حالة حدوث خطأ أو حصول مانع يحول دون ممارسة المحافظ وظيفته بكل استقلالية وحيادية [1].

ويقصد بالخطأ، التنفيذ السيء 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 لا يحترم إلتزامه بكتمان السر المهني أو غير ذلك .كما يعتبر خطأ وجود فرق كبير بين الحسابات البنكية ودفاتر الصندوق ولم يقم المحافظ بأي عمل لتفسير هذا التعارض. و كذلك في حالة ما اذا اكتشف محافظ الحسابات عدم صحة وعدم قانونية الحسابات ولم يحضر الجمعية العامة ولم يقدم تقريره في الوقت المناسب ، وإقالته في هذه الحالة مسببة [2].

أما فيما يخص المانع أو العائق الذي حول دون ممارسة محافظ الحسابات لوظيفته ، فهو يكتسي طابع موضوعي لأنه يشتمل كل واقعة تحول دون ممارسة المحافظ لمهامه ، ومن قبيل ذلك المرض المقعد للمحافظ الذي يجعل معه الإستحالة في أداء المهام، كذلك خلق حالة من حالات التنافي أو الموانع التي تجعل معها ممارسة غير شرعية لمهام محافظ الحسابات[3].

وفي غير هاتين الحالتين تعتبر الشركة مسؤولة ويقع عليها تعويضه عن الأضرار الأدبية والمالية التي لحقت به نتيجة لهذا العزل التعسفي[4].

و مسألة تعويض محافظ الحسابات هو العلاج الوحيد لحل حالة العزل التعسفي والقول بغير ذلك من شأنه أن يفتح الباب أمام تدخل كبير من جانب القضاء في ادارة الشركة

1-المادة 715مكرر9 من القانون التجاري، مرجع سابق.

2-بن جميلة محمد، مرجع أعلاه، ص. 52.

3-علاوي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص.45.

4- بن جميلة محمد،مرجع سابق،ص 51.

ونشاطها ، ويتعارض هذا مع مبدأ سيادة الجمعية العامة للشركة التي تمثل مصالح 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 محافظ الحسابات في مواجهة الشركة، ومجرد التعويض لا يكفي لضمان هذه الاستقلالية لأن إدارة الشركة بإمكانها إعفاؤه من الوظيفة في أي وقت مقابل تعويض مناسب[1].

سادسا: رد محافظ الحسابات:

بإعتبار محافظ الحسابات مكلف بمهمة جوهرية داخل الشركة بمراقبة وضعيتها المالية فقد يعمل المساهمون أصحاب الأغلبية بسوء نية إلى تعيين من يخدم مصالحهم الشخصية على حساب مصلحة الشركة ومصلحة الأقلية من المساهمين.

وعلى هذا الأساس منح المشرع الحق في رد محافظ الحسابات المعيّن لمساهم أو عدة مساهمين يملكون على الأقل عشر رأسمال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار. فلهؤلاء أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض محافظ أو محافظي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة وذلك بموجب المادة 715 مكرر 8 من القانون التجاري.

ونلاحظ أن المشرع استبعد الشركات التي لا تلجأ للدعوة العلنية للإدخار من نظام ردّ محافظي الحسابات، بالرغم من اتحاد كل من الشركة التي تلجأ على الادخار والتي لا تلجأ علنية للادخار في أحكام التسيير والرقابة إلى حدّ كبير أثناء حياة الشركة ، وهي المرحلة الخاضعة لرقابة محافظ الحسابات المعيّن، فيختلفان في طريقة التأسيس فقط[2].

و يتمثل السبب المبرّر في كل ظرف يمس فعلا باستقلالية محافظ الحسابات و أمانته وحياده و صدقه، أو نقص التأهيل العلمي لمحافظ الحسابات، وعدم تخصصه.

ومن بين الأسباب أيضا التي تؤدي لا محال إلى تأسيس طلب الردّ مخالفة الأحكام المتعلقة بالتعيين كعدم التسجيل في جدول المصف الوطني أو الاحتفاظ بلقب محافظ الحسابات رغم تجريده منه قضائيا أو تأديبيا[3].

1- علاوي عبد اللطيف، المرجع السابق، ص.45.

2- بدي فاطمة الزهراء، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان،2017، ص. 78 و 79.

3- المرجع أعلاه، ص.3.

و إذا تمت تلبية الطلب ورد القاضي محافظ الحسابات ، يلتزم في الحكم ذاته بتعيين محافظ حسابات آخر بدل المردود، الذي يباشر مهامه في الشركة المعنية الى غاية تعيين الجمعية العامة العادية، محافظ، للحسابات ، وهذا ما أشار اليه المشرع في الفقرة 02 من المادة 715 مكرر 8 ق.ت.ج.

وتجدر الإشارة إلى أنه إن كان يجوز رفع دعوى الرد ضد محافظ الحسابات المعيّن من قبل الجمعية العادية فهذا الأمر غير جائز ضد محافظ الحسابات المعيّن من قبل القضاء لأنه يباشر مهامه بصفة مؤقتة.

ويجوز للمحافظ المردود أو الشركة إستئناف الأمر القاضي بالرد أمام الغرفة الاستعجالية للمجلس القضائي خلال خمسة عشر (15) يوما من تبليغ الأمر وإن كان هذا الطعن لا يوقف التنفيذ[1].

المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات:

رغم أن محافظ الحسابات معيّن من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات حسب نص المادة 26 من القانون رقم 10-01، إلاّ أن مهامه الرقابية محددّة قانونا، و هو شيء الذي يدفعنا قبل تحديدها (الفرع الثاني)، التطرق إلى طبيعة هاته المهام التي يقوم بها (الفرع الأول). و يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد عدة تقارير الشيء الذي يستوجب تحديدها أيضا (الفرع الثالث).

الفرع الأول: طبيعة المهام الموكلة لمحافظ الحسابات:

سبق القول بأن المهام الرقابية لمحافظ الحسابات محدّدة قانونا، حيث لا يجوز التفاوض بشأنها. إن طبيعة المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات، ما هي إلاّ تفويض للسلطات الرقابية المعهودة للجمعية العامة، أي هم وكلاء للشركة التي تقوم بتعيينهم لأداء هاته المهام التي تعود أصلا للمساهمين، و ذلك بالنظر إلى الخبرة و الكفاءة المتوفرة لديهم في مجال المحاسبة و التدقيق. لكن إعتبار محافظ الحسابات وكيلا للشركة أمر منتقد كون أنّ محافظ الحسابات لا يكلف لأداء أعمالا قانونية، و إنما يقوم فقط بعمليات التدقيق في الحسابات. الشيء الذي يدفعنا للقول بأن طبيعة المهام التي يؤديها في الحقيقة تجعل منه **مكلف بمهمة** معّين من طرف الجمعية العامة، أي موظف الشركة

1-بدي فاطمة الزهراء، المرجع السابق، .ص.79 و 80.

مكلف بأداء مهمة محدّدة قانونا ألا و هي مراقبة الحسابات، و هو يؤدي مهامه حفاظا على المصلحة العامة لكل المعنيين بحسن الإدارة و التسيير داخل الشركة، من مسيرين و مدخرين و عمال و الغير المتعامل معها[1].

الفرع الثاني:المهام القانونية لمحافظ الحسابات:

إن المهام الموكلة لمحافظ الحسابات محدّدة قانونا، و لا يجوز التفاوض بشأنها،فهو مكلّف بالعديد من المهام القانونية.

و من بين هاته المهام المحدّدة في المادة 715مكرر4 من القانون التجاري الجزائري و المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 [2] و المادة23 من القانون رقم 10-01: مهمة المراقبة و التحقيق (**أولاً**) و كذلك التحقق من إحترام قاعدة المساواة بين المساهمين (**ثانيا**)، بالإضافة إلى دعوة الجمعية العامة للإنعقاد إذا دعت الحاجة الملحة لذلك أي في الحالات الإستعجالية (**ثالثا**).

أولاً: مهمة المراقبة و التحقيق:

تتميز المهام الرقابية لمحافظي الحسابات بتعددها، و يهدف المشرع أساسا من خلال تحديد مهام محافظي الحسابات من تدقيق و مراقبة لمحاسبة الشركة و وضعيتها المالية، إلى تنوير المساهمين و إعلامهم بحقيقة الأوضاع داخل الشركة، حتى يتمكنوا من ممارسة حقهم في مراقبة أعمال الإدارة و التسيير بداخلها[3].

و لأجل تحقيق ذلك حدّد المشرع مهام و صلاحيات محافظي الحسابات في العديد من النصوص القانونية. فحسب المادة 715 مكرر4 من ق.ت.ج فإنه:"...**و تتمثل**

1-RIPERT Georges et ROBLOT René ? Traité de Droit commercial،LGD , Paris،199, p.982 et 983.
نقلا عن: أيت مولود فاتح، المرجع السابق، ص. 9 و 10.

2-مرسوم تنفيذي رقم 06-354 مؤرخ في 9أكتوبر2006، يحددّ كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة،ج.ر.عدد:64 لـ 11أ كتوبر 2006.

3-راجع: قبلي كمال، مرجع سابق، ص.201.

مهمتهم الدائمة، بإستثناء أي تدخل في التسيير،في التحقيق في دفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة إنتظام حسابات الشركة و صحتها،كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة،و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين،حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها.

و يصدقون على إنتظام الجرد و حسابات الشركة و الموازنة،و صحة ذلك...

و يجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة...."

أما حسب المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 الذي يحدّد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، فإنه:"**يقوم محافظ الحسابات أو محافظو حسابات الشركات ذات المسؤولية المحدودة بأداء مهمة المراقبة الدائمة و يصدرون أراءهم حول صحة و شرعية الحسابات و الوضعية المالية و المادية لشركة ذات المسؤولية المحدودة وفقا لتشريع المعمول به...**".

كما تمّ النص على مهام محافظ الحسابات في القانون المتعلق بتنظيم المهنة، فحسب المادة 23 من القانون رقم 10-01 فإنه:" **يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:**

- **يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات،**
- **يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص،**
- **يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير،**
- **يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة،**
- **يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة أو المداولة المؤهلة،بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه،و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.**

و تخص هذه المهام فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها،دون التدخل في التسيير".

ثانيا: التحقق من تجسيد مبدأ المساواة بين المساهمين:

تعتبر النية في المشاركة المعيار الأساسي الذي يقوم عليه عقد الشركة، و تفرض إضافة على التعاون الإيجابي بين المؤسسين و المساهمين لتحقيق مشروع الشركة أي الهدف الذي من أجله أنشئت، مراعاة مبدأ المساواة في الحقوق و الإلتزامات بين المساهمين، و من ثمة يصبح الإخلال بهذا المبدأ مساسا بركن من أركانها. و عليه فإنه يقع على محافظ الحسابات مراقبة جميع الأعمال و القرارات الصادرة من أجهزة الإدارة و كذلك تلك المنبثقة و الصادرة عن الجمعيات العامة [1]. فحسب نص المادة 715 مكرر 4 فقرة 4 من ق.ت.ج :"...**و يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين".**

و عليه هناك جمعيات عامة غير عادية يمكن أن تتخذ قرارات ذات أهمية بالغة لها تأثير على حقوق المساهمين، مثل القرارات التي تخص الزيادة في رأس المال الذي يمكن أن ينتج عنه إنقطاع المساواة بين المساهمين.

ففي حالة الزيادة في رأس مال شركة المساهمة بإصدار أسهم جديدة تطرح للإكتتاب العام من شأنها أن تمسّ بحقوق المساهمين القدامى، حيث تؤدي إلى دخول طائفة جديدة من المساهمين تزاحم المساهمين القدامى في ناتج الشركة، و من ثمة إفادة المساهمين الجدد و الإضرار بالمساهمين القدامى[2].و تفاديا لهذه النتيجة، منح المشرع الجزائري المساهمين القدامى مقابل ما ينتقص من حقوقهم حق الأولوية في الإكتتاب في أسهم زيادة رأس المال، و يطلق على هذا الحق "حق الإكتتاب بالأفضلية"[3]. لكن رغم ذلك يمكن أن يستبعد هذا الحق على أساس المادة 697 من القانون التجاري من طرف الجمعية العامة غير العادية، حيث قرّر المشرع أن المساهمين المجتمعين في الجمعية العامة

1-راجع:قبلي كمال،مرجع سابق،ص.216

أنظر كذلك: هدفي بشير، الوجيز في شرح علاقات العمل –علاقات العمل الفردية و الجماعية، ط2 ، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر،2009، ص.120.

2- أيت مولود فاتح، حماية الإدخار المستثمر في القيم المنقولة في القانون الجزائري، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم،تخصص القانون،جامعة مولود معمري،تيزي وزو،2012،ص80 و ما يليها .

3- أنظر المادة 694 من ق.ت.ج، مرجع سابق.

غير العادية، لا يمكن لهم التنازل عن حقهم في الأفضلية إلاّ بعد تقديم و سماع تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، و تقرير مندوبي الحسابات[1].

ثالثا:إستدعاء الجمعية العامة للإنعقاد في حالة الإستعجال:

نصّت الفقرة 6 من المادة 715 مكرر من القانون التجاري على إمكانية إستدعاء الجمعية العامة للإنعقاد من طرف محافظي الحسابات في حالات الإستعجال.

و يلاحظ أن المشرع الجزائري لم يحددّ المقصود بحالات الإستعجال، الشيء الذي يجعل محافظ الحسابات حراً في تقرير الوقائع و تكييف الحالات ذات الطابع الإستعجالي .

كما هناك حالات أخرى غير إستعجالية، لكن تسمح لمحافظ الحسابات دعوة الجمعية العامة للإنعقاد، لكن هذه الإمكانية منظّمة بنصوص قانونية. فمثلا حسب المادة 715مكرر11 من القانون التجاري الجزائري فإنه:"**يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل إستمرار الإستغلال و التي إكتشفها أثناء ممارسة مهامه.**

و في حالة عدم إحترام هذه الأحكام،أو إذا لاحظ مندوب الحسابات انه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الإستغلال معرقلة فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه للجمعية العامة المقبلة او لجمعية عامة غير عادية،في حالة الإستعجال،يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته".

رابعا: وسائل التحقيق و التحري:

إن وسائل التحقيق و التحري التي يتمتع بها محافظي الحسابات عند مباشرة مهامهم هي جدّ هامة، تمّ تكريسها في النص القانوني المنظّم لمهنتهم و في أحكام القانون التجاري كذلك. فحسب المادة 31 من القانون رقم 10-01، فإنه:"**يمكن محافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.**

1-راجع: أيت مولود فاتح، حماية الإدخار المستثمر في القيم المنقولة في القانون الجزائري، ص.290 و291.

و يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات و ان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة."

و ضمانا لقيام محافظي الحسابات بمهامهم بأحسن وجه، نصّت المادة 831 من ق.ت.ج أحكاماً جزائية ضد كل شخص يقوم بعرقلة مهام محافظ الحسابات المعّين، حيث نصّت أنه:"**يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من 20.000 دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط رئيس الشركة و القائمون بإدارتها و مديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات او مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للإطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالإتفاقات و الدفاتر المستندية و سجلات المحاضر".**

الفرع الثالث :تقارير محافظ الحسابات:

يقوم محافظ الحسابات بعد أداء مهامه، بإعداد عدة تقارير من جراء إجراء التحقيقات و التدقيقات، فحسب المادة 25 من القانون رقم 10-01، فإنّه:" **يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد :**

- **تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر،**
- **تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الإقتضاء،**
- **تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة،**
- **تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات،**
- **تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،**
- **تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية،**
- **تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،**
- **تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الإستغلال.**

تحدد معايير التقرير و أشكال و آجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة و إلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم."

و قد تمّ تحديد معايير هاته التقارير و أشكالها و أجال إرسالها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-202 [1]. فحسب نص المادة 2 منه: " **تتعلق معايير تقارير محافظ الحسابات على الخصوص بما يأتي:**

- **معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة،أو عند الإقتضاء ،رفض المصادقة المبرر،**
- **معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة،**
- **معيار حول الإتفاقيات المنظمة،**
- **كمعيار حول تفاصيل أعلى خمس (5)تعويضات،**
- **معيار حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،**
- **معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية،**
- **معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية،**
- **معيار حول إستمرارية الإستغلال،**
- **معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان،**
- **معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال،**
- **معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال،**
- **معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى،**
- **معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم،**
- **معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم،**
- **معيار يتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة".**

و حسب أحكام المادتين 5و 6 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر، يجب أن تودع تقارير محافظ الحسابات بمقر الشركة أو بمقر المديرية الإدارية للكيان المعني، كما يقوم بعرض تقاريره على الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل خلال أجل 15 يوم قبل تاريخ إنعقادها.

1- مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و أجال إرسالها، ج.ر، عدد:30 لـ 1 يونيو 2011.

الفصل الثاني:
القواعد التي تضبط سلوك و نشاط محافظ الحسابات:

إن محافظة الحسابات عبارة عن هيئة رقابية مكلفة برقابة حسابات الشركة ووضعيتها المالية ومدى مطابقتها للنصوص القانونية و الأنظمة وكذا القانون الأساسي للشركة. و الشخص المهني المكلف بهاته المهام هو شخص متخصص في ميدان المالية و المحاسبة، إلاّ انه لا يعّد حسابات الشركة، فهذه المهام مسندة للمسيرين و المحاسبين وإنما يراقب فقط مدى إنتظامها وصحتها، و للسماح للمساهمين بإتخاذ قراراتهم عن دراية.

حدّد المشرع الجزائري و سطّر النظام القانوني الذي يخضع له محافظ الحسابات من خلال ما سبق قوله تحديد شروط الدخول الى المهنة و ممارستها و هو ما تناولناه في الفصل الأول،و لذلك من خلال تحديد القواعد التي تنظم نشاطهم و تضبط سلوكهم، و هذا من خلال تحديد حقوقهم و ما يجب فعله و التقيد به (المبحث الأول)، و كذلك من خلال تحديد المسؤوليات المترتبة من مزاولة المهنة(المبحث الثاني).

المبحث الأول : حقوق و إلتزامات محافظ الحسابات:

إن مما لا شكّ فيه أن الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات تتصف بأنها دائمة و مستمرة التي تظهر من خلال الأعمال التي يقوم بها محافظ الحسابات من يوم تأسيس الشركة إلى آخر يوم في حياتها ،أو بالأحرى حتى بعد إنقضائها و تصفيتها [1].

و حتى يتسنى لمحافظ الحسابات ممارسة أعماله بكل حرية و دون تردد أو تخوف من أي عراقيل كانت أو منع من قبل أجهزة الشركة بحجة التدخل في الصلاحيات أو تجاوز للسلطات الممنوحة له ، قام المشرع بالتدخل لتحديد مجموعة من الحقوق منحها لمحافظ الحسابات حتى تسمح له بتأدية مهامه الرقابية بدون صعوبة.

كما حدّد المشرع الإلتزامات التي يخضع لها، حيث تنشأ بين محافظ الحسابات و الشركات أو الهيئات التي يباشر مهامه لديها علاقة، تشمل جملة من الحقوق و الإلتزامات. هاته الحقوق و الإلتزامات هي التي تحدد دور محافظ الحسابات و ما يجب عليه فعله و التقيّد به. و حتى يتمكن محافظ الحسابات أداء المهام الموكلة إليه على أحسن ما يرام و باستقلالية تامة و حيادية كما تهدف إليه النصوص القانونية، خوّل له المشرع الوطني جملة من الحقوق (**المطلب الأول**)، و حدّد إلتزاماته و ما يجب التقيّد به (**المطلب الثاني**).

1-V. Hadj SADOK Taha? ،op.cit, p.16.

المطلب الأول: حقوق محافظ الحسابات:

لقد وفرّ المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات الوسائل التي تسمح له على أداء مهامه الرقابية. و لا يتسنى ذلك إلاّ من خلال حق الإطلاع على المعلومات و الحصول عليها (**الفرع الأول**)، و كذلك حضور الجمعيات العامة المنعقدة و إجتماعات هيئات الإدارة (**الفرع الثاني**). كما أوردت النصوص القانونية حقوق أخرى مترتبة عن أداء المهام، من خلال السماح به بالإستعانة بمعاونين (**الفرع الثالث**) و الحصول على مقابل العمل الذي يقوم به (**الفرع الرابع**).

الفرع الأول: حق محافظ الحسابات في الإطلاع على الوثائق و التحري و حقه في الإعلام:

يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق عند أداء مهامه الرقابية، هذه الحقوق من شأنها السماح له بتأدية مهامه بكل إستقلالية و حيادية.

لا يمكن لمحافظ الحسابات أداء المهام القانونية الموكلة إليه بموجب النصوص القانونية إلاّ من خلال السماح له الإطلاع على كل وثائق الشركة و الحصول على المعلومات و أيضا التحري و التحقيق بشأنها،حيث أنه حسب نص المادة 31 من القانون رقم 10-01 فإنه:" **يمكن محافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة لشركة أو الهيئة.**

و يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة من القائمين بالإدارة و الأعوان و التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة".

و عليه يحق لمحافظ الحسابات الإطلاع على دفاتر الشركة و سجلاتها و مستنداتها في أي وقت، و يشمل ذلك جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية و غير المحاسبية و محاضر جلسات مجلس الإدارة و الجمعية العامة، للتأكد من مدى التقيد بنظام الشركة و متطلبات قانون الشركات[1].

1-تناولت بعض القوانين الأجنبية مثل هاته الأحكام، راجع مثلا: محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات،جامعة البتراء،قسم المحاسبة،ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص.73.

من أجل تكريس هذا الحق في الحصول على المعلومة من خلال الإطلاع في أي وقت و في عين المكان على كل الوثائق اللازمة لإجراء التحقيق و التدقيق، نصّ المشرع الجزائري في المادة 831 من القانون التجاري على عقاب كل من يعرقل ممارسة هذا الحق، حيث نصّت على أنه: "**يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من 20.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط،رئيس الشركة و القائمون بإدارتها و مديروها العامون أوكل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للإطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالإتفاقات و الدفاتر المستندية و سجلات المحاضر**"[1].

و عليه لمحافظ الحسابات الحق في الإطلاع على أية وثيقة يراها ضرورية لممارسة مهامه و تساعده في إبداء رأيه حول الوضعية الحقيقية للشركة و التي وردت حسب المثال و ليس حسب الحصر، مثلا العقود التي تبرمها الشركة و السجلات و الوثائق المحاسبية و المحاضر المتعلقة بأعمال الشركة ووثائق السنة المالية الحالية تشمل حتى وثائق السنوات المالية السابقة إذا كان لها إرتباط المحاسبة السنة المالية الحالية لإجراء المهام[2].

إذا كانت لمحافظ الحسابات سلطة التحري قبل الشركة التي عينتّه، فإن سلطاته كذلك تمتد إلى الشركات التي لها علاقة مع الشركة التي تخضع لمراقبته، حيث تنص المادة 32 من القانون رقم 10-01 على أنه:" **يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها**". و يتعلق الأمر بفروع الشركة أو الشركة الأم و الشركات أو الهيئات التي تملك فيها الشركة المراقبة أسهمها[3].

1-للمزيد من التفصيل حول مسألة عرقلة مهام محافظ الحسابات، راجع: علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات و دوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل .م.د)، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2016-2017 ، ص. 62.

و الجدير بالذكر أن المادة 34 من القانون رقم 10-01، تنص إضافة إلى ذلك بأنه: "**يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري**".

2-أنظر: بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص.54. و قبلي كمال، مرجع سابق، ص. 183.

3-بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص.54.

كما يتمتع محافظ الحسابات بحق الإعلام مثل المساهمين قصد تمكينه من إبداء رأيه، حيث تنص المادة 33 من القانون رقم 10-01 على أنه:" **يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل،لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا،يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.**"

الفرع الثاني: حق حضور الجمعيات العامة المنعقدة و إجتماعات الأجهزة المكلفة بالإدارة:

وردت في الأحكام القانونية وجوب إستدعاء محافظ الحسابات لحضور جمعيات المساهمين المنعقدة (**أولاً**)، و كذلك إستدعائه لحضور إجتماعات الهيئات المكلفة بالإدارة سواء"، حسب الحالة، مجلس الإدارة أو مجلس المديرين(**ثانيا**).

أولاً: حق محافظ الحسابات حضور جمعيات المساهمين المنعقدة:

حسب نص المادة 715 مكرر2 من القانون التجاري، فإنه:"**يتم إستدعاء مندوبي الحسابات...لكل جمعيات المساهمين**".

إضافة إلى إمكانية محافظ الحسابات دعوة الجمعية العامة للإنعقاد في حالات محدّدة، ألزم المشرع الجزائري ضرورة إستدعاء محافظ الحسابات إلى الجمعيات العامة المنعقدة، و ذلك ثلاثين يوما قبل إنعقاد هاته الأخيرة حسب الأحكام الواردة في المادة677 من القانون التجاري.

إضافة إلى ذلك، أورد المشرع الجزائري جزاءات في حالة عدم إستدعائه، حيث تنص المادة 828 من القانون التجاري على أنه:" **يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين و بغرامة من 20.000دج الى 200.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط،رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها و الذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات للشركة أو على استدعائهم الى كل اجتماع لجمعية المساهمين**".

ثانيا: حق حضور محافظ الحسابات حضور إجتماعات الأجهزة المكلفة بالإدارة:

لم ينص القانون رقم 10-01 على وجوب إستدعاء محافظ الحسابات لحضور أعمال و إجتماعات الأجهزة المكلفة بالإدارة داخل الشركات أو الهيئات التي تمّ تعيينه فيها، و لكن تناولت المادة 715مكرر12 من القانون التجاري هاته المسألة، حيث تنص على أنه:" **يتم إستدعاء مندوبي الحسابات لإجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة،الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية....**".

لكن الملاحظ بأن المشرع لم يحدّد الآجال التي يتم فيها الإستدعاء و لا كيفياته، و بالتالي فعلى القائمين بالإدارة في شركة المساهمة إستدعاء محافظ الحسابات إلى إجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، كما يمكن إستدعائهم إلى أي إجتماع آخر يرون ضرورة لحضوره فيه، ما يؤكد الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في هذا النوع من الشركات[1].

الفرع الثالث: الحق في الإستعانة بمعاونين مؤهلين لأداء المهام المعهودة له:

نظراً لأن المسؤولية تقع دائما على محافظي الحسابات، فقد منحهم المشرع الحق في الإستعانة بمعاونين مختصين كالخبراء أو القانونيين أو غير ذلك يتصرفون باسم المحافظ و تحت مسؤوليته، و لقد تركت المادة 52 من القانون رقم 10-01 هذا المجال مفتوحا أمام محافظ الحسابات لكن في إطار الشركة المدنية و في حدود الربع حيث أجازت ذلك بقصد توفير ظروف مناسبة للعمل ضمن فريق متعاون من أجل تحقيق هدف الشركة[2]، حيث جاء نص المادة السالف الذكر على النحو الآتي:" **عندما يختار ....محافظو الحسابات ...شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلاّ أعضاء....الغرفة الوطنية....إلاّ أنه يمكن أن يكون القانونيون و الإقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم نظراً لتأهيله في تحقيق هذه الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين و غير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء، شريطة أن يكونوا جزائريين الجنسية** ".

الفرع الرابع: الحق في الأتعاب:

حسب أحكام المادة 37 من القانون رقم 10-01 يتقاضى محافظ الحسابات أتعاب عن المهام التي يؤديها، حيث تنص على أنه:" **تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.**

لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو إمتياز مهما كان شكلها، بإستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته.

و لا يمكن إحتساب الأتعاب،في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية".

1-بن جميلة محمد،مرجع سابق،ص57.

2-نفس المرجع.

من خلال نص هذه المادة نلاحظ أن المشرع ترك الحرّية في تحديد الأتعاب بين محافظ و الشركة أو الهيئة، عكس ما كان الحال عليه في القانون رقم91 –08، حيث كانت تنص المادة 44 منه على أنه:" **تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالإتفاق مع محافظي الحسابات أتعاب محافظي الحسابات طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية في إطار التشريع المعمول به**". أي أن حسب هذه المادة نصّ المشرع بأن أتعاب محافظي الحسابات تحدّد وفقا لسلّم محدّد مسبقاً، بموجب قرار وزارة المالية المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 و المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات[1].

و دعما لحياد محافظ الحسابات عند أداء مهامه منع المشرع الجزائري تلقي أي أجر أو إمتياز تحت أي شكل كان، و لا يمكن إحتساب الأتعاب على أساس النتائج المالية المحتمل تحقيقها من طرف الشركة أو الهيئة موضوع المراقبة.

المطلب الثاني: إلتزامات محافظ الحسابات:

تقع على محافظ الحسابات جملة من الإلتزامات عند مباشرة المهام، و يمكن حصر هاته الإلتزامات في طائفتين: أولها إلتزامات عامة تجاه الشركات أو الهيئات عند إجرائه لمهام المراقبة و التدقيق (**الفرع الأول**) و ثانيها واجبات ذات طابع إعلامي إزاء المساهمين و أجهزة الإدارة و النيابة العامة عند إرتكاب وقائع إجرامية (**الفرع الثاني**).

الفرع الأول: الإلتزامات العامة لمحافظ الحسابات تجاه الشركات و الهيئات التي يراقبها:

تقع على عاتق محافظ الحسابات عند أدائه مهام التحقيق و التدقيق لدى الشركات و الهيئات التي يراقبها، جملة من الإلتزامات التي تفرضها النصوص القانونية. تتمثل هاته الإلتزامات في بذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة (**أولا**)، و عدم إفشاء السرّ المهني(**ثانيا**)، بالإضافة إلى عدم التدخل في أعمال التسيير(**ثالثا**)، و إلتزامه بمسك ملف خاص بالشركة الخاضعة لمراقبته (رابعاً).

1-قرار وزارة المالية مؤرخ في 6 ديسمبر سنة2006، يعدّل و يتمّم القرار المؤرخ في 7 نوفمبر سنة1994 و المتعلق بسلّم أتعاب محافظي الحسابات ج.ر عدد:04 لـ 14 يناير سنة 2007.

أولاً : الإلتزام ببذل العناية في أداء المهام:

في الأصل أن إلتزام محافظي الحسابات ليس إلتزاما بتحقيق نتيجة، فلا تنعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضر، بل هو التزام ببذل عناية، مما يعني إلزامية إقامة الدليل على تقصيره في أداء مهامه حيث أنه خطأ مهني واجب الإثبات،والعناية المقاس عليها درجة هذا السلوك هي تلك الصادرة عن رجل من الوسط المهني علما ويقظة وحتى حرصا، حيث أن المشرع ألزمه بتوفير الوسائل اللازمة للرقابة دون النتائج[1].

و عليه حدّد المشرع الجزائري طبيعة إلتزام محافظ الحسابات في القانون رقم 10 -01. فهي مسالة مهمة جداً، لأن في هذا المجال يجب أن نميّز بين نوعين من الإلتزامات: فهناك إلتزام تنفيذه لا يكون إلا بتحقيق غاية معينة هي محل الإلتزام (Obligation de résultat) ; و هناك إلتزام لا يرمي إلى تحقيق غاية معينة، بل إلتزام ببذل الجهد للوصول إلى هدف، تحقق أم لم يتحقق. هذا الأخير يعتبر بمثابة إلتزام بعمل، ولكنه عمل لا تضمن نتيجته. المهم فيه أن يبذل المدين لتنفيذه مقداراً معينا من العناية، و الأصل أن يكون هذا المقدار هو العناية التي يبذلها الشخص العادي بدون أن يكلّف في ذلك أزيد من عناية الرجل المعتاد، و أصطلح على هذا الإلتزام بالإلتزام ببذل عناية(Obligation de moyen ou Obligation générale de prudence et Diligence) [2].

نصّ المشرع على هذا الإلتزام الأخير في المادة 59 من القانون رقم 10-01، حيث :" **يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته، و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج**". و عليه فإن طبيعة إلتزام محافظ الحسابات بموجب هذا النص ليس إلتزاماً بتحقيق نتيجة، حيث لا تنعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر، و إنما هو إلتزام ببذل عناية، أي يجب إثبات عدم بذل العناية الكافية، التي يتم قياسها مقارنة بشخص آخر من نفس الوسط المهني.

و الدليل الذي يستوجب إقامته على تقصير محافظ الحسابات في أداء واجباته يكون بشأن الخطأ المهني الواجب الإثبات، فعلى محافظ الحسابات بذل القدر الكافي من العناية

1-علاوي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص.7.

2-راجع: السنهوري عبد الرزاق، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد-مصادر الإلتزام، المجلد الثاني، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت،1998، ص.736 إلى 739.

المنتظر من رجل من أوسط ممارسي المهنة علما و كفاءة و يقظة و خبرة علمية، و إلاّ كان مخلا بواجباته القانونية. و لكي يحيط محافظ الحسابات بهذا الإلتزام عليه أن يكون على قدر من المعرفة بالقانون التجاري و بالقانون الأساسي للشركة الخاضعة لرقابته و بالقواعد المنظّمة لها، و حتى يتمكن من تأدية إلتزامه عليه القيام بما يلي:

– إحترام القواعد و الإجراءات التي نص عليها القانون و القانون الأساسي للشركة،

– مراعاة الأصول الفنية المتعارف عليها، و التي تفرضها أصول مهنته، فعليه الإلتزام بالسلوك المهني المنتظر منه و لا يجوز له أن يخطئ فيما إستقرت عليه أصول مهنته[1].

فمثلاً إذا كان المشرع الجزائري ألزم بعض الكيانات بمسك محاسبة مالية و وجوب إعدادها للكشوف المالية كل سنة[2]، و يجب أن تعرض هاته الكشوف المالية: "**بصفة وفية الوضعية المالية للكيان و نجاعته و كل تغيير يطرأ على حالته المالية، و يجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات و الأحداث الناجمة عن معاملات الكيان و آثار الأحداث المتعلقة بنشاطه**"[3]، فإنه يقع على عاتق محافظ الحسابات العمل على تحقيق هاته المتطلبات التي يمليها النظام المحاسبي المالي، و أن يعمل على السهر و التأكد بأنه تمّ التقيّد بالخصوصيات النوعية للمعلومة المالية الواردة في الكشوف المالية،حيث يجب أن تتوفر فيها الخصائص النوعية للملائمة و الدقة و قابلية المقارنة و الوضوح[4].

كما تضمن المرسوم التنفيذي رقم 96–136 [5] القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على محافظي الحسابات، حيث تنص المادة 4 منه على سبيل المثال، على أنه:" **يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد و الإخلاص و الشرعية المطلوبة و كذا القواعد الأخلاقية المهنية**".

1–بن جميلة محمد ،مرجع سابق، ص.58 و 59.

2–المادة 4 و 25 من القانون رقم 07 –11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدّل و المتمّم، ج.ر عدد:74 لـ 25 نوفمبر 2007.

3–المادة 26 من القانون رقم 07–11، مرجع سابق.

4–مرسوم تنفيذي رقم 08–156مؤرخ في 26 ماي سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم07–11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي،ج.ر عدد:27 لـ 28ماي 2008.

5–مرسوم تنفيذي رقم 96–136، مؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ج.ر عدد:24 لـ 17 أفريل 1996.

ثانيا : الإلتزام بعدم إفشاء السرّ المهني:

السرّ هو النظير من المعلومات و سلطات التحقيق التي يتمتع بها محافظ الحسابات أثناء قيامه بعمله الرقابي داخل الشركة ،لأن محافظ الحسابات له الحق في معرفة كل شيء، لكن واجب عليه في مقابل ذالك ألا يدلي بشيء. يعتبر السرّ المهني مبدأ من المبادئ العامة لممارسة مهنة محافظ الحسابات، وعلى هذا الأخير المحافظة على سرية المعلومات التي يستعين بها أثناء أدائه لمهامه، وعلى وجه الخصوص عدم نقل هذه المعلومات إلى الأطراف غير المصّرح لهم بذلك، وينطبق هذا المبدأ على المساعدين والمتربصين[1].

و عليه يعتبر الإلتزام بكتمان السر المهني واجباً أخلاقياً و قانونياً، و بناءً على ذلك يستوجب على محافظي الحسابات عدم الإفصاح بما أؤتمن عليه أثناء ممارسة لمهامه، لأن إطلاع الغير على أسرار الشركة من شأنه أن يضّر بسمعتها[2].

نصّ المشرع الجزائري على هذا الإلتزام في نص المادة 71 من القانون رقم 10-01، حيث :" **يتعيّن على....محافظ الحسابات...كتم السر المهني....و يخضع لنفس الإلتزامات الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المتربصون و كذا مستخدمو... محافظي الحسابات ... و كذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 و48 و49 و52 من هذا القانون**". كما نصّت المادة 715 مكرر 3/13 من القانون التجاري على هذا الإلتزام كالآتي:" **و مع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات و مساعديهم ملزمون بإحترام سرّ المهنة، فيما يخص الأفعال و الأعمال و المعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارستهم وظائفهم**".

لكن إلتزام محافظ الحسابات بكتمان السرّ المهني يرد عليه بعض الإستثناءات. فعملا بالمبدأ القائل أن " **كل شخص مجبر بتقديم المساعدة لحسن سير العدالة**"،

(Chacun doit prêter concours à l'administration de la justice).

1-شريفي عمر،مسؤوليات محافظ الحسابات،دراسة مقارنة بين الجزائر والمغرب وتونس،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف،2007،ص94.

2- قبلي كمال، مرجع سابق، ص.187.

للمزيد من التفاصيل حول الموضوع، راجع: عليوة نور الهدى، دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2014 /2015، ص.24.

عن طريق الإدلاء بشهادته، التي تعتبر من أهم الأدلة التي يستعين بها القاضي للفصل في النزاع، فإن محافظ الحسابات الذي يتم إستدعاؤه من قبل السلطة القضائية، مجبر بالإدلاء بكافة المعلومات التي يحوزها و عن الوقائع الي يطلب منه توضيحها. و هو الشيء الذي نصّت عليه المادة 72 من القانون رقم 10-01، و التي أوردت كذلك بعض الإستثناءات الأخرى، أين لا يجوز لمحافظ الحسابات التمسك بالسرّ المهني، حيث نصّت على ما يلي:" **لا يتقيّد...محافظ الحسابات ...بالسرّ المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون لاسيما:**

- **بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين،**
- **بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة،**
- **بناء على إرادة موكليهم،**
- **عندما يتم إستدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الإنضباط و التحكيم المقررة في المادة 5 أعلاه".**

يعاقب محافظ الحسابات و يساءل جزائيا عند خرق الإلتزام بالسرّ المهني حسب أحكام قانون العقوبات في المادتين 301 و 302، و هو الذي أشارت إليه المادة 2/71 من القانون رقم 10-01، و هي الجريمة التي سوف يتم دراستها في المطلب الثالث من المبحث الثاني من دراستنا الحالية.

ثالثا: الإلتزام بعدم التدخل في أعمال التسيير:

يعتبر أيضا من الإلتزامات العامة الملقاة على عاتق محافظ الحسابات ، و الذي يلتزم به أثناء تأدية وظيفته الرقابية ألا و هو عدم القيام بأي عمل يدخل في ضمن أعمال التسيير، لأن هذا المبدأ يهدف و بشكل واضح إلى الفصل بين أعمال الإدارة التي تحتوي على وظيفة التسيير و أعمال الرقابة التي ترتكز على التصريح بصحة و مصداقية أعمال التسيير[1]. و يشكل عدم التدخل في التسيير الإداري للهيئة المراقبة مبدأ أساسي في ممارسة مهمة الرقابة، فهي تضع الحدود بين مهام المديرين ومهام محافظي الحسابات[2].

---

1 V. LEJEUNE Gérard et EMMERICH Jean, Audit et commissariat aux comptes, 2éme édition, GUALINO édition, Paris, 2007, p.73. نقلا عن: دحموش فايزة ، مرجع السابق.

2- دحموش فايزة، مرجع سابق، ص80 .

و عليه إذا كان لمحافظ الحسابات الحق في أن يطلع في أي وقت على دفاتر الشركة ووثائقها و سجلاتها المحاسبية و أن يحقّق في موجوداتها و إلتزاماتها المالية، فليس له أن يتدخل في رسم سياسة الشركة أو أن يصدر حكما في ملاءمة قراراتها من الناحية التجارية و المالية[1]. تضمنت الفقرة الأخيرة من المادة 23 من القانون رقم 10-01 هذا الإلتزام، و كذلك المادة 715 مكرر2/4 من القانون التجاري، حيث تنص على أنه: " **و تتمثل مهمتهم الدائمة، بإستثناء أي تدخل في التسيير،...**".

هذا و يبقى الهدف الأساسي من هذا المبدأ هو تدعيم إستقلالية محافظ الحسابات بتجنيبه الخلط بين أعمال المراقبة و أعمال التسيير، و رغم أن عدم إحترام هذا المبدأ غير معاقب عليه، إلاّ أن القضاء الفرنسي إعتبره سببا كافيا لطلب تنحية محافظ الحسابات أمام القضاء[2].

رابعا: الإلتزام بمسك ملف خاص بالشركة الخاضعة لمراقبة محافظ الحسابات:

حسب أحكام نص المادة 40 من القانون رقم 10-01، فإنه:" **يتعّين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات إبتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة**".

بناءًا على ذلك يقع على محافظ الحسابات، إلتزام بالإحتفاظ " **بمجموعة متكاملة و منظمة من أوراق المراجعة يسجل فيها ما جمعه من بيانات،كذلك جميع الخطوات و الإجراءات إلى إتبعها في فحص دفاتر الشركة،كما يسجل كافة الأدلة التي قام بجمعها خلال العملية**"[3].

الفرع الثاني :الإلتزامات الإعلامية لمحافظ الحسابات:

لقد تضمن المرسوم التشريعي رقم 93-08 [4]، المعدّل و المتمّم للقانون التجاري لسنة 1975، عدة أحكام بشأن شركة المساهمة التي تدعم الإعلام و الشفافية في

1-قبلي كمال، مرجع سابق، ص،18..

2-MONEGER Joël et GRANIER Thierr, Le commissaire aux comptes, DALLOZ, Paris, 1995, p.70.

نقلا عن: بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص. 62.

3-CASTELL Robert et PASQUALINI Francois, Le commissaire aux comptes, ECONOMICA, Paris, 1995, p.23. .نقلا عن: بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص. 61 .

4-مرسوم تشريعي رقم 93 -08 مؤرخ في 25 أفريل 1993، يعدّل و يتمّم الأمر رقم75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري،ج.ر عدد:27 لـ 27 أفريل 1993.

التسيير، حيث لم تعد مراقبة محافظي الحسابات تقتصر على مجرد مراقبة حسابات الشركة، بل إمتدت إلى أبعد من ذلك كونه أصبح أداة مهمة من أدوات إعلام المساهمين، فلم تعد تلك المراقبة ظرفية و مؤقتة، و إنما أصبحت تمارس بصفة دائمة تشمل الحسابات وصدق المعلومة و الوثائق المقدمة للمساهمين، حيث أصبحت الواجبات الإعلامية لمحافظي الحسابات تكتسي طابعا مزدوجا يلعب دور المراقب من جهة، و دور " **المُخْبر**" من جهة أخرى[1]، سواءً من خلال إعلام الأجهزة المكلفة بالإدارة (**أولا**)، و إعلام المساهمين (**ثانيا**)، بالإضافة إلى إخطار النيابة العامة بالوقائع الإجرامية التي يتم إكتشافها (**ثالثا**).

أولاً:التقيد بواجب الإعلام تجاه أجهزة الإدارة:

نصّت المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري على هذا الإلتزام، حيث:" **يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة بما يلي:**

1. **عمليات المراقبة و التحقيق التي قاموا بها و مختلف عمليات السير التي أدوها،**
2. **مناصب الموازنة و الوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق،**
3. **المخالفات و الأخطاء التي قد يكتشفونها،**
4. **النتائج التي تسفر عنها الملاحظات و التصحيحات أعلاه و الخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة".**

من خلال نص هاته المادة نلاحظ بأن المشرع الجزائري، قد حاول تطبيق و تفعيل قواعد العلاقة بين محافظ الحسابات و أجهزة الإدارة، كمحاولة لإرساء التعاون الإيجابي بين أجهزة الإدارة و القائمين بالمراقبة، بحيث ألزام محافظ الحسابات بإعلام أجهزة لإدارة داخل الشركة بالأخطاء المخالفات التي قد يكتشفونها أثناء قيامهم بالمهام[2].

1-قبلي كمال، مرجع سابق، ص. 191.

2-للمزيد من التفاصيل، راجع: قبلي كمال، مرجع سابق، ص.192 و مايليها.

ثانيا: الإلتزام بإعلام المساهمين:

يكتسي الإعلام دورا هاما في حياة الشركات بصفة عامة و شركة المساهمة بصفة خاصة، التي وصفت قواعد تسييرها بالديمقراطية. فمن أجل إتخاذ المساهمين لقرارهم عن دراية فيما يخص تسيير شؤون الشركة، فإنه يجب إعلامهم مسبقا، فكما يقوم EDWY PLENEL فإنه:« **Pour voter, il faut être Bien informé.** » . و تجسيدا لمبدأ الإعلام و الشفافية داخل شركات المساهمة، ألزم المشرع الجزائري محافظ الحسابات بإعلام المساهمين، فحسب نص المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، فإنه:"**يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الإستغلال و التي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه.**

في حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا،يطلب مندوب الحسابات من الرئيس او مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة،و يتم استدعاء مندوب الحسابات في هذه الجلسة.

وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام أو إذا لاحظ مندوب الحسابات أنه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الإستغلال معرقلة فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه للجمعية العامة المقبلة أو لجمعية عامة غير عادية،في حالة الإستعجال،يقوم بنفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته".

الملاحظ من خلال هاته المادة أن المشرع أولى أهمية كبيرة لمسألة وجوب إعلام المساهمين، و ذلك بمنح محافظي الحسابات سلطات واسعة نظراً لخطورة الوضع و المتمثل في عرقلة الإستمرار في نشاط الشركة، فألزمه بإتخاذ جملة من الإجراءات قبل إعلام المساهمين و إستدعائهم الى جمعية عامة.

و عند إنعقاد الجمعية العامة، يبحث المساهمين في التقرير الخاص الذي أنجزه محافظ الحسابات و تناقشه بحضوره و تعمل على إتخاذ الإجراءات اللازمة. فإذا لاحظ أن استمرارية الإستغلال لازالت مختلة رغم التدابير المتخذة، أو أن الجمعية العامة المقبلة لم تنعقد رغم مساعيه، فإنه يعمل علاوة على ذلك بإعلام النيابة العامة

بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها[1]. و هو يدخل ضمن الإلتزامات الإعلامية لمحافظي الحسابات.

ثالثا: واجب إخطار النيابة العامة بالوقائع الجنحية التي يطلع عليها:

نصّت المادة 715 مكرر2/13 من القانون التجاري على هذا الإلتزام، حيث:"... **يطلعون، علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها**". و في حالة عدم إحترام هذا الإلتزام نصت المادة 830 من القانون التجاري على جزاءات سوف نتطرق إليها في المطلب الثالث من المبحث الثاني من دراستنا الحالية.

كما وردت في النصوص القانونية حالات إعفاء محافظ الحسابات من مسؤوليته، و ذلك عن طريق كشف المخالفات و الأخطاء التي إطلع عليها عند قيامه بالمراجعة و المراقبة على أعمال القائمين بالإدارة أو المسيرين، سواءً للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية أو لكليهما[2]. حيث ورد في المادة 61 من القانون رقم 10-01 على أنه: " **و لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلاّ إذا أثبت أنه قام بمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم يتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها،و في حالة معاينة مخالفة،يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة** ". و تضيف المادة 715 مكرر2/14 من القانون التجاري على أنهم:" **لا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها**".

و بالرجوع إلى أحكام القانون رقم 10-01 و مقتضيات القانون التجاري، لا نجد أي نص يحدّد فيه المدة التي يجب فيها إخطار وكيل الجمهورية من طرف محافظ الحسابات. و نعتقد أنه من الأحسن تقديمها في أقرب الآجال لتفادي تأزم الوضعية القانونية أو المالية للشركة، و معالجة الإختلالات المسّجلة، و كذلك حرصا على عدم إنقضاء الدعوى العمومية بشأن الوقائع الجنحية التي كشف عنها أثناء قيامه بمهامه الرقابية.

1-للمزيد من التفاصيل، راجع: قبلي كمال، مرجع سابق، ص192. و ما يليها.

2-علاوي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص.87.

المبحث الثاني : مسؤولية محافظ الحسابات:

إن محافظ الحسابات ملزم بأداء الواجبات المهنية و إحترام أخلاقياتها، و كل مخالفة للمقتضيات التشريعية و التنظيمية المطبقة عليه، تعرضه للمساءلة التأديبية **(المطلب الأول)**.

كما أن محافظ الحسابات ملزم بأداء المهام المعهودة له من طرف زبائنه و موكلّيه بكل أمانة و إخلاص، و يسأل أمامهم عن تعويض كافة الأضرار التي تحدث جراء إخلاله بإلتزاماته، و تلك هي المسؤولية المدني لمحافظ الحسابات **(المطلب الثاني)**.

و أخيرا إن شكل سلوك محافظ الحسابات جريمة طبقا لقانون العقوبات أو طبقا للقوانين أخرى، تنعقد مسؤوليته الجزائية**(المطلب الثالث)**.

و عليه يتعرض محافظ الحسابات لثلاث أنواع من المسؤولية: تأديبية و مدنية و جزائية، و سوف نتعرض إليها في المطالب التالية:

المطلب الأول : المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات.

يمارس محافظ الحسابات مهنة حرة باسمه ولحسابه الخاص ويتحمل الأخطاء التي يرتكب عند الإخلال بمهامه أو إلتزاماته المهنية، حيث يلتزم بأداء مهامه بكل استقامة و إنضباط و إحترام قواعد أخلاقيات المهنة لضمان تقديم خدمات ذات مصلحة عامة. فنظرا لأهمية دوره في الكيان المراقب تم توسيع مجال مسؤوليته ليسأل إضافة إلى المسؤولية المدنية والجنائية،مسؤولية تأديبية عند الإخلال بقاعدة من قواعد أخلاقيات المهنة أو التخلف عن واجباته المهنية تجاه الهيئات المنظّمة للمهنة .

و إذا كان محافظ الحسابات يمارس مهنة لحساب الخاص فإنه يمارس أيضا مهنة تكييفها بأنّها مهنة مقننة، تفرض وجود قواعد قانونية هدفها ضبط مزاولة المهنة و توحيد الممارسات بين كل مهنيي محافظة الحسابات. هذه القواعد المهنية التي نجدها سواءً في النص المنظّم للمهنة أو في نصوص متفرقة أخرى مثل قانون أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات، تسمح بتقييم دائم للسلوكات. و كل إخلال بهاته القواعد تعتبر بمثابة خطأ تأديبياً **(الفرع الأول)**. و لا يكفي وجود مثل هاته القواعد المهنية لضبط سلوك محافظ الحسابات و إلزامه مزاولة المهنة طبقا لأصول المهنة و مراعاة شرف المهنة و أدبياتها، و من ثمة وضع المشرع الجزائري نظام لتأديب محافظي الحسابات عند

الإخلال بالواجبات المهنية بهدف السهر على إحترام القواعد التي تضبط نشاطهم و سلوكاتهم (**الفرع الثاني**).

الفرع الأول : الخطأ محل المساءلة التأديبية:

تطرق المشرع الجزائري إلى المسؤولية الإنضباطية لمحافظي الحسابات في القانون رقم10-01، حيث نص في المادة 63 على أنه:"**يتحمل...محافظ الحسابات...المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم....**

تحدد درجة الأخطاء و العقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم"

بناءً على الفقرة الأخيرة من المادة السالفة الذكر، صدر نص تنظيمي يتمثل في المرسوم التنفيذي رقم 13-10 [1]، الذي حدّد الأخطاء التأديبية التي تكون محل للمساءلة التأديبية (**أولاً**)، كما قام بتصنيفها(**ثانياً**).

أولا: تعريف الخطأ التأديبي:

إعتبر المشرع الجزائري الخطأ التأديبي في نص المادة 63 السالفة الذكر، بأنه مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة محافظ الحسابات لمهنته. إن المشرع الجزائري من خلال هاته المادة لم يعط تعريفا دقيقا للخطأ التأديبي، و سوى بين محافظ الحسابات الشخص الطبيعي و محافظ الحسابات الشخص المعنوي في خضوعهم للمسؤولية التأديبية.

إنطلاقاً من صعوبة تحديد مفهوم الخطأ التأديبي عن الأخطاء الأخرى، منها تلك التي تؤدي إلى قيام المسؤولية المدنية التي تقوم هي الأخرى على التقصير في المهام، ليظّل بذلك مفهوم الخطأ التأديبي مفهوماً غامضاً[2]، حاول المرسوم التنفيذي رقم 13- 10تحديد الأخطاء التأديبية، و التذكير في نص المادة 3 منه على أن الإجراء

1-مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 يناير2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها،ج.ر.عدد:03 لـ16 يناير 2013.

2-راجع شريفي عمر، " دراسة مقارنة: الجزائر، تونس، المملكة المغربية"، مجلة العلوم الإقتصادية، معهد الإقتصاد، جامعة سطيف، عدد:12، 2012، ص.91.

التأديبي لمحافظ الحسابات يبقى مستقلا عن دعوى المسؤولية المدنية و الدعوى الجنائية المرفوعة ضد محافظ الحسابات.

حسب المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 فإنه:" **يشكل خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في إحترام قواعد الواجبات المهنية و الأخلاقية،و كل إهمال صادر عن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبية و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية لمحاسبين المعتمدين**".

و تعرض الأخطاء المهنية حسب الفقرة الثانية من نفس المادة، أمام "**لجنة الإنضباط و التحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة**"، المؤسّسة بموجب المادة 5 من القانون رقم 10-01، التي تعد حسب أحكام المادة 4 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى و تقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف محافظ الحسابات.

ثانيا: أنواع الخطأ التأديبي:

لقد تكفل المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المذكور آلفاً، بتحديد الأخطاء و تصنيفها. فلقد حدّدت المادة 6 منه على أنها أخطاء مهنية من **الدرجة الأولى** الأقل خطورة:

- التصريح بمراجع كاذبة،
- تصريح بالإنتماء إلى الغرفة الوطنية خلال ممارسة الوظيفة،
- الإنتقادات غير المؤسسة الصادرة عن محافظ الحسابات سواء كانت مكتوبة أو شفاهة أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم،
- نقص الإحترام إتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

أما الأخطاء المهنية التي تصنف **من الدرجة الثانية**، و تكون محلاً للتوبيخ، حددّتها المادة 7من المرسوم التنفيذي رقم 13-10، حيث تعتبر على الخصوص الأخطاء المهنية التالية:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى،
- رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة،
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به،

- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به[1]،
- الغياب المهني عن حضور إجتماعين متتاليين للجمعيات العامة و للإنتخابات أو عدم تمثيله،
- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة تنظمها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و التي قام بحضورها.

أما الأخطاء المهنية من **الدرجة الثالثة**، فلقد وردت ضمن المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10، حيث تعتبر على الخصوص الأخطاء الآتية:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية،
- خطأ في الإحتفاظ بالأرشيف،
- إستعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته،
- عدم دفع الإشتراك المهني ،
- عدم إكتتاب عقد تأمين مهني،
- مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المحافظ مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،
- إستعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

أما الأخطاء المهنية من **الدرجة الرابعة**، فهي الأخطاء الأكثر جسامة حيث تؤدي إلى الشطب من الجدول، و هي على الخصوص، حسب المادة 9 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة،
- إفشاء السرّ المهني،
- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها،
- تصرفات متعمدة مكررة تمسّ بقواعد أخلاقيات المهنة،
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف،
- ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

1-راجع أحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 يناير 2011، يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ج.ر عدد:7 لـ 2011/02/02.

الفرع الثاني: المساءلة التأديبية لمحافظ الحسابات:

من أجل إحترام محافظي الحسابات للقواعد المهنية، وضع المشرع الجزائري نظاماً لتأديب هؤلاء المهنيين و الفصل فيما يقع منهم من مخالفات.

إن دراسة نظام تأديب محافظي الحسابات يستوجب تحديد الجهة المختصة بالنظر في المخالفات و التقصيرات في أداء الواجبات المهنية و إحترام أخلاقياتها (**أولاً**)، بالإضافة إلى الجزاءات التأديبية المسلطة عليهم (**ثانياً**).

أولاً: المساءلة التأديبية أمام لجنة الإنضباط و التحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة:

في حالة إرتكاب محافظ الحسابات لأحد الأخطاء المهنية المرتبة للمسؤولية التأديبية فسيتعرض إلى المتابعة التأديبية أمام الجهة المختصة ويتعرض إلى العقوبات التي أقرها المشرع و التي تختلف بإختلاف درجة الخطأ المرتكب من المحافظ الحسابات.

بناءًا على نص المادة 63 من القانون رقم 10-01، و بناءً أيضا على النص التنظيمي له ألا و هو المرسوم التنفيذي رقم13-10، تتمثل الهيئة التأديبية الخاصة بمهنة محافظ الحسابات في:" **لجنة الإنضباط و التحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة**"، التي تمّ تحديد مهامها بموجب المرسوم التنفيذي رقم11-24 في مادته 21 و التي تعمل أساساً على: " **دراسة ملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية و التقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم**".

و عليه تعتبر اللجنة، الجهة المختصة للنظر في الأخطاء المهنية المرتكبة من طرف محافظي الحسابات، حيث جاء نص المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 على أنه:" **تعد لجنة الإنضباط و التحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى و تقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظائفهم و تقدير العقوبات التأديبية**".

و عليه تعتبر لجنة الإنضباط و التحكيم حسب أحكام هاته المادة، الهيئة الوحيدة المؤهلة بالتحقيق في الشكاوى و تقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف محافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفته و إصداره العقوبات التأديبية،وذلك لما يمكنها أن تمارسه من مهام في إطار فض جميع النزاعات ذات الطابع المهني و هو ما إعتمده في النصوص التنظيمية.

والمقصود بذلك النزاعات فيما بين المهنيين،وبين المهنيين وزبائنهم،وفي مواجهة الهيئات المهنية.والملاحظ أن هذه اللجنة،كغيرها من اللجان التي يضمها المجلس الوطني للمحاسبة هي لجنة متنوعة الأعضاء بين مختلف المهن المحاسبية، أي تضم ثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني من مهن المحاسبة،فإلى جانب ممثلين عن محافظي الحسابات، يجب تعيين ممثلين عن الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، ولاشك بأن هذه التشكيلة المهنية يتم استكمالها بأعضاء يمثلون الوزير المكلف بالمالية. ومن ثمة فقد راعى المشرع الجزائري مبدأ توازي الأشكال، بحيث أن الهيئة التي تمنح الإعتماد هي التي يمكنها أنتسلط العقوبات التأديبية والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، بالرغم من إختلاف اللجنة التي تختص بالإعتماد عن تلك التي توكل إليها مهمة التأديب و التحكيم[1].

و لم يسند المشرع الجزائري للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات صلاحية متابعة المسؤولية التأديبية بالرغم من أنها تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعية والمعنوية المعتمدة والمؤهلة لممارسة المهنة، ومن صلاحياتها السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها و إحترام قواعدها و أعرافها، بالإضافة إلى الدفاع عن مصالح أعضائها و استقلاليتهم. كما تقوم بالمساهمة في مختلف الأنشطة التشريعية،وكذلك بإعداد النظام الداخلي للمهنة ومدونة أخلاقياتها.

ويضاف إلى المهام السابقة، مهمة إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها. زيادة على ذلك يمكنها تمثيل المصالح المهنية تجاه الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة، و لا تبين الأحكام الراهنة مدى إمكانية إسهامها في إبداء الرأي أو تمثيل مصالح المهنة أمام المجلس الوطني للمحاسبة، ويستحسن الإعتماد زيادة على ممثلين عن محافظي الحسابات، على إستشارة الغرفة أو إعداده التقرير يتم الإرتكاز عليه في إطار المسؤولية التأديبية. و إذا تمت إدانة محافظ الحسابات تأديبيا، فيجيز له المشرع الجزائري اللجوء إلى القضاء للطعن أمام الجهات القضائية المختصة[2]. و هو الشيء الذي نتناوله بعد تحديد من له الحق في مباشرة إجراءات تحريك المتابعة التأديبية.

1-فنينخ عبد القادر، الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، أطروحة دكتوراه في القانون تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة أحمد بن أحمد، وهران،2011-2012 ، ص.453 .

2-المرجع أعلاه، ص. 454.

مثل باقي الدعاوى، فإن الدعوى التأديبية يتم تحريكها بناءا على شكوى المتضرر سواء الكيان المراقب أو من يمثله إلى جانب كل من تضرر من تصرفه. أضف إلى ذلك، كل من له سلطة إتخاذ الإجراءات التأديبية، لاسيما الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمحاسبة. وبالنسبة لهذا الأخير، فقد يتعلق الأمر بلجنة مراقبة النوعية، عندما تعاين مخالفات مهنية عند القيام بمراقبتهم[1].

و تصدر لجنة التحكيم و الإنضباط جزاءات تأديبية ضد المخالفات التي إرتكبها محافظ الحسابات، و يكون الطعن أمام القضاء. فحسب المادة 63 من القانون رقم 10-01، فإنه:" **يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة،طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها**".

إن المادة السالفة الذكر لم تحدد الجهة القضائية المختصة، لكن بالرجوع إلى المادة 10 من القانون العضوي رقم 98-01 الذي يتعلق بإختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله[2]، المعدّل و المتمّم بموجب القانون العضوي رقم 22-11 [3]،يتضح لنا أن الطعن يكون أمام "**المحكمة الإدارية للإستئناف لمدينة الجزائر**"، حيث تنص المادة 10 المعّدلة سنة 2022 بأنه:"**يختص مجلس الدولة بالفصل في إستئناف القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية للإستئناف لمدينة الجزائر في دعاوى إلغاء و تفسير و تقدير مشروعية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية و الهيئات العمومية الوطنية و المنظمات الوطنية المهنية**".

لكن حسب أحكام المادة 4 من القانون العضوي رقم22-11 يبقى الإختصاص لمجلس الدولة في إنتظار تنصيب المحاكم الإدارية للإستئناف، و ذلك بصفة إنتقالية. و تضيف الفقرة الثانية من المادة السالفة الذكر بأنه:" **تحال الإستئنافات و الطعون المذكورة في الفقرة الأولى من هذه المادة و المسجلة و/أو المعروضة على مجلس الدولة إلى المحاكم الإدارية للإستئناف المختصة،بمجرد تنصيبها،بإستثناء تلك الجاهزة للفصل فيها**".

1-راجع: المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، مرجع سابق.

2-قانون عضوي رقم 98-01 مؤرخ في 30 ماي 1998، يتعلق بإختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله، المعدّل و المتمّم، ج.ر عدد:37 لـ 1998/06/01.

3-قانون عضوي رقم 22-11 مؤرخ في 9 جوان2022،ا يعدّل و يتمّم القانون العضوي رقم98 -01 المؤرخ في 30 ماي 1998 و المتعلق بتنظيم مجلس الدولة و سيره و إختصاصاته، ج.ر عدد:41 لـ 16 جوان 2022.

ثانياً: الجزاء التأديبي:

حددّت المادة 63 فقرة 2 من القانون رقم 10-01 الجزاءات التأديبية عند كل تقصير أو مخالفة للإلتزامات المهنية، حيث :"**تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:**

- **الإنذار،**
- **التوبيخ،**
- **التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6)أشهر،**
- **الشطب من الجدول".**

الملاحظ حسب أحكام هاته المادة أن الجزاءات منظّمة بصفة متدرجة(graduelle)، حيث تستطيع لجنة التحكيم و الإنضباط تسليط الجزاء الملائم حسب طبيعة الفعل المرتكب.

و الملاحظ كذلك أن الفقرة الأخيرة من المادة 63 السالفة الذكر أحالت إلى التنظيم لتحديد درجات الأخطاء و الجزاءات المطبقة. حيث تمّ تصنيف الأخطاء المهنية و تمّ تحديد الجزاءات المطبقة في المرسوم التنفيذي رقم:13-،10 و هي كالأتي:

1. الإنذار:

تعتبر عقوبة الإنذار من أخف الجزاءات التأديبية، وتطبق على الأخطاء المصنفة على أنها من الدرجة الأولى، والمذكورة في نص المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم13-10، وتتضمن التحذير لإرتكاب الخطأ أو الوقوع في خطأ أشد مستقبلا. كما يعتبر إنذار محافظ الحسابات أقل الجزاءات أثاراً، ولا تأثير له على المركز الوظيفي و لو صدر بعد المحاكمة التأديبية.

2. التوبيخ:

تطبق عقوبة التوبيخ على الأخطاء المصنفة من الدرجة الثانية، والتي حددتّها المادة 07 من المرسوم السابق الذكر. ويقصد بالتوبيخ إستنكار السلوك الذي إنتهجه محافظ الحسابات خلال قيامه بأعماله. كما نجد أن التوبيخ أشد جسامة من الإنذار، والتوبيخ

ليس مجرد لفت نظر لمحافظ الحسابات لما إرتكبه من مخالفات، و إلّا تساوى مع الإنذار و إنما هو إجراء مهين يحمل نوعا من التشهير لمحافظ الحسابات[1].

3- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر:

يعتبر التوقيف أكثر شدة من جزاءات الدرجة الأولى و الثانية لأنها تمس محافظ الحسابات من الناحيتين المادية و المعنوية، فهو عبارة عن تعليق النشاط لفترة وجيزة، ويحرم من خلالها محافظ الحسابات من الأجر، و تتخذ من طرف الهيئة التأديبية التي يرجع إليها الاختصاص للنظر في موضوع الخطأ تبعا للإجراءات التأديبية المعمول بها. ولقد حددّت المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10، الأخطاءمن الدرجة الثالثة.

4-الشطب من الجدول:

يعتبر هذا الجزاء أشد الجزاءات درجة التي تلحق محافظ الحسابات نتيجة إخلاله بالإلتزامات المهنية، الذي يترتب عنه المنع النهائي من مزاولة النشاط و الذي يعتبر أقصى جزاء تأديبي في سلم الجزاءات. و تطبق هذه العقوبة على الأخطاء من الدرجة الرابعة والتي ذكرتها في المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10. و نظر الخطورة هذا الجزاء التأديبي، أحيط ببعض القيود والضمانات للتأكد من تناسبه مع الخطأ المرتكب، و لا يتم الشطب من الجدول كعقوبة تأديبية، إلاّ في حالة إرتكاب محافظ الحسابات لخطأ جسيم[2].

فحسب الفقرة الأخيرة من المادة السالفة الذكر، فإنه:" **يفرض الشطب تسليم المجلس الوطني للمحاسبة الختم الرطب و شهادة التسجيل و البطاقة المهنية بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت**".

المطلب الثاني : المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات.

يتعرض محافظ الحسابات، كما سبق قوله، لثلاث أنواع من المسؤولية: تأديبية و مدنية و جزائية. فالمسؤولية المدنية بصفة عامة، إلتزام شخص بإصلاح الضرر الذي

1- بوعديس سامية، المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص:قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016/2015، ص. 34و 35.

2-هدفي بشير، الوجيز في شرح علاقات العمل -علاقات العمل الفردية و الجماعية، ط2 ، جسور للنشر و التوزيع، الجزائر، 2006 ، ص.91-92.

ألحقه بالغير، الناجم عن فعله الشخصي، عن فعل الغير أو عن الشيء الذي في حراسته و أركان المسؤولية ثلاثة:الخطأ و الضرر و علاقة السببية.

إن لدراسة المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات، يستوجب علينا دراسة شروط قيام المسؤولية المدنية التي تقع عليه(**الفرع الأول**)، و التطرق إلى دعوى المسؤولية من خلال التطرق إلى الجهة القضائية المختصة للنظر في موضوع التعويضات (**الفرع الثاني**)، بالإضافة إلى التطرق إلى ضمانات المسؤولية التي خصّها القانون رقم 10-01 بأحكام خاصة (**الفرع الثالث**).

الفرع الأول : شروط قيام المسؤولية المدنية:

تقوم المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات إما على أساس الإخلال بالإلتزام قانوني أو تهاونه في أداء مهامه، فيسأل أمام الشركة أو الغير على جميع الأخطاء واللامبالاة التي قام بها خلال القيام بإلتزامه، إلا إذا أثبت أنه قام بكل ما في وسعه لأداء إلتزاماته و يقتضيه عرف المهنة. فإذا كان محافظ الحسابات يقوم بمهامه بكل استقلالية لضمان مصلحة الكيان المراقب و حماية كل المتعاملين، فإن مسؤوليته تقوم عن أخطائه الشخصية التي يرتكبها خلال أداء مهامه على أساس الفعل المستحق للتعويض و هو ما يسمى تقليديا بالمسؤولية التقصيرية أي المسؤولية التي يتحملها الشخص بسبب الإخلال بالإلتزام قانوني نتيجة خطأ أو تقصير[1].

فتقوم المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات أمام الشركة و الغير عند ارتكابه أخطاء أو اللامبالاة خلال القيام بإلتزاماته، حيث يلتزم بأداء مهامه المحدّدة قانونا طبق القواعد أخلاقيات المهنة، ويسأل عن الأضرار التي تصدر منه خلال أداء مهامه .أما إذا تعددوا يسأل كل منهم مسؤولية مدنية على أساس مباشرة مهامه باسمه الخاص في الكيان المراقب و تحت مسؤوليته 2.

سبق لنا القول بأن محافظ الحسابات يمارس مهامه القانونية على أساس بذل عناية وليس تحقيق غاية، بتكريس كل جهده لحماية مصلحة الكيان المراقب وكل المتعاملين

1-فيلالي علي، الإلتزامات: الفعل المستحق للتعويض، المؤسسة الوطنية للنشر، الجزائر،2002، ص.5.

2-راجع المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد كيفيات ممارسات المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات،ج.ر.عدد:11 لـ2011/02/20.

3-فيلالي علي، المرجع أعلاه، ص.5.

معه، فيسأل على جميع الأضرار التي يحدثها على أساس تخلفه عن القيام بمهامه بعناية الرجل العادي باعتباره جهازاً هاما للهيئة و عنصرا خارجيا عنها ليقوم بمراقبة الحسابات وانتظامها دون الإلتزام بصحتها[1].

يؤدي إخلال محافظ الحسابات بواجباته إلى تحمل المسؤولية عن الفعل المستحق للتعويض، التي تقوم بتوفر الأركان المتمثلة في الخطأ والضرر و العلاقة السببية . فيلتزم محافظ الحسابات بتصحيح الضرر الذي يحدث على أساس تخلفه عن إلتزام قانوني أو تهاونه في أداء مهامه و يسأل على أساس العمل المستحق للتعويض فيقوم المتضرر بإثبات خطأ محافظ الحسابات الذي من جرائه تعرض إلى ضرر و على هذا الأخير إثبات أنه قام بكل ما في وسعه لأداء مهامه.

إن المسؤولية المدنية لم تعد مرتبطة بفكرة الخطأ بالاعتماد على السلوك و الإستناد إلى فكرة تحمل التبعة حيث أصبح المشرع يستعمل عبارة العمل المستحق للتعويض أي الأخذ بعين الاعتبار بالضرر الذي أصاب الضحية، فيلتزم محافظ الحسابات بالتعويض على جميع الأضرار التي تسبب فيها للغير أو الهيئة المكلف بمراقبتها . فإذا كان محافظ الحسابات يسأل عن جميع الأخطاء التي يرتكبها خلال أداء مهامه، إلا أنه يسأل عن اللامبالاة التي يرتكبها كعدم القيام بالإعلان عن الأعمال الإجرامية لوكيل الجمهورية مما أدى إلى تضرر الكيان من ذلك أو عدم إطلاق الإنذار عند عرقلة إستمرار الاستغلال.

فلا تقوم مسؤوليته المدنية إلاّ بتوفر أركانها من الخطأ الذي يستوجب ارتكابه بمناسبة القيام بالمهام المخولة له و تضرر الكيان المراقب أو الغير من ذلك و توفر العلاقة السببية عند إثبات المتضرر أن خطأ محافظ الحسابات هو المتسبب في ذلك،إلاّ أنه على هذا الأخير إثبات أنه قام بكل ما في وسعه ببذل العناية الكافية لإرضاء جميع الأطراف.
كما لا تقتصر مسؤولية محافظ الحسابات على أخطائه الشخصية و إنما تمتد ليتحمل أخطاء المكلفين بالإدارة إذا لم يثبت أنه قام بجميع المتطلبات الخاصة للتبليغ عنها [2] و أخطاء مساعديه على أساس توليه سلطة التوجيه و الإشراف أما إذا كان يمارس مهامه في شكل من أشكال الشركات التجارية والمدنية فيسأل كل شريك مسؤولية مدنية عن جميع الأخطاء التي إرتكبها بمناسبة القيام بمهامه.

1- فيلالي علي، مرجع سابق، ص.6.

2- راجع: المادة 715 مكرر 13 فقرة 2 من القانون التجاري، المرجع السابق.

و عليه لإنعقاد المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، يقتضي إثبات خطأ في جانب محافظ الحسابات (**أولاً**)، و الذي يترتب عليه ضرر في جانب الزبون أو الموّكل(**ثانياً**)، على أن تقوم علاقة السببية بين الخطأ و الضرر(**ثالثاً**).

أولاً: الخطأ:

عرّف البعض خطأ محافظ الحسابات الذي يوجب مسؤوليته المدنية على أنه: "**إنحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني المألوف،أو هو الخطأ الذي يرتكبه أو يقوم به رجل فن الذي يقدم خدمة**"[1].

هذا و تنص المادة 61 فقرة 1 من قانون رقم 10-01 على أنه: "**يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه**". من خلال ذلك يتحمل محافظ الحسابات تبعة أخطائه الشخصية ليسأل مسؤولية مدنية تجاه الكيان المراقب أو الغير التي يرتكبها خلال القيام بمهامه و لا يستطيع التخلص منها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه قام بكل ما في وسعه لأداء مهامه طبقا لما تتطلبه قواعد أخلاقيات المهنة كالإخلال بإلتزاماته منها عدم القيام بالتصديق على إنتظام الحسابات أو عدم إعلام هيئة التسيير عن المخالفات التي اكتشفها خلال القيام بمهامه.

كما تطرق القانون التجاري إلى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في نص المادة 715مكرر14، حيث تعتبرهم:"... **مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير،عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء و اللامبالاة التي يكونون قد إرتكبوها في ممارسة وظائفهم**".

نفس الحكم أوردته المادة 57 من القانون رقم: 10-01 على أنه:" **تنجز أعمال... محافظي الحسابات... تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى و إن كانوا ضمن شركة و لا تقبل أية أسماء مستعارة**".

من خلال ذلك أجاز المشرع مباشرة مهنة محافظ الحسابات من طرف أشخاص معنوية فيشكل من أشكال الشركات التجارية،مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة فتلتزم بأداء مهامها بما تقتضيه قواعد أخلاقيات المهنة طيلة العهدة المحددة لها و يسأل مسؤولية مدنية عن جميع الأخطاء المرتكبة خلال القيام بمهامها .فإذا كان يصعب

1-بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص.115.

أنتساب الخطأ للشخص المعنوي كركن للمسؤولية المدنية، إلا أن المادة صريحة، حيث تنجز أعمال كل شريك باسمه الخاص وتحت مسؤوليته في شركة محافظة الحسابات عند ارتكابه أخطاء خلال ممارسة مهامه ويسأل عن الأضرار التي يلحقها بالغير أو بالكيان المراقب.

إن المشرع سوى بين المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات عند ممارسة مهامه كشخص طبيعي وعلى انفراد أو كان شريكا في شركة محافظة الحسابات[1] فكل شريك يسأل مسؤولية شخصية عن الأخطاء التي يرتكبها خلال أداء مهامه و باسم شركة محافظة الحسابات. فتتعدد الأخطاء التي يرتكبها الشريك في شركة محافظ الحسابات، و قد تتمثل في تخلفه عن أداء مهامه التي تتطلبها عرف المهنة، كعدم إطلاق الإنذار عند اكتشافه لخلل يعيق سير الشركة أو عن عدم الإعلان عن الأعمال الإجرامية لوكيل الجمهورية عند اكتشافه لأفعال جنحية (المادة 715 مكرر13-2 ق.ت.ج).

و من أمثلة الخطأ التي يمكن أن يرتكبها محافظ الحسابات أثناء تأديته للمهام، و يكون مسؤولاً عنها،مثلا إذا تدخل في أعمال الإدارة أو في حالة إفشاء أسرار الشركة و حساباتها أو في حالة عدم قيامه بإخبار القائمين بالإدارة أو المساهمين عن المخالفات التي إكتشفها،أو إخطار وكيل الجمهورية عن الأفعال الجنحية التي لاحظها.

و إذا كان إلتزام محافظ الحسابات كمبدأ عام، هو إلتزام ببذل عناية و ليس بتحقيق نتيجة، تبعا لنص المادة 59 من القانون رقم 10-01، هناك ملاحظتين يمكن إبدائها في هذا الشأن. الأولى تتعلق بتقد ير الخطأ، و الثاني، أن هناك حالات يكون فيها محافظ الحسابات ملزماً بتحقيق نتيجة و ليس ببذل عناية.

ففيما يخص تقدير الخطأ، فالأمر يعود إلى القاضي الذي ينظر في الدعوى المدنية، فهو الذي يقيّم وقوع الخطأ من عدمه في تصرف محافظ الحسابات المخطئ مقارنة مع تصرف محافظ الحسابات العادي في نفسها، فإذا إرتكب محافظ الحسابات العادي في نفس الظروف خطأ، ففي هذه الحالة لا يعّد محافظ الحسابات مخطئاً، لكن إذا لم يرتكب

1- COZIAN Maurice et VIANDIER Alain et DEBOISSY Florence, Droit des sociétés, éd Lextens, Paris, 2012, p.453. نقلا عن: بن جميلة محمد، مرجع سابق.

.

محافظ الحسابات العادي خطأ فيعد أنذاك محافظ الحسابات مرتكباً لخطأ يوجب قيام المسؤولية المدنية[1].

أما فيما يخص الحالات التي يكون فيها محافظ الحسابات ملزماً بتحقيق نتيجة و ليس فقط ببذل عناية، مثلا التأكد من صحة المبلغ الإجمالي المدفوع للأشخاص الأكثر أجراً في الشركة إذا أغفل أن يشير في تقريره الخاص إلى عقد أبرم بين الشركة و أحد القائمين بإدارتها، و هو ما تضمنته المادة 1/628 من القانون التجاري، التأكد من صحة القواعد المتعلقة بأسهم الضمان طبقاً لنص المادة 619 من القانون التجاري، إستدعاء الجمعية العامة عندما يهمل أو يتعمد المسيّرون ذلك، فمحافظ الحسابات في الحالتين المذكورتين ملزم بتحقيق نتيجة و تقديم تقرير خاص للجمعية العامة و التأكد من الوجود المادي عن طريق الإطلاع على وثائق إكتساب أسهم الضمان التي يقدّمها المسيّرون أو يلتزم بالإجتماع الفعلي للجمعية العامة للمساهمين[2].

ثانيا:الضرر:

يسأل محافظ الحسابات مسؤولية مدنية عن الخطأ الذي أحدث ضرر بالكيان المراقب أو الغير، فلا تقوم المسؤولية المدنية بدون حدوث الضرر و ذلك وفقا للقواعد العامة في القانون المدني. هذه الأخيرة هي الأخرى تطبق في خصائص الضرر الموجب للتعويض عن المسؤولية المدنية، ومنه يلزم أن يكون الضرر مؤكدا أي أنه قد حصل و وقع حقا، و ذلك في حالتين إما بفقدان المتضرر للكسب أو لإصابته بالخسارة، ويكون الضرر مؤكدا إذا كان محقق الوقوع سواءً في الحال أو حتى في المستقبل.

و من بين مميزات الضرر هو أن يكون حال و حقيقي، و الضرر من هذا المنطلق نوعان: إما أن يكون ماديا أم معنويا. فالأول يصيب الشخص في ممتلكاته و أمواله، أما الثاني فيصيبه في عاطفته و شعوره، و لو أن هذا الأخير لا يمكن تصوره في خطأ محافظ الحسابات لصعوبة تحققه. و في غالب الأحيان يتسبب خطأ محافظ الحسابات في ضرر يتمثل أساسا في ضياع فرصة للربح أو التقليل من الخسائر أو إلحاق خسارة بالذمة

1-بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص.116.

للمزيد من التفاصيل، راجع: السنهوري عبد الرزاق، مرجع سابق، ص.736 إلى 739.

2-بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص.116.

المالية للشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، أو الغير الذي تعامل معها بسبب تقاريره[1].

أما فيما يخص تقدير التعويض عن هذه الأضرار أو الضرر الحاصل، يرى البعض أن ذلك التقدير تحيط به كثير من الصعوبات والعراقيل، و لكن رغم ذلك فإذا كانت تصاحب هذا الضرر بعض الدلائل و الوقائع المرتبطة فسيسهل الأمر في تقديره.

حيث أن هناك بعض حالات وقوع الضرر يسهل على القاضي تقييمه، مثلا الضرر الحاصل نتيجة إختلاسات على أموال الشركة، فالضرر يقيّم حسب قيمة المبلغ ذاته، لكن إذا كان الخطأ يتمثل في معلومات غير صحيحة أدلى بها محافظ الحسابات، و قام مستثمر في القيم المنقولة بإبرام صفقات في بورصة القيم المنقولة بشرائه لأسهم للشركة، فإن تقدير الضرر يكون صعباً و بالتالي يلجأ القضاء إلى إلزام محافظ الحسابات بتسديد الفرق بين الثمن الذي دفعه المشتري و الثمن الحقيقي لسهم كنتيجة للخطأ الذي تسبّب فيه و إقراره كتعويض[2].

ثالثا: العلاقة السببية:

تقوم العلاقة السببية بين الخطأ المتمثل في عدم تنفيذ إلتزامات محافظ الحسابات بما تقتضيه قواعد المهنة و الضرر الذي أحدثه للغير أو الكيان المكلف بمراقبته. حيث يكون الضرر ناشئا عن ذلك الخطأ وحده، أي يكون السبب المباشر للضرر و لا يعود إلى سبب أجنبي كالقوة القاهرة. فلا تقوم مسؤولية محافظ الحسابات المدنية إلاّ إذا أثبت المتضرر أن الضرر الذي لحقه ناجم عن خطأ محافظ الحسابات نفسه أثناء تأدية مهامه، فيجب بصفة أساسية توافر العلاقة السببية بين خطأ المراقب و الضرر الحاصل، حيث نصّ المشرع في المادة 61 /2 من القانون رقم 10-01 على أنه: " **و يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون**". و عليه إشترط المشرع أن يكون الضرر الناتج عن خطأ محافظ الحسابات و بإنتفاء هذه العلاقة تنتفي مسؤوليته المدنية[3].

1- معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير،كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة بو بكر بلقايد، تلمسان،2011. 2012، ص.63.

2-راجع: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص.117.

3 - بدي فاطمة الزهراء، المرجع السابق، ص.120.

كما يجب على المدعي إثبات العلاقة السببية بين خطأ محافظ الحسابات و الضرر الحاصل، حيث غالبا لا يقع الضرر إلاّ بخطأ محافظ الحسابات فقط بل حتى من أخطاء المسيرين أو الأجراء، فالقضاء يقوم هنا بتقسيم المسؤولية أو يقوم بتقرير مسؤولية تضامنية أو يقرر بأن العلاقة السببية غير موجودة. فإثبات العلاقة السببية أمر صعب، فغالبا لا يكون خطأ محافظ الحسابات المسبب الوحيد للضرر، بل يكون متكافئا مع أخطاء المسيرين[1].

أما عن حالات إستبعاد المسؤولية، فحسب أحكام المادة 127 من القانون المدني فإنه:" **إذا أثبت الشخص أن الضرر قد نشأ عن سبب لا يد له فيه كحادث مفاجئ، أو قوة قاهرة، أو خطأ صدر من المضرور أو خطأ الغير، كان غير ملزم بتعويض هذا الضرر، ما لم يوجد نص قانوني أو إتفاق يخالف ذلك**".

و عليه إضافة إلى إثبات محافظ الحسابات على أنه قد بذل العناية اللازمة في أداء المهام مقارنة لمحافظ الحسابات العادي، فإنه تنتفي مسؤوليته كذلك في:

1-عدم صدور خطأ من جانبه،

2-في حالة إرتكاب الخطأ من طرف الغير،

3-في حالة وجود القوة القاهرة، حالت دون أداء مهامه القانونية الموكلة إليه.

الفرع الثاني: دعوى المسؤولية المدنية:

إن دراسة الدعوى المدنية تستوجب الإحاطة ببعض النقاط، أهمها تحديد الأشخاص الذين لهم الحق في طلب التعويض أي المدّعون في الدعوى العمومية (**أولاً**)، بالإضافة إلى تحديد الجهة المختصة بالنظر في الدعوى(**ثانيا**)، و طرق إنقضائها (**ثالثا**).

أولاً: المدّعون في الدعوى المدنية:

يمكن للشركة رفع دعوى التعويض المدنية ضد محافظ الحسابات الذي يقوم بمراقبتها في حالة إرتكابه لأخطاء أثناء أداء المهام و أحدث أضراراً بها. و يباشر إجراءات الدعوى المدنية و يمثل الشركة أمام الجهة القضائية المختصة، سواءً رئيس مجلس الإدارة عملا بنص المادة 1/638 ق.ت.ج أو رئيس مجلس المديرين بناءً على المادة 652 ق.ت.ج، أو المصّفي عند تصفية الشركة حسب مقتضيات المادة 667 ق.ت.ج.

1-بدي فاطمة الزهراء، المرجع السابق، ص.120.

كما يمكن للغير رفع الدعوى مثلا دائن الشركة ضد محافظ الحسابات جراء الضرر الذي لحق به، عملاً بنص المادة 124 من القانون التجاري الجزائري.

ثانيا: الجهة القضائية المختصة للفصل في الدعوى المدنية:

لم تتطرق النصوص القانونية المنظّمة لمهنة محافظ الحسابات للجهة المختصة في النظر في دعوى التعويض المرفوعة ضد محافظ الحسابات. لكن يمكن تحديد الإختصاص الإقليمي و النوعي للدعوى المدنية المرفوعة وفقا للقواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية و الإدارية.

فطبقا لنص المادة 37 و 39 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[1]، يعود الإختصاص الإقليمي في دعوى المسؤولية المدنية إلى المحكمة التي يقع فيها موطن المدعى عليه أي محافظ الحسابات، سواء" كان شخص طبيعي أو معنوي. كما يمكن أن يرجع الإختصاص حسب المادة 39 المشار إليها سابقاً إلى الجهة القضائية التي وقع في دائرة إختصاصها الفعل الضار.

أما عن الإختصاص النوعي للنظر في الدعوى المدنية، فيؤول حسب التكييف القانوني لمحافظ الحسابات، فأصلا يعود إلى القضاء العادي في القسم المدني لأنه يقوم بمهنة غير تجارية سواءً كشخص طبيعي أو شركة مدنية. إلاّ إذا كان يمارس محافظ الحسابات نشاطه في شكل شركة تجارية كما هو محدّد في المادة 48 من القانون رقم 10-01، ففي هاته الحالة ترفع الدعوى أمام القسم التجاري لدى المحكمة التي يقع مقر شركة محافظة الحسابات.

ثالثا: إنقضاء الدعوى المدنية:

تنقضي دعوى المسؤولية بطريقتين إما بتنازل أصحاب الحق في مباشرتها، والطريق الثاني هو التقادم. و بما أنه لم يتم التطرق لهاته المسائل لا في القانون المنظم للمهنة و لا في القانون التجاري، فلا مجال لمد إعمال أحكام التقادم الخاصة بالمؤسسين أو الهيئة

1- قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فبراير 2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ج.ر عدد : 21 لـ 23 أفريل 2008، المعدّل و المتمّم بموجب القانون رقم 22-13 المؤرخ في 07/12/ 2022، ج.ر عدد: 48 لـ2022/07/17.

الإدارية، وبالتالي تنطبق عليه قواعد القانون المدني، التي تنص على أن دعوى التعويض تسقط بإنقضاء 15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار حسب المادة 133 المعدّلة من القانون المدني والتي تنص على أنه" تسقط دعوى التعويض بانقضاء خمس عشرة سنة من يوم وقوع الفعل الضار[1].

الفرع الثالث: ضمانات المسؤولية:

من حق الزبائن و الموّكلين الحصول على ضمانات من محافظي الحسابات لضمان الوفاء بإلتزاماتهم تجاههم. ألزم المشرع الجزائري محافظي الحسابات بتقديم الضمان و التأمين بموجب القانون رقم 10-01، حيث تدارك الأمر أو الفراغ الموجود في القانون السابق ألا و هو القانون رقم 91-08.

تنص المادة 75 من القانون رقم 10-01 على أنه: " **يتعيّن على ... محافظ الحسابات... إكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم.**

يضمن عقد التأمين الذي يكتتبه المصف الوطني و الغرفة الوطنية و المنظمة الوطنية، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبون و محافظو الحسابات و المحاسبون المعتمدون و غير المشمولة بعقد تأمين".

المطلب الثاني : المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات:

تدعيما للمسؤولية المدنية الرامية لجبر الضرر الذي تسبب فيه محافظ الحسابات و ذالك في حالة جسامة الخطأ المرتكب من طرفه و خطورته، أقام المشرع الجزائري مسؤولية أخرى لا تقل أهمية سعيا منه لتقويم تصرفات هذا الأخير في حالة إرتكابه لمخالفات و أفعال مجّرمة بنص القانون، لذالك تقرر مسؤولية محافظ الحسابات الجزائية سواء" بنصوص قانون العقوبات أو بنصوص خاصة كالقانون المنظّم للمهنة أو القانون التجاري، و الأساس القانوني لهذه المسؤولية هو نص المادة 62 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات التي نصّت: " **يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بإلتزام قانوني".**

1-راجع: شريفي عمر : التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتواره، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011- 2012 ، ص.145.

تنشأ المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات في حالة إرتكابه لأفعال تخالف النصوص القانونية وتؤدي إلى إلحاق الضرر سواء بالعميل أو المجتمع ككل، فإذا إقترف محافظ الحسابات إحدى الجرائم المنصوص عليها قانونا، فإنه يسأل جزائيا و مدنيا و حتى تأديبيا في نفس الوقت من نفس العمل، إذا تحققت شروط إنعقاد كل مسؤولية [1].

إن البحث في المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات لا يعني دراسة كافة الجرائم التي يمكن نسبتها إليه، وإنما ستقتصر الدراسة بطبيعة الحال على الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات إخلالا بواجباته الرقابية و خلال ممارسته لوظيفته. و الواقع أن مسؤولية محافظ الحسابات عن الجرائم التي تقع بالمخالفة للواجبات المفروضة عليه لا تقوم فقط عند قيامه بدور الفاعل في هذه الجرائم، إذ أنه يكون مسؤولاً أيضا عن الجرائم التي يرتكبها المديرون أو المسؤولون عن الشركة إذا توافرت في سلوكه عناصر الاشتراك في هذه الجرائم وفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات[2].

يمكن تصنيف الأفعال المجرّمة التي يمكن لمحافظ الحسابات إقترافها و يتابع على أساسها، إلى جرائم مرتبطة بممارسة المهنة (**الفرع الأول**)، و إلى جرائم مرتبطة بأداء المهام الرقابية (**الفرع الثاني**).

الفرع الأول: الجرائم المرتبطة بممارسة المهنة:

هناك من الجرائم التي لا يمكن أن ترتكب إلا من قبل محافظ الحسابات و ذلك بحكم طبيعة المهام التي يؤتيها، فلا يمكن أن يتابع غيره بها، وذلك طبقا لمبدأ " **شخصية العقوبة**"، و يتعلق الأمر بالممارسة غير القانونية (l'exercice illégal) للمهنة (**أولاً**)، و حالة إنتحال صفة محافظ الحسابات (**ثانيا**)، و أداء المهام رغم توفر حالات التنافي(**ثالثا**).

أولاً: جريمة الممارسة غير القانونية للمهنة:

نصت المادة 73 من القانون رقم 10-01 على أنه:" **يعاقب كل من يمارس مهنة ... ومحافظ الحسابات... بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح من500.000دج إلى 2.000.000دج. و في حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته**

1-عبيد سعد شريم و لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، كلية التجارة والاقتصاد(جامعة صنعاء)، الطبعة الثالثة، دار الأمين للنشر و التوزيع، صنعاء،2011، ص.88 .

2- المرجع أعلاه، ص.89.

من(6) أشهر إلى سنة واحدة، و بضعف الغرامة."، أي لا يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا من قبل أشخاص طبيعيين ومعنويين مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة 08 من القانون رقم 10-01. و إذا كان الممارس غير مسجل في جدول الغرفة الوطنية أو تمّ إيقاف تسجيله مؤقتا أو تمّ شطبه لكنه مستمر في القيام بالعمليات حسب ما ورد في المادة 74 من نفس القانون، تسلط عليه العقوبات المنصوص عليها في المادة 73 المذكورة أعلاه. ولقد خصّ المشرع الأشخاص المسجلين في الجدول بممارسة المهنة حتى يقدم الضمانات اللازمة خاصة الكفاءة و النزاهة[1].

الملاحظ من نص المادة 73 من القانون رقم 10-01 و نص المادة 829 من القانون التجاري التي سوف يتم التطرق إليها أدناه، توحي بأن هناك عقوبتان للتطبيق على الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظي الحسابات، لكن في الحقيقة هناك قاعدة واحدة واجبة التطبيق بالنسبة لهذه المخالفة و ذلك تطبيقا لقاعدة الخاص يقيد العام ومنه العقوبة المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة هي الواجبة التطبيق، كما أن حالات التنافي تدخل في هذا السياق و تعتبر ممارسة غير شرعية لمهنة محافظي الحسابات، لأنها بهذا الوصف تعد مخالفة بحد ذاتها، لأن المحافظ إذا ما واصل مهامه الرقابية و هو موجود في حالة من حالات التنافي ففي هذه الحالة يعتبر محافظا فعليا، و الركن المادي لهذه الجريمة محقق بهذا الوصف دون الحاجة إلى القيام بأفعال و تصرفات تلحق أضرارا بالشركة أو غيرها. أما فيما يخص الركن المعنوي فهو ممارسة المهنة أو مواصلة القيام بها رغم علمه بتوافر سبب يمنعه من ذلك2.

ثانيا: جريمة إنتحال صفة محافظ الحسابات:

إن النص القانوني الذي يجرّم هذا الفعل هو نص المادة 243 من قانون العقوبات، وكذا ما جاء في نص المادة 74 فقرة ثانية من القانون المنظّم للمهنة، حيث أدرج المشرع هذه الجريمة في إطار الممارسة غير الشرعية للمهنة[3].

1- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص. 136.

2-علاوي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص. .154

3-بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص.137 .

حيث تنص المادة 2/74 من القانون رقم 10-01 على أنه:" **و يعد كذلك ممارس غير شرعي لمهنة ....محافظ الحسابات....،كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات ... شركة محافظة الحسابات... أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات**".

يقتضي الركن المادي قيام عنصرين :إتخاذ إسم كاذب وصفة غير حقيقية، فالإسم الكاذب يكون عندما ينتحل محافظ الحسابات شخصية محافظ حسابات آخر سواء كان حقيقي أو وهمي، بحيث تصدق الهيئة أو الشركة محل المراقبة ذلك. و لابد أن يقوم محافظ الحسابات بعمل إيجابي بأن ينتحل الإسم الكاذب أو الصفة الكاذبة الحقيقية أو الوهمية. أما بالنسبة للقصد الجنائي لهاته الجريمة فيتمثل في الإضرار بالغير،وكذلك بأنه يعلم بأن ما يقوم به فعل مخالف لقواعد المهنة و يشكل خطورة ويكون لديه دافع بتوجيه إرادته إلى القيام بسلوك محظور بهدف تحقيق نتيجة جرمية[1].

أما العقوبة المقررة لها فقد جاء بها نص المادة 73 من القانون المنظّم للمهنة بصفتها صورة من صور الممارسة غير الشرعية للمهنة، و هي من 500.000دج إلى 2.000.000دج، و في حالة العود يعاقب ب6 أشهر إلى سنة و بضعف الغرامة.

ثالثا: جريمة أداء المهام رغم عدم الملاءمات القانونية:

لقد تناولت أحكام القانون التجاري و القانون المنظّم لمهنة محافظ الحسابات حالات عدم الملاءمة القانونية(**les incompatibilités légales**)، حيث تنص المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري على أنه:" **لا يجوز أن يعيّن مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:**

1. **الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة،بما في ذلك القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.**
2. **القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر 1/10 رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر 1/10 رأسمال هذه الشركات.**

1-معيزي خالدية، مرجع سابق، ص.80 .

3. أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبان 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 تضمنت المواد 65 و66 و 67 من القانون رقم 10-01 حالات عدم الملاءمة القانونية، حيث يتعرض كل من لا يحترم هاته المقتضيات إلى متابعة جزائية طبقاً للمادة 829 من القانون التجاري حيث تنص على أنه:" **يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة من 20.000دج الى 2.000.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية".**

إنّ الركن المادي لهاته الجريمة يتحقق بمجرد قبول محافظ الحسابات ممارسة المهنة رغم وجود حالات التنافي القانونية، حتى و لو لم تكن هناك ممارسة فعلية للمهام أو في حالة مواصلة ممارسة المهنة بعد ظهور حالات التنافي، و ذلك مهما كانت المدة التي مورست فيها المخالفة. أما عن الركن المعنوي، فيلزم في كل الجرائم طبقا للقواعد العامة توفر القصد من وراء إرتكاب الفعل[1].

الفرع الثاني: الجرائم المرتبطة بأداء المهام الرقابية:

تتمثل أهم الجرائم المرتبطة بأداء محافظ الحسابات لمهامه الرقابية، في جريمة الإفشاء بالسرّ المهني(**أولاً**)، و حالة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة عن حالة الشركة (**ثانيا**)، و جريمة عدم إبلاغ وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية (**ثالثاً**)، بالإضافة إلى الإشتراك في الأفعّال المجرّمة التي يقترفها القائمين بالإدارة داخل الشركة (**رابعاً**).

أولاً: جريمة الإفشاء بالسّر المهني:

تقع جريمة إفشاء السر المهني من طرف محافظ الحسابات إذا أفضى بالسر إلى أحد العاملين في الشركة أيا كانت درجته طالما أنه يفترض فيه الاطلاع بحكم عمله على

1-معيزي خالدية، مرجع سابق، ص.81.

المعلومات التي تعد سرًا، كما تقع الجريمة إذا أفضى بالسّر إلى أحد دائني الشركة أو إلى وكيل التفليسة [1].

نصّ المشرع الجزائري على وجوب المحافظة على السّر المهني في أحكام المادة 1/71 من القانون رقم 10-01 تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات، نفس الحكم ورد في المادة 2/830 من القانون التجاري، التي تحيل كذلك إلى أحكام قانون العقوبات.

كما تمّ التأكيد على إحترام السرّ المهني بموجب نص المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، و أيضا بموجب نص المادة 715 مكرر 3/13 من القانون التجاري بنصها:"... **فإن مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون بإحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال و الأعمال و المعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم**".

ويتحقق الركن المادي لهذه الجريمة بقيام الأمين بإفشاء السرّ في غير الحالات التي نصّ عليها القانون أو يجيز له الإبلاغ فيها، لأن المعلومات التي يتوصل إليها محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهامه في الشركة تعد من قبيل الأسرار التي تظلها مظلة الحماية الجنائية فلابد أن يكون إفشاء السر للغير سواء بالقول أو الكتابة أو الإشارة، ولابد أن يكون الإفشاء من محافظ الحسابات كونه الإفشاء غير مرغوب فيه و يتنافى مع مبادئه الأخلاقية[2].

وتعد جريمة إفشاء السرّ المهني وفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات من الجرائم العمدية التي لا تقع إلا إذا توافر القصد الجنائي لدى الأمين على السرّ،أي يجب أن يكون هذا الإفشاء إراديا وعن وعي، و لا يكفي في ذلك الخطأ غير العمدي ولو كان جسيما و لا يهم بعد ذلك نوع الباعث الذي دفع بمحافظ الحسابات إلى ارتكاب هذا السلوك[3].

1-للمزيد من التفاصيل،راجع: بن جميلة محمد،مرجع سابق،ص140.

2-هناء عبيدي،المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات،مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي للأعمال،جامعة أم البواقي،السنة الدراسية 2014- 2015،ص58

3- بن جميلة محمد،مرجع سابق،ص142.

أما عن العقوبة المقرّرة يطبق نص المادة 301 من قانون العقوبات الجزائري بنصه على : "**يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر و بغرامة من20.000 إلى100.000دج الأطباء و الجرحون والصيادلة والقابلات و جميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم و أفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها و يصرح لهم بذلك**" .

بينما تنص المادة 302 من القانون نفسه على أنّه:" **كل من يعمل بأية صفة كانت وأدلى أو شرع في الإدلاء إلى أجانب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات و بغرامة من 20.000 إلى100.000 دينار، و إذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاث أشهر إلى سنتين و بغرامة من20.000 إلى 100.000 دينار.**

و يجب الحكم بالحد الأقصى المنصوص عليه في الفقرتين السابقتين إذا تعلقت الأسرار بصناعة أسلحة أو ذخائر حربية مملوكة للدولة.و في جميع الحالات يجوز الحكم بعقوبات تكميلية على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 من هذا القانون لمدة سنة على الأقل و خمس سنوات على الأكثر."

و لقد أوضح المشرع الجزائري حدود كتمان السّر المهني في المادة 72 من القانون رقم 10-01، حيث أن محافظ الحسابات غير مجبر على التقيّد به في الحالات المنصوص عليها قانونا لاسيما: بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة،عدم التقيد بالسرّ المهني بناء على إرادة موكليهم، و عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الإنضباط و التحكيم المقررة في المادة 5 من نفس القانون.

ثانيا: جريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة عن حالة الشركة:

يمكن لمحافظ الحسابات و هو يقوم بعمله أن يرتكب جريمة إعطاء معلومات كاذبة و غير صحيحة أو التأكيد بهذه المعلومات، وهي وضعية معروفة أين يقوم القائمين بالإدارة بإعطاء معلومات غير صحيحة حول الشركة و المحافظ يدركها و يوافقهم عليها

أو لا يقوم بتوعيتهم بشأنها[1]، ،حيث نصّ عليها المشرع التجاري من خلال المادة 830من القانون التجاري منه وهذا فيما يخص شركة المساهمة، ولم ينصّ عليها في القانون رقم 10-01 حيث يقوم محافظ الحسابات إعطاء أو التصديق على حسابات ومعلومات غير صحيحة وكاذبة، و التي من شأنها تحقيق مصلحة له سواء كانت هذه المصلحة مادية أو معنوية، و تلحق ضرر بمصالح الشركة أو الهيئة التي يقوم بمراقبتها[2].

يتكون الركن المادي لهذه الجريمة من سلوك إيجابي يتمثل في قيام محافظي الحسابات بتقديم تقرير عن الوضعية المالية للشركة وبيانات أخرى بصورة مخالفة للحقيقة، يجب أن تكون هناك معلومات كاذبة، أعطيت أو أكدت من قبل محافظ الحسابات[3]. و يجب أيضا أن يكون هذا الكذب متعلقا بمعلومات دقيقة وواضحة وليس بتقديرات أو تخمينات من محافظ الحسابات. كما أن محافظ الحسابات لا يتحمل المسؤولية إذا كان الكذب صادر من طرف المديرين، و لا يشترط لوقوع الجريمة أن يكون إعطاء المعلومات قد تم بطريقة علنية كما يستوي أن يتم إعطاء المعلومات إلى المساهمين أو المديرين أو إلى الغير، والمقصود بالمعلومات تلك المتصلة بمهمة محافظ الحسابات في الشركة مهما كان نوعها أمام الا يتصل بمهمته فلا تقوم عنه الجريمة المنصوص عليها أنفا[4].

أما عن الركن المعنوي للجريمة فإنّه يتحقق إذا ما توافر عنصران و هما العلم و الإرادة الحرة، وذلك بأن يكون محافظ الحسابات عالما بأن التقارير التي يقدمها بها معلومات وبيانا تغير مطابقة للحقيقة،و أن إرادته تتجه إلى تقديمها إلى الجهة المختصة شريطة أن لا تكون هذه الإرادة مشوبة بعيب من عيوب الإرادة.

أما عن العقوبة المقرّرة لهذه الجنحة، فقد ذكرها المشرع الجزائري في نص المادة 830 فقرة أولى من القانون التجاري التي تنص على أنه : "**يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى العقوبتين**

1- علاوي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص.155 .

2- هناء عبيدي، مرجع سابق، ص.56 .

3-معيزي خالدية، مرجع سابق، ص.85 .

4- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص.145 .

فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة".
و حسب نص المادة 852 من القانون التجاري فإنه:" **يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 50.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين 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"** [1].

ثالثا: جريمة عدم إبلاغ وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية:

إنّ القانون رقم 10-01 لم ينصّ على إلتزام محافظ الحسابات في إبلاغ وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية إلى يكتشفها أثناء أداء المهام، و لا عن العقاب المقرّر له. إلاّ أنه بالرجوع إلى أحكام نص المادة 715 مكرر 13 فقرة 2 من القانون التجاري نجد أنه هو الذي كرّس هذا الإلتزام، و أوردت العقوبات المقرّرة في نص المادة 830، التي تعاقب ب :"**... السجن من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من 20.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط،كل مندوب للحسابات ...الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها".**

و عليه فلكي يتحقق الركن المادي لهذه الجريمة لابد من توافر العناصر التالية:

- عدم الإبلاغ عن الأفعال المجرمة في الوقت المحدد[2]،
- الأفعال المجرمة التي يجب الكشف عنها.

و نصّ المشرع صراحة بضرورة توافر القصد الجنائي لقيام هذه الجريمة ويفترض علم محافظ الحسابات بصفة الواقعة الجنائية هو بمثابة العلم بالوقائع لكن ليس علما بالقانون و على كل حال فهذه الجريمة عمدية مما يعني عدم كفاية الخطأ غير العمدي واتجاه إرادته إلى الامتناع عن الإبلاغ[3].

1- للمزيد من التفاصيل راجع: وازني مليكة، دور محافظ الحسابات في مراقبة أعمال و تسيير شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة ماستر، أكاديمي،كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة طاهر مولاي، السعيدة،2017- ، 2018، ص. 148.

2-الواقع العملي أن محافظي الحسابات في الجزائر نادرا ما يطلعون وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية في حين أن هذا الأخير كثيرا ما يتخذ إجراءات ضد مدراء الشركة.

3- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص.145 .

رابعا: الإشتراك في الأفعال المجرّمة التي يقترفها القائمين بالإدارة داخل الشركة:

يمكن لمحافظ الحسابات أن يشارك في الجريمة من خلال المهام الخاصة المنوطة به،و منذ كل مراقبة الحسابات. حيث يمكن لهذا الأخير خلال مراقبته للحسابات أن يسمح للقائمين بالإدارة مثلا بالنصب،وذلك إما بإعطاء معلومات مالية خاطئة حول الإستثمارات، أو بإبلاغ البنك بحسابات مزيفة من أجل الحصول على قرض،كما يمكن إشتراك محافظ الحسابات من خلال المصادقة غير المبررة و التي يمكن أن تجعل منهم مشاركين في جنحة تقديم ميزانية غير مطابقة للحقيقة، أو أن يشترك في جريمة الإفلاس التقصيري لاختلاس أموال الشركة بالمصادقة على حسابات صورية[1].

وكذلك الأمر بالنسبة لامتناع محافظ الحسابات عن كشف الأفعال المجرمة،لأنه بذلك يمكن أن يرجح عدم معاقبة الفاعل عما اقترفه من جرائم2.

و عليه يمكن أن ينسب للقائمين بالإدارة عدد من الجرائم ورد النص عليها في قانون العقوبات أو في القوانين الخاصة، و يمكن لمحافظ الحسابات أن يكون شريكا فيها و يسأل عنها بهذه الصفة. فمثلا: إرتكاب أحد القائمين بالإدارة لجريمة خيانة الأمانة المعاقب عليها بموجب المادة 1/376 من قانون العقوبات من خلال الإستعمال غير الصحيح للمبالغ النقدية أو لأموال الشركة في كل وقت، و الواقع أن محافظ الحسابات ليس من الأشخاص الذين يُفترض إرتكابهم لجريمة خيانة الأمانة لأن مهمته في الشركة و طبيعة عمله فيها لا تحتم عليه حيازة الأشياء التي نصّ عليها القانون، لكن هذا الأمر لا يحول دون إمكانية مساءلة عن هذه الجريمة كشريك لمديرين أو مسؤولي الشركة الذين يمكن أن يكونوا فاعلين فيها.

كما أن هناك بعض الجرائم الخاصة بالمسؤولين المكلفين بالإدارة داخل الشركة، حيث يمكن إحتمال مساهمة محافظ الحسابات فيها مثلا: توزيع أرباح وهمية على المساهمين و القيام بنشر حسابات ختامية أو بتقديم حسابات للمساهمين لا تعبّر بأمانة عن الوضع المالي الحقيقي للشركة، أو لا تعكس قيمة أصولها الحقيقية خلال السنة المالية التي قدمت فيها هذه الحسابات، إستخدام أموال الشركة أو حقوقها لأغراض تتعارض مع

1-بن جميلة محمد، مرجع سابق ، ص.146.

2- معيزي خالدية، مرجع سابق، ص99 و 100.

مصلحتها أو لأهداف شخصية أو لمصلحة شركة أو مشروع له صلات خاصة به بطريق مباشر أو غير مباشر، إستخدام السلطات المخوّلة له بمقتضى وظيفته ضد مصلحة الشركة لأغراض شخصية أو لمصلحة الشركة أو مشروع تربطه به مصلحة معنية بطريق مباشر أو غير مباشر[1].

و في خلاصة هذا الفصل نقول أنه تترتب عن المهام المنوطة بمحافظي الحسابات مسؤوليات معتبرة قد تصل إلى حدّ سلب الحرية. فقد خّص المشرع الجزائري مسؤولية محافظي الحسابات بإهتمام كبير، إذ قد يساءل محافظ الحسابات مدنيا عن كل ضرر سببه سواء للشركة أو الشركاء أو الغير و يلزم بالتعويض، كما قد يساءل تأديبيا أمام الهيئة الوصية وهو المجلس الوطني للمحاسبة عن كل خطأ تأديبي ويعاقب عليه حسب درجة الخطأ تصاعديا بالإنذار أو التوبيخ أو توقيف النشاط لمدة أقصاها ستة أشهر أو الشطب من الجدول كأقصى عقوبة تأديبية. كما قد يتعرض إلى مسؤولية جزائية، وذلك إذا قام بأفعال يجرّمها القانون كفاعل أصلي أو كشريك.

1-بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص. 159و 161.

خاتمة:

إنّ لمهنة محافظة الحسابات أهمية بالغة في إضفاء الموثوقية و المصداقية للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، وذلك من خلال الإدلاء بمدى انتظام وصدق وصحة الحسابات السنوية و إعطاء الصورة الوفية للحالة المالية للمؤسسة.

من خلال دراستنا للموضوع، تّم تبيان أنّ مهنة محافظة الحسابات هي مقننّة لا يقوم بها إلاّ الأشخاص – سواء الطبيعية أو المعنوية – الذين تتوافر فيه مجملة من الشروط و المؤهلات العلمية و الفنية و حتى الأخلاقية، ذكرها المشرع على سبيل الحصر، وذلك بالنظر إلى العمل المهم و الحسّاس الذي يضطلعون به داخل مختلف الشركات والهيئات، سواء" كانت شركات تجارية أو بنوك أو مؤسسات مالية أو عمومية إقتصادية...إلخ، و بصفة عامة كل هيئة ألزمها القانون بتعيين جهاز تكلفه بالقيام بمهمة الرقابة على حساباتها ونشاطها ونتائجها، إما عند تأسيسها أو في مسار حياتها ومدة نشاطها أو حتى بعد إنقضائها و تصفية حساباتها. ويتم ذلك التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية كأصل عام أو عن طريق الجمعية التأسيسية عند التأسيس. كما خوّل المشرع لكل ذي حق المطالبة بتعيين محافظ الحسابات عن طريق اللجوء إلى القضاء إذا لم يتم تعيينه. كما يمكن إنهاء مهام المحافظ إذا ما توفرت الأسباب التي حددها القانون لذلك.ومن إهمال مهام التي أسندت لمحافظ الحسابات،الإشهاد على صحة و إنتظامية الحسابات،و إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية و إجراءات الإنذار التي يقوم بها في الحالة التي يكتشف فيها أن إستمرارية نشاط الشركة مهددة. فإذا لم يقم محافظ الحسابات بواجباته و أخّل بإلتزاماته المهنية فإنه عندئذ يكون مسؤولاً مدنيا أو تأديبيا أو جزائيا عن تصرفاته.

وهذا ما دفع بالمشرع الجزائري إلى تفويض و تعيين محافظ حسابات كممثل قانوني وفني ومحاسبي مستقل على المؤسسات للعمل على إثبات مشروعية وصدق وصحة حسابات وفق معايير الأداء المهني كمحافظ الحسابات في الجزائر،وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول النظام القانوني لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري و الذي حاولنا فيه الإجابة على إشكالية الدراسة والتي كانت عن الضمانات التي أقّرها المشرع الجزائري لضمان ممارسة محافظ الحسابات لمهامه بكل إستقلالية فكرية و أخلاقية.

تلك الضمانات التي جسّدها من خلال صدور القانون رقم 10-01 المنظّم لمهنة محافظ الحسابات و عدة مراسيم تنفيذية و قرارات تخدم مهنة محافظ الحسابات من كل

النواحي خدمة للإقتصاد الوطني بالدرجة الأولى و للإضفاء المصداقية الوطنية و الدولية للمحاسبة و الشفافية في المعاملات الإقتصادية.

وتظهر هذه الضمانات أكثر من خلال الإلتزامات المفروضة عليه وتصرفه بنزاهة وبدون تحيز عند أداء الخدمات المهنية، ويكون محافظ الحسابات بعيد كل البعد عن محيط المؤسسة التي تم مراجعتها، و هذا ما يدعم عملية إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية.

أبرزت دراستنا للموضوع أنّ محافظ الحسابات هو شخص مهني مستقل يقوم بعملية المراجعة للمنشآت بصفة منتظمة من أجل إضفاء الموضوعية والمصداقية و الشفافية على البيانات والمعلومات المالية المقدمة، و يمارس مهنته وفق ما تتطلبه معايير المراجعة المتعارف عليها.

و لا تنحصر مهمة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات فقط و إنما يعتبر أيضا صمام أمان و جهاز واقي ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس، وطرف فعّال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية التي تساعد على إستمرار الشركة وتحمي مصالح الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية.

إن المصادقة التي يضفيها محافظ الحسابات على المعلومات المالية و المحاسبية تشكل الضمان الذي يساهم في الحوكمة الرشيدة للمؤسسات الوطنية، حيث يجب أنّ تشمل المعلومات المالية على خصوصيات نوعية حددّها النظام المالي المحاسبي، و يقع على عاتق محافظ الحسابات مراقبة توفرها.

كما أوضحت دراستنا، أن المشرع قد وضع عدة إجراءات سواء" تأديبية أو مدنية أو جزائية، لحمل محافظ الحسابات مزاولة النشاط بكل إستقلالية فكرية و أخلاقية و بكل نزاهة.

قائمة المراجع:

أولا: باللغة العربية:

1- الكتب:

1. السيد علي قاسم، مراقب الحسابات، دراسة مقارنة في شركات المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.

2. السنهوري عبد الرزاق،الوسيط في شرح القانون المدني الجديد،مصادر الإلتزام، المجلد الثاني، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 1998 .

3. بلوله الطيب، قانون الشركات،سلسلة القانون في الميدان الطبعة الثانية، منشورات بيرتي، الجزائر، 2013.

4. بوتين محمد، مراقبة ومراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2008.

5. جربوع يوسف محمود، الحسابات بين النظري و التطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، 2000.

6. سعد شريم عبيد و لطف بركات حمود، أصول مراجعة الحسابات، كلية التجارة والاقتصاد(جامعة صنعاء)، طبعةالثالثة، دار الأمين للنشر و التوزيع، صنعاء، 2011.

7. .علي معطى الله و شويخ حسينة ،مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية عن المهن الحرة (مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد)، دار هومه، الجزائر، 2006 .

8. فضيل نادية، شركات الأموال في القانون التجاري،ط، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2000 .

9. عماد محمد أمين السيد رمضان،حماية المساهم في شركة المساهمة (دراسة مقارنة)، دار الكتب القانونية، مصر، 2008.

10. فيلالي علي، الإلتزامات: العمل المستحق للتعويض، الطبعة الثانية، المؤسسة الوطنية للنشر، الجزائر،2007 .

11. محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات،جامعة البتراء، قسم المحاسبة، ط1 ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2009.

12. هدفي بشير، الوجيز في شرح علاقات العمل –علاقات العمل الفردية و الجماعية، ط2 ، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.

2-الرسائل و المذكرات الجامعية:

1. أيت مولود فاتح، حماية الإدخار المستثمر في القيم المنقولة في القانون الجزائري، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، تخصص : القانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2012.

2. بدي فاطمة الزهراء، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بو بكر بلقايد، تلمسان، 2012.

3. شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس و المغرب، رسالة دكتوراه كلية الاقتصاد والعلوم السياسية،جامعة سطيف 2013.

4. علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات و دوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه(ل.م.د)، جامعة بو بكر بلقايد، تلمسان، 2016 /2017.

5. فنينخ عبد القادر، الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، أطروحة دكتوراه في القانون، تخصص: قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2012/2011.

6. قبلي كمال، النظام القانوني لحق الإعلام في شركات المساهمة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ل.م.د في الحقوق، تخصص: قانون الشركات، جامعة مصطفى إسطمبولي، معسكر،2020 -2021.

7. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير، تخصص: قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010 /2011.

8. دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع: إدارة مالية، كلية الحقوق بن عكنون – جامعة الجزائر،2002/2001.

9. معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق و العلوم السياسية جامعة بو بكر بلقايد، تلمسان،2011 /2012.

10.بوعديس سامية المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص: قانون الأعمال، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015 –2016.

11.عبيدي هناء، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة أم البواقي، 2015/2014.

12. عليوة نور الهدى، دور مدونة أخلاقيات المهنة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014 /2015.

13. وازني مليكة، دور محافظ الحسابات في مراقبة أعمال التسيير شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولاي طاهر، جامعة السعيدة، 2016 /2017 .

3-المداخلات:

1. أيت مولود فاتح، المراقبة الخارجية للشركات المساهمة في القانون الجزائري،مداخلة ملقاة في الملتقى حول "حوكمة الشركات في الجزائر"،المنظّم في كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مولود معمري يوم 2012/12/13.

4-النصوص القانونية:

1. مرسوم رئاسي رقم 04-128 مؤرخ في 19 أفريل سنة 2004 يتضمن التصديق، بتحفظ، على إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، المعتمدة من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة بنيويورك يوم 31 أكتوبر سنة 2003، ج.ر عدد:26 لـ 2004/04/25.

2. قانون عضوي رقم 98-01 مؤرخ في 30 ماي 1998، يتعلق بإختصاصات مجلس الدولة و تنظيمه و عمله، المعدّل و المتمّم، ج.ر عدد:37 لـ 1998/06/01.

3. قانون عضوي رقم 22-11 مؤرخ في 9 جوان2022، المعدّل و المتمّم للقانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998، المتعلق بتنظيم مجلس الدولة و سيره و إختصاصاته، ج.ر عدد:41 لـ 16 جوان 2022.

4. أمر رقم 66-155 مؤرخ في 08 يونيو 1966 يتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدّل و المتمّم، ج.ر عدد: 48 لـ 10 يوليو 1966.

5. أمر رقم 66-156 المؤرخ في 08 يونيو 1966 يتضمن قانون العقوبات المعدّل و المتمّم،ج.ر عدد: 49 لـ 11 يوليو 1966.

6. أمر رقم 69-107 مؤرخ في 1969/12/31 يتضمن قانون المالية لسنة 1970، ج.ر عدد: 110 لـ 1970/12/31.

7. أمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن القانون المدني، المعدّل و المتمّم، ج.ر عدد: 78 لـ 30 سبتمبر 1975.

8. أمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدّل و المتمّم ،ج.ر عدد: 101 لـ 19ديسمبر 1975.

9. قانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة،ج.ر عدد: 10 لـ 04 مارس 1980 **(ملغى)**.

10. قانون رقم 84-10 مؤرخ في 11 فيفري 1984،يتعلق بالخدمة المدنية المعدل و المتمّم ،ج.ر عدد:7 لـ 14 يناير1984.

11. قانون رقم86-11 مؤرخ في 19 أوت 1986 يعدل و يتمّم القانون84-10 المؤرخ في 11فبراير 1984 المتعلق بالخدمة المدنية. ج رعدد:34 لـ20 أوت1986.

12. قانون رقم 88-01 مؤرخ في 12 يناير 1988 يتضمن القانون القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، ج.ر عدد: 02 لـ 13 يناير 1988 (ملغى جزئيا).

13. قانون رقم 90-22 مؤرخ في 18أوت 1990،يتعلق بالسجل التجاري، ج.ر عدد:36 لـ 22أوت 1990(ملغى شبه كلية).

14. قانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أفريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ج. ر عدد:20 لـ 01 مايو 1991 **(ملغى)**.

15. مرسوم تشريعي رقم 93 -08 مؤرخ في 25 أفريل 1993، يعدّل و يتمّم الأمر رقم75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري،ج.ر عدد:27 لـ 27 أفريل 1993.

16. مرسوم تشريعي رقم 93-10 مؤرخ في 23 ماي 1993 يتعلق ببورصة القيم المنقولة، المعدّل و المتمّم.ج.ر.عدد:34 لـ 23ماي1993.

17. أمر رقم 95-07 مؤرخ في 25 يناير 1995 المتضمن قانون التأمينات، المعدّل و المتمّم ج. ر عدد 13 لـ 08 مارس 1995.

18. أمر رقم 95-20 مؤرخ في 17 يوليو 1995 يتضمن مجلس المحاسبة، المعدّل و المتمّم، ج.ر عدد:39 لـ 23 يوليو 1995.

19. أمر رقم 95-27 مؤرخ في 1995/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة1996، ج.ر.عدد:82 لـ 1995/12/31.

20. أمر رقم 03-11 مؤرخ في 26 أوت 2003،يتعلق بالنقد و القرض، المعدّل و المتمّم،ج.ر،عدد:52 لـ 2003/08/27.

21. قانون رقم 04-08 مؤرخ في 14 أوت 2004 يتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية، المعدّل والمتمّم، ج.ر،عدد:52 لـ18 أوت 2004.

22. أمر 06-06 مؤرخ في 15 يوليو 2006 يعّدل و يتمّم القانون رقم 84-10 المؤرخ في 11فبراير 1984 المتعلق بالخدمة المدنية. ج ر.عدد:47 لـ 19يوليو2006.

23. قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدّل و المتمّم، ج. ر عدد: 74 لـ 25 نوفمبر 2007.

24. قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 فبراير 2008 يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، ج.ر عدد : 21 لـ 23 أفريل 2008، المعدّل و المتمّم بموجب القانون رقم 22-13 لـ 2022/07/12 ج.ر عدد: 48 لـ2022/07/17.

25. قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المعدّل و المتمّم ج. ر عدد: 42 لـ 11 يوليو 2010.

26. أمر رقم 10-02 مؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل و يتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 و المتعلق بمجلس المحاسبة، ج.ر عدد:50 لـ 01 سبتمبر 1995.

27. أمر رقم 10-04 مؤرخ في 26 أوت 2010، يتعلق بالنقد و القرض، المعدّل و المتمّم،ج.ر عدد:50 لـ 2010/09/01.

28. مرسوم رقم 70-173مؤرخ في16نوفمبر1970 يتعلق بواجبات و مهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية أو شبه العمومية، ج.ر عدد:97 لـ 20 نوفمبر 1970.

29. مرسوم تنفيذي رقم 92 –20 مؤرخ في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله.المعدّل و المتمّم،ج.ر عدد:3 لـ 15يناير 1992.

30. مرسوم تنفيذي رقم 96–136، مؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،ج.ر عدد:24 لـ 17 أفريل 1996.

31. مرسوم تنفيذي رقم 96 – 318 مؤرخ في 25سبتمبر 1996 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه، المعدّل و المتمّم،ج.ر عدد:56 لـ 1996/09/29.

32. مرسوم تنفيذي رقم 96 – 431 مؤرخ في 30 نوفمبر 1996يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي و الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري و كذا المؤسسات العمومية غير المستقلة،ج.ر عدد:74 لـ 1996/12/01.

33. مرسوم تنفيذي رقم 06– 354 المؤرخ في 09أكتوبر 2006 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى شركات ذات المسؤولية المحدودة، ج.ر عدد: 64 لـ 11أكتوبر 2006.

34. مرسوم تنفيذي رقم08-156مؤرخ في 26 ماي سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج.ر عدد:27 لـ 28ماي 2008.

35. مرسوم التنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه و قواعد سيره ج.ر عدد:7 لـ 02 فيفري 2011.

36. مرسوم تنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و صلاحياته و قواعد سيره،ج.ر.عدد:7 لـ 02 /2011/02.

37. مرسوم التنفيذي رقم 11- 30 مؤرخ في 27يناير 2011 يحدد شروط كيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات المحاسب المعتمد، ج.ر عدد: 07 لـ 02 فبراير 2011

38. مرسوم تنفيذي رقم 11- 31 مؤرخ في 27يناير 2011 يتعلق بالشروط و المعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، ج.ر عدد: 07 لـ02 فبراير 2011 .

39. مرسوم تنفيذي رقم 11- 32 مؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظ الحسابات، ج.ر عدد: 07 لـ02 فبراير 2011.

40. مرسوم تنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 06 فيفري 2011، يتعلق بتحديد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب ج.رعدد: 11 لـ20 فيفري 2011.

41. مرسوم تنفيذي رقم 11- 73 مؤرخ في 16 فبراير 2011 يحدد كيفيات ممارسات المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، ج.ر عدد: 11 لـ20 فبراير 2011 .

42. مرسوم تنفيذي رقم 11- 202 مؤرخ في 26 مايو 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها، ج.ر عدد: 30 لـ 1 يونيو 2011.

43. مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24نوفمبر 2011 يحدد شروط كيفيات سير و تربص المهني و إستقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المتربصين ج.ر عدد:65 لـ 30 نوفمبر 2011.

44. مرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 21 جويلية 2012، يتعلق بتنظيم و تسيير معهد الدراسات المتخصصة لمهنة المحاسبة ج.ر عدد: 43 لـ 25 جويلية 2012.

45. مرسوم تنفيذي رقم 13- 10 مؤرخ في 13 يناير 2013 يحددّ درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها، ج.ر عدد: 03 لـ 16 يناير 20133.

46. مرسوم تنفيذي رقم15-234 مؤرخ في19أوت 2015، يحدد شروط و كيفيات ممارسة الأنشطة و المهن المنظمة الخاضعة للتسجيل في السجل التجاري،ج.ر عدد:48 لـ 09 سبتمبر 2015.

47. مرسوم تنفيذي رقم 15-249 مؤرخ في 29 سبتمبر 2015، يحدد محتوى و تمحور و كذا شروط تسيير و تحيين مدونة الأنشطة الإقتصادية الخاضعة للتسجيل في السجل التجاري، ج.ر عدد: 52 لـ 2015/09/30.

48. قرار وزارة المالية مؤرخ في 6 ديسمبر سنة2006، يعدّل و يتمّم القرار المؤرخ في 7 نوفمبر سنة1994 و المتعلق بسلّم أتعاب محافظي الحسابات ج.ر عدد: 04 لـ 14يناير سنة 2007.

49. قرار وزارة المالية مؤرخ في 24 يونيو سنة2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ج.ر عدد:24لـ 2014/04/30.

50. قرار وزارة المالية مؤرخ في 12 يناير سنة2014،يحدّد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، ج.ر عدد:24 لـ 30 أفريل 2014.

51. قرار وزاري مشترك بين وزارة المالية و وزارة التعليم العالي مؤرخ في 7 مارس 2017 يحدّد عدد و طبيعة و معامل و برنامج الإختبارات و كذا تشكيل لجنة الإختبارات و القبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب،ج.ر عدد:45 لـ 30 يوليو2017.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

1- Ouvrages:

1. HADJ SADOK Tahar, Le commissaire aux comptes : rôle, diligences et responsabilités, édition DAHLAB, Baba Hassan, Alger, 2007.
2. ONNAINTY Marcel, Constitution des sociétés : Sarl- Sas- SA- Snc- Eurl- Sci. 3e éd، éditions d'organisation, Paris, 2003.

2-ARTICLES:

1-.MAHIOU Ahmed, "les séquences du changement juridique en Algérie : cinquante ans de droit (1962-2012)،Insaniyat n°5758, juillet-décembre, 2012.

3−Textes juridiques (Droit Français):

1. Loi N°66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales،JORF du 26/07/1966.

-الفـهرس-

الموضوع: **الصفحة:**

قائمة المختصرات الإصطلاحية:.....1

مقدمة.....2

الفصل الأول:القواعد التي تضبط ممارسة مهنة محافظة الحسابات.....11

المبحث الأول: المركز القانوني لمحافظ الحسابات: 13

المطلب الأول : الطبيعة القانونية لمحافظ الحسابات: 15

الفرع الأول: التكيف القانوني لمحافظ الحسابات: 15

الفرع الثاني : تمّيز محافظ الحسابات عن باقي المهن المشابهة له : 18

أولًا: تمييز محافظ الحسابات عن المحاسب المعتمد: 19

ثانيا: تمييز محافظ الحسابات عن الخبير المحاسب: 20

المطلب الثاني: ممارسة محافظ الحسابات مهنة مقننة: 21

الفرع الأول:مضمون فكرة المهنة المقننة: 21

الفرع الثاني : خضوع مهنة محافظة الحسابات لتأطير مهني صارم: 24

أولاً : المجلس الوطني للمحاسبة : 24

1. مهام الإعتماد: 25

2.مهام التقييس المحاسبي: 26

3.مهام تنظيم و متابعة المهن المحاسبية: 27

ثانيا : الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: 27

المبحث الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات: 29

المطلب الأول: الشروط الخاصة بالشخص الطبيعي: 29

الفرع الأول: التمتع بالجنسية الجزائرية و بكافة الحقوق اللصيقة بها: 29

الفرع الثاني :الكفاءة و الخبرة: 31

الفرع الثالث: الإعتـماد: 31

المطلب الثاني: الشروط الخاصة بالشخص المعنوي: 32

الفرع الأول: الشكل القانوني للشركة: 32
الفرع الثاني:إدارة الشركة: 33
الفرع الثالث:الإعتـماد: 35
المطلب الثالث : حالات التنافي : 35
المبحث الثالث:دور محافظ الحسابات: 37
المطلب الأول:تعيين محافظ الحسابات و إنتـهـاء مهامه: 37
الفرع الأول:تعيين محافظ الحسابات: 38
أولاً: الكيان المسؤول على التعيين: 38
1-تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة التأسيسية: 38
2 - تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية: 40
3- تعين محافظ الحسابات عن طريق القضاء: 42
ثانيا : الموانع: 43
الفرع الثاني: إنتـهـاء مهام محافظ الحسابات: 45
أولاً:إنتـهـاء عهدة محافظ الحسابات: 45
ثانيا:حالة وفاة أو شطب أو إيقاف محافظ الحسابات: 46
ثالثا: حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها: 46
رابعًا: الإســـتقالة: 46
خامسًا: عزل محافظ الحسابات: 47
سادسا: رد محافظ الحسابات: 49
المطلب الثاني:مهام محافظ الحسابات: 50
الفرع الأول:طبيعة المهام الموكلة لمحافظ الحسابات: 51
الفرع الثاني:المهام القانونية لمحافظ الحسابات: 51
أولاً:مهمة المراقبة و التحقيق: 51
ثانيا: التحقق من تجسيد مبدأ المساواة بين المساهمين: 52
ثالثا:إستدعاء الجمعية العامة للإنعقاد في حالة الإستعجال: 53
رابعا:وسائل التحقيق و التحري: 54
الفرع الثالث :تقارير محافظ الحسابات: 55

الفصل الثاني:القواعد التي تضبط سلوك و نشاط محافظ الحسابات: 57
المبحث الأول:حقوق و إلتزامات محافظ الحسابات.....58

المطلب الأول: حقوق محافظ الحسابات: 59
الفرع الأول :حق محافظ الحسابات في الإطلاع على الوثائق و التحري و حقه في الإعلام:.....59
الفرع الثاني :حق حضور الجمعيات العامة المنعقدة و إجتماعات الأجهزة المكلفة بالإدارة:.....60
أولاً:حق محافظ الحسابات حضور جمعيات المساهمين المنعقدة:.....61
ثانيا:حق حضور محافظ الحسابات حضور إجتماعات الأجهزة المكلفة بالإدارة:.....61
الفرع الثالث:الحق في الإستعانة بمعاونين مؤهلين لأداء المهام المعهودة له:.....62
الفرع الرابع: الحق في الأتعاب:.....62
المطلب الثاني: إلتزامات محافظ الحسابات: 63
الفرع الأول : الإلتزامات العامة لمحافظ الحسابات تجاه الشركات و الهيئات التي يراقبها.....63
أولاً : الإلتزام ببذل العناية في أداء المهام: 63
ثانيا : الإلتزام بعدم إفشاء السرّ المهني: 65
ثالثا:الإلتزام بعدم التدخل في أعمال التسيير: 67
رابعا:الإلتزام بمسك ملف خاص بالشركة الخاضعة لمراقبة محافظ الحسابات:.....68
الفرع الثاني :الإلتزامات الإعلامية لمحافظ الحسابات:.....68
أولاً:التقيد بواجب الإعلام تجاه أجهزة الإدارة: 68
ثانيا:الإلتزام بإعلام المساهمين: 69
ثالثا:واجب إخطار النيابة العامة بالوقائع الجنحية التي يطلع عليها:.....70
المبحث الثاني : مسؤولية محافظ الحسابات:.....71
المطلب الأول : المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات.....72
الفرع الأول : الخطأ محل المساءلة التأديبية:.....72
أولا:تعريف الخطأ التأديبي:.....73
ثانيا: أنواع الخطأ التأديبي: 74
الفرع الثاني:المساءلة التأديبية لمحافظ الحسابات: 75
أولاً: المساءلة التأديبية أمام لجنة الإنضباط و التحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة:.....76
ثانياً: الجزاء التأديبي: 79
1.الإنذار: 79
2.التوبيخ:.....79
3.التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر: 80
4.الشطب من الجدول: 80
المطلب الثاني : المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات. 80

الفرع الأول : شروط قيام المسؤولية المدنية: 81
أولاً:الخطأ: 83
ثانيا:الضرر: 85
ثالثا: العلاقة السببية: 86
الفرع الثاني:دعوى المسؤولية المدنية: 87
أولاً: المدّعون في الدعوى المدنية: 87
ثانيا: الجهة القضائية المختصة للفصل في الدعوى المدنية: 88
ثالثا:إنقضاء الدعوى المدنية: 89
الفرع الثالث: ضمانات المسؤولية: 89
المطلب الثاني : المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات: 90
الفرع الأول:الجرائم المرتبطة بممارسة المهنة: 91
أولاً: جريمة الممارسة غير القانونية للمهنة: 91
ثانيا:جريمة إنتحال صفة محافظ الحسابات: 92
ثالثا:جريمة أداء المهام رغم عدم الملاءمات القانونية: 93
الفرع الثاني: الجرائم المرتبطة بأداء المهام الرقابية: 94
أولاً:جريمة الإفشاء بالسّر المهني: 94
ثانيا:جريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة عن حالة الشركة: 96
ثالثا:جريمة عدم إبلاغ وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية: 97
رابعا:الإشتراك في الأفعال المجرّمة التي يقترفها القائمين بالإدارة داخل الشركة:.....98
خاتمة.....100
المراجع.....103
فهرس.....117