جامعة مولود معمري تيزى وزو

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

الإطار القانوني لمحافظ الحسابات في شركة الأموال

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون

تخصص: قانون الأعمال

من إعداد الطالبين:

حاج أعمر نصيرة

حرشاوي عبد الرحمان

تحت إشراف الأستاذة:

د/ أوباية مليكة

لجنة المناقشة:

- د/إرزيل الكاهنة، أستاذ.....رئيسا
- د/ أوباية مليكة، أستاذة محاضرة "أ".....مشرفا ومقررا
- د/ حدوش وردية، أستاذة محاضرة "أ".....ممتحنا

تاريخ المناقشة: 2022/09/27

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

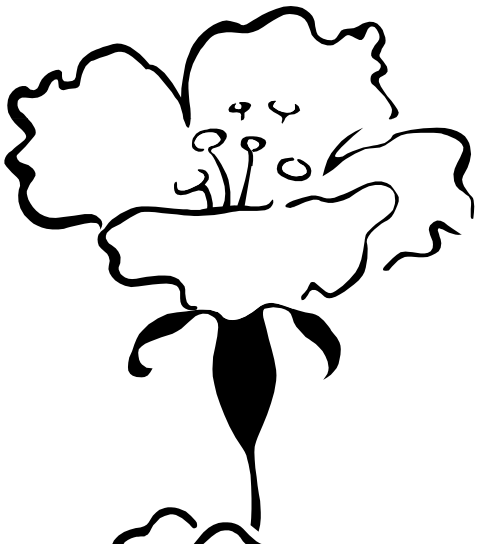
نسأل الله عز وجل الذي وفقنا في إتمام هذا البحث فالحمد لله حمدًا كثيرًا

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أحسن أستاذة الأستاذة "أوباية مليكة" على كل ما قدمته لنا ولم تبخل عنا من أي معلومات وتوجيهات كما نتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة.

ولما لا ننسى بتقديم الشكر لكل من ساعدنا بمعلومة، نصيحة، توجيه أو حتى بكلمة طيبة في أي مكان

شكرا لكم

*** نصيرة وعبد الرحمان ***



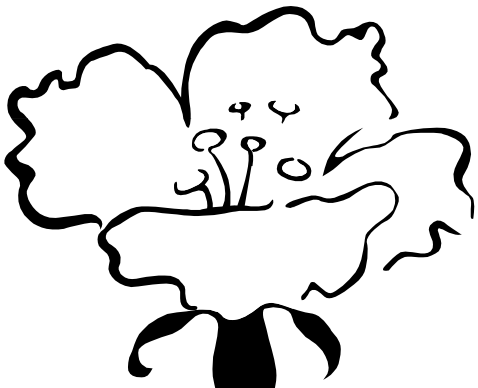
إهداء

إختلطت دموع فرحتي بتخرجي وحزني بوداع أحبتي في غمضة عين مرّت أيامنا وها نحن اليوم نجني قطافنا، ونودع أحبتنا، والمكان الذي ضمنا، بالأمس إلتقينا واليوم إفترقنا وفرحة تخرجنا ينسينا ألمنا"

إلى كل من علمني حرفًا في هذه الدنيا إلى أبي الغالي أهدي له ثمرة جهدي وإلى أمي أطال الله عمرها.

وإلى جميع إخوتني وإخواني وأصدقائي وإلى كل من ساندي في إنجاز هذا العمل من قريب إلى بعيد.

***نصيرة ***



إهداء

أهدي العمل المتواضع إلى أبي الغالي رحمه الله، وإلى أمي الغالية اللذان، رافقاني طول مسيرتي الدراسية واللذان كانا سندا لي في حياتي وأهدي لهما تخرجي إعترافا بالجميل الذي قدمهما طيلة مسيرتي الدراسية وإلى إخوتي وأختي وفقكم الله.

عبد الرحمان

مقدمة

شهد النظام المالي والمحاسبي للمؤسسات في الجزائر مجموعة من التغيرات فحاجة المؤسسات الماسة لمحافظ الحسابات دفعت بالمشرع الجزائري إلى فرض إلزامية تعيينه، وذلك لإثبات شرعية وصدق حساباتها. لذلك عرفت المهنة محافظ الحسابات من سنة 1969[1] إلى غاية 2010 تطورات عديدة، حاول المشرع الجزائري تنظيمها بإصدار قوانين تناسب مع كل مرحلة من المراحل التي مرت بها:

أدخل محافظ الحسابات أول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية سنة 1962 كانت أهم مهامه حينها المراقبة والفحص والعمل على كشف الأخطاء وذلك لضمان مصداقية حساباتها، ثم في مرحلة ثانية بعد 1988 عرفت محافظة الحسابات تطور ملحوظ بحيث خصص قانون رقم 88-01 المتضمن قانون توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية[2]، كانت تهدف لتحسين أنماط سير وتسيير الهياكل الداخلية التي تخص مهام المراقبة وكانت تهدف هذه المرحلة إلى عدم تدخله في أعمال التسيير، أما فيما يخص المرحلة الثالثة الممتدة ما بين 1991[3] و1999[4] فقد صدرت مجموعة من القوانين وأهمها من قانون رقم 91-08 الذي يحدد شروط وكليفيات ممارسة المهن الثلاث، فقد ساهم هذا القانون بتوضيح كيفية تعيين وممارسة المهنة وكذا تحديد الأتعاب وأخلاقيات المهنة وفي المرحلة الرابعة عرفت

1- قانون رقم 69-107 مؤرخ في 31 ديسمبر 1969، يتضمن قانون المالية لسنة 1970، ج.ر.ج.ج عدد 110، الصادر في 31 ديسمبر 1969.

2- قانون رقم 88-01 مؤرخ في 12 جانفي 1988، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية، ج.ر.ج.ج عدد 02، الصادر في 13 جانفي 1988.

3- قانون رقم 91-08، مؤرخ في 27 أبريل 1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.ج.ج عدد 20، الصادر في 01 مايو 1991.

4- قرار رقم 99-51 صادر في 24 مارس 1999، يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تحول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.ج.ج عدد 23، مؤرخ في 12 ماي 1999.

فيها مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تغيرات كثيرة، بل اقتصرت فقط في تعديل بعض المسائل بموجب القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، بأن تم الفصل بين المهن الثلاث المتمثلة في الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]، وأصبحت كل المهن تعمل تحت رقابة المجلس الوطني للمراقبة التابع لوزير المالية بعد ما كانت تحت رقابة ألمصف الوطني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد[2]، كما قامت وزارة المالية باستثناء المجلس الوطني للمحاسبة وبعدها قامت بتقسيمه إلى ثلاث هياكل للإشراف على المهن الثلاث لتصبح الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات هي المسؤولية عن تنظيم مهنة محافظ الحسابات وتكوين المهنيين والإشراف على منحهم الاعتماد ومنح لهم رخص مزاولة المهنة.

حدد المشرع الجزائري بشكل صريح في مادة 46 من القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن الثلاثة أنواع الشركات التي يتوجب عليها تعيين محافظ الحسابات والتي تتمثل في، شركات الأموال والتي تذكر منها: شركة المساهمة، شركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة التوصية بالأسهم، فشركات الأموال عامة هي شركات تقوم بمشروعات ضخمة وتحتاج إلى رؤوس أموال كبيرة ويكون هدف هذه الشركات تجميع هذه الأموال ممن يرغب في الاشتراك في مشروع الشركة دون اعتبار العلاقة بين الشركاء ودون التقيد بوضع ضوابط تضمن قيام الصلة بينهم.

وأكثر الشركات التي تحتاج المحافظ الحسابات هي شركة المساهمة التي تتولى المشروعات الكبيرة التي تعجز عنها عادة الاستثمارات المحدودة بحيث تهدف لبناء الاقتصاد الوطني وتنميته، فهي شركات لا تقوم على الاعتبار الشخصي بل بالرأسمال يهمهم فقط

1- قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.ج.ج عدد 42، الصادر في 11 يوليو 2010.

2- قانون رقم 88-01، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية، مرجع سابق.

الربح المالي باعتبارها أنها من شركات الأموال التي تقوم على الاعتبار المالي. مما يجعل أهمية تعيين محافظ الحسابات ضروري وإلزامي لمراقبة حسابات الشركة، كونهم خبراء في هذا المجال وذو درجات علمية متميزة. وتعود أهمية بحثنا هذا إلى الدور الفعال الذي يقوم به محافظ الحسابات والمتمثل في الدور الرقابي لحسابات الشركة وأهميته في وجوده في شركات الأموال والحفاظ على الجوانب المالية فيها. إن الهدف من دراستنا هو إبراز مكانة محافظ الحسابات في الشركات أو دوره والوقوف على أسباب قيام المسؤولية إتجاه محافظ الحسابات وما يترتب عن مخالفته لها.

والسبب الأساسي لإختيارنا هذا النوع من لمواضيع يعود لكون محافظ الحسابات جزء من شركة من شركات الأموال التي تكون محور دراسة أغلبية الحقيقيين فلابد من ذكر كل جزء في هذه المؤسسات لأنه جزء منها، ومن خلال ما سبق يتم طرح الإشكالية التالية:

كيف نظم المشرع الجزائري مهنة محافظ الحسابات في شركات الأموال؟

من أجل ذلك فقد استندنا في دراستنا إلى استعمال المنهج الوصفي التحليلي لأنه الأنسب لموضوعنا وذلك لجمع المعلومات المناسبة عن الموضوع. وتحليل مختلف النصوص القانونية المؤطرة له وللإجابة على إشكالية الموضوع قسمنا دراستنا إلى فصلين، تعرضنا في **(الفصل الأول)** إلى المركز القانوني المحافظ الحسابات في شركات الأموال، أما **(الفصل الثاني)** فقد خصصناه لدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في شركات الأموال.

الفصل الأول

المركز القانوني لمحافظ الحسابات في شركات الأموال

تعود في الأصل الرقابة على إدارة الشركة إلى المسيرين للشركة أو المساهمين فيها هذا من الناحية النظرية، لكن من الناحية العملية لم يتجسد المساهمين والمسيرين دورهم في الرقابة كما يجب، مما أثبت عدم كفاية هذه الآلية، للرقابة لتحسين حسن الأداء في الشركاء نظرا لنقص الخبرة والكفاءة لدى هؤلاء المسيرين وتحل المسائل المعقدة خاصة ما يخص المجال المالي والمحاسبي. مما استدعى ضرورة تعيين متخصصين في هذا المجال، فضلا أن مراجعة دفاتر في غالبية المساهمين.

لذلك ألزم القانون أن يكون لشركات الأموال عامة وشركات المساهمة خاصة تعيين محافظ حسابات يتولى مهمة التدقيق لأنه له خبرة ويتميز بالنزاهة في مراقبة وفحص مختلف العمليات المحاسبية الخاصة في شركات الأموال[1].

ومزاولة المهنة وفق الشروط المنصوص عليها في القانون بداية من ماهية هذه المهنة **(المبحث الأول)** وكيفية إلتحاق بالمهنة **(المبحث الثاني)**.

1- محمد فريد العريني، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2007،، ص 321.

المبحث الأول

ماهية محافظ الحسابات في شركات الأموال

يمكن إعتبار مهنة محافظ الحسابات من المهن التي جلبت إهتمام الباحثين في القانون وفي الإقتصاد، فقد حاول المشرع الجزائري في القانون رقم 10-01 تنظيم هذه المهنة بصفة واضحة مع الأخذ بعين الإعتبار التطورات التي عرفها الجانب القانوني والإقتصادي للدولة، وساهمت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بإبراز دورها في تأطير المهنة وتكوين المتربصين بعدما كانت في يد هيئة واحدة وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

لاسيما بعد إعتماد المرسوم التنفيذي رقم 11-26[1] المؤرخ في 27 جانفي 2011 المحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحيته وقواعد سيره متوضح أكثر مفهوم محافظ الحسابات(**المطلب الأول**)، وعلاقته بباقي الأجهزة في شركة الأموال (**المطلب الثاني**).

المطلب الأول

مفهوم محافظ الحسابات

يعتبر محافظ الحسابات همزة وصل بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة كما يعتبر المراقب عين الجمعية العامة الساهرة التي تراقب كل ما يتعلق بالأمور التي تتطلب الخبرة فيه خاصة فيما يتعلق بالحسابات.

فهو يقدم تقريرا عن خلاصة ما وصل إليه عن أحوال الشركة وتصرفاتها في مجلس الإدارة، وما إرتكب فيها من أخطاء وحتى لا يترك للمجلس أي محاولة ليسيطر على محافظ

1- مرسوم تنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ج.ر.ج.ج عدد 7، الصادر في 2 فبراير 2011.

الحسابات حيث أعطى المشرع تعريفًا لمحافظ الحسابات[1] **(الفرع الأول)**، مما جعل هذه المهنة تتميز بخصائص محددة **(الفرع الثاني)**

الفرع الأول

تعريف محافظ حسابات شركات الأموال وعلاقته بالخبير المحاسب والمحاسب المعتمد

عرف المشرع الجزائري في نص المادة 22 من قانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [2] على أن: "***يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون وكل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به***"، نفس هذا التعريف كانت قد جاءت به المادة 27 من قانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الملغى أنّه حيث إعتبره كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص تحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وإنتظام حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها.

أي أنّه ذلك الشخص الذي يقوم بعملية تدقيق الحسابات بكل إستقلالية وينشأ مكتب خاص به معتمد من طرف الجهات المخولة لها قانونيا يمنحها له شهادة لمزاولة المهنة.

كما نجد أن لمحافظ الحسابات عدّة تسميات تختلف من قانون لآخر ومن مرجع إلى آخر فقد تم تسميته بـ " مراقب الحسابات" هذا لأنّه يمارس نشاطه في مراقبة حسابات الشركة، وكما سمي أيضًا بقاضي الأرقام لأنه هو الذي من يتمسك بحسابات الشركة.

كما عرفته المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري على أنّه المراجع القانوني هو الشخص الذي " ***تتمثل مهنتهم الدائمة، بإستثناء أي تدخل في التسيير وفي التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها.***

1- رحاب محمود داخلي، النظام القانوني لدور الجمعيات العمومية في إدارة شركات المساهمة، مركز الدراسات للنشر والتوزيع ، 2015، ص 217.

2- قانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق

كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها" [1].

بالنظر لنص المادة نلاحظ أن المشرع لم يقدم تعريف دقيق لمحافظ الحسابات بل ذكر المجال الذي ينشط فيه، وأهم الصلاحيات الموكلة له في شركة الأموال ، وعليه يمكن أن نستنتج من خلال هذه التعاريف أن محافظ الحسابات هو شخص يمارس مهامه وفق ما خوله القانون والمتمثلة أساسا في مراقبة صحة حسابات الشركة.

وأما فيما يخص الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد فهي من المهن التي نظمها المشرع الجزائري في نفس القانون الذي نظم فيه مهنة محافظ الحسابات.

فرغم تنظيمها في نفس القانون، قانون رقم 10-01 إلا أنه تختلف مهنتهم كاختلاف هذه التسميات. فقد عرفت المادة 18 من قانون رقم 10-01 المنظم للمهنة الخبير المحاسب[2] على أنه :" **الشخص الذي يمارس مهمة تنظيم وفحص وتحليل المحاسبة للمؤسسات وتكون علاقته تعاقدية مع الشركة التي يمارس فيها نشاطه. ويعتبر الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بعمليات تقديم الاستشارات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي**"[3].

أما المحاسب المعتمد فقد عرفته المادة 41 من نفس القانون على أنه: " **المهني الذي يمارس مهامه باسمه الخاص وله مهمة مسك محاسبات وحسابات التجار والشركات**".

1- المادة 27 مكرر 04 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، ج.ر.ج.ج عدد 101، الصادر في 19 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم .

2- المادة 18 من قانون رقم 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

3- قادري عبد القادر، واقع مهنة الخبير المحاسب في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، مجلد(7)، عدد(1)، جوان2020[46-62]، ص53.

وتتمثل أهم مهامه في مساعدة الزبائن في إعداد الجداول المالية، وإعداد التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة، وكذلك عرض الكتابات المحاسبية، وتطور عناصر ممتلكات التجار.

فقد ارتبطت مهنة المحاسبة على مراقبة الحسابات وتشترك هذه المهن فقط من ناحية الإلتحاق والتعيين فمهام الخبير المحاسب تكون على مستوى شركات الخبرة المحاسبة ومهام المحاسب المعتمد تكون على مستوى شركات المحاسبة وأخيرا محافظ الحسابات يكون على مستوى محافظة الحسابات، وكلا المهن تختلفان من ناحية ممارسة المهام[1].

الفرع الثاني

خصائص مهنة محافظ الحسابات

تتميز مهنة محافظ الحسابات في شركة الأموال بمجموعة من الخصائص العينية التي تميزه كشخص أثناء مزاولة لمهنة والتي تتمثل في الإستقلالية والموضوعية**(أولا)** ووجوب أن يتميز بالإستمرارية وكذا الكفاءة المهنية**(ثانيا)** وإضافة الطابع الشخصي أثناء ممارسة لمهنته بشفافية ونزاهة **(ثالثا)**.

أولاً: الإستقلالية والموضوعية

حتى يتسنى لمحافظ الحسابات إصدار أي حكم صادق عن الجانب المالي للشركة التي ندبت له مهمة الرقابة، يتوجب أن لا تكون غايته من أداء هذه المهمة تحقيق ربح خاص أو أن تكون له مصلحة مما يؤثر على إستقلاليته وموضوعيته.

بل يجب أن تنحصر مهنته في الفحص والتدقيق دون التدخل في أعمال التسيير فلابد أن يتحلى بالمصداقية والشفافية وأن يمارس مهامه بإستقلالية عن هياكل المؤسسة

1- حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، "دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة غرداية، 2019، ص ص 57-58.

سواء مع مجلس الإدارة أو الجمعية العامة[1] ويشترط أن لا يكون في مهنته حالة من حالات التنافي التي قد تؤثر على حسن سير المهنة والتي تم ذكرها في القانون التجاري في المادة 715 مكّرر 06 من خلال نصها على أن: " ***لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:***

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

2- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر(10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر(1/10) رأسمال هذه الشركات.

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

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

5- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم." [2].

ثانيًا: الإستمرارية والكفاءة المهنية

نصت المادة 31 من القانون 10-01 على خاصية الاستمرارية من خلال التأكيد على ضرورة إستمرار محافظ الحسابات في الإطلاع على الوثائق المالية كم يلي أنّه:

1- أحمد أسود عباس، الممارسات التعسفية في شركات المساهمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2017، ص ص 109-120.

2- كسال سامية، "دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات الشركات (الشفافية والإفصاح)"، مجلة نقدية للقانون والعلوم السياسية، عدد 01، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص 101.

" يمكن لمحافظ الحسابات في أي وقت وفي عين المكان الإطلاع على السجلات المحاسبة والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعيين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل تفتيشات التي يراها لازمة"[1].

فيما تناولت المادة 8 من القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث خاصة الكفاءة المهنية بإعتبار أن مهنة محافظ الحسابات مهنته حساسة وتقنية في نفس الوقت، لذلك إشترط فيها المشرع بعض الشروط لمزاولته المهنة والتي تتلخص في:

- أن يكون محافظ الحسابات حائزا الشهادات الجزائرية لحافظ الحسابات أو شهادة معترف بها، ومنحت له الشهادات من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو من طرف احد المعاهد المعتمدة من طرفه.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية.
- أن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في منحة الوطنية للمحاسب المعتمدين[2].

ثالثًا: الطابع الشخصي

ورد في نص المادة 57 من القانون رقم 10-01 على أنّه: *" **تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة*** "*[3]، فعليه يجب أن تتم كل أعماله تحت إسمه الخاص بإعتباره له مكتب خاص به حتى

1- مادة 31 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

2- كسال سامية، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص 112.

3- مادة 57 من قانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

ولو كان المكتب عبارة عن شركة تضم عدة محافظي الحسابات إلا أن كل واحد ينجز أعماله بإسمه وتحت مسؤولية الشخصية. ولا يجب إستخدام غير أسمائهم سواء أمام أجهزة المؤسسة أو الشركات أو امام مؤسسات الدولة.

المطلب الثاني

علاقة محافظ الحسابات بشركات الأموال

يعد محافظ الحسابات في مركز إتصال بين المساهمين في الشركة ومجلس الإدارة فيها لأنّه المسؤول عن الرقابة، مما ساهم في إختلاف الآراء حول طبيعة علاقته بشركة الأموال التي يراقب حساباتها بحيث هناك من إعتبره مجرد عامل في الشركة تربطه علاقة تعاقدية أو تنظيمية، بينما هناك من إعتبره بمثابة الحكم بين المساهمين الذين وضعوا فيهم ثقتهم وبين واقع حسابات الشركة وسلوك مجلس الإدارة[1]، وأمام هذا الاختلاف انقسمت الآراء إلى نظريات عدة: نظرية ترى أن العلاقة هي علاقة تعاقدية وهي النظرية التقليدية **(الفرع الأول)** ونظرية ترى أنه جهاز فعال داخل المؤسسة وهي النظرية الحديثة **(الفرع الثاني)** ورأي راجح يجمع بين رأي النظريتين وهي النظرية التوافقية **(الفرع الثالث)**، مما نجد أن المشرع الجزائري رأي أخر حول هذه العلاقة وتكييفها حسب ما ورد في القانون **(الفرع الرابع)**.

الفرع الأول

النظرية التقليدية

تعتبر حسب هذه النظرية محافظ الحسابات وكيلا عن الشركة التي يمثلها مجموع المساهمين، الذين تم تعينهم من طرف الجمعية العامة و لها الحق في عزله إلا إذا إنتهت المدة المقررة في نظام الشركة[2]. مما أعطى له المشرع الجزائري حق أن يطلع على دفاتر الشركة ومستنداتها وأن يتأكد من سلامة الجرد وحسابات الشركة بعدها وجب له أن يكتب

1- علي حسن يونس، الشركات التجارية، مطبعة وهبة حسان، القاهرة، سنة 1991، ص 452.

2- علي حسن يونس، مرجع نفسه، ص 452.

تقريرًا عن النتائج التي توصل إليها فقد إعتمد هذا الرأي على عدة حجج التي تبين المركز الرئيسي لمحافظ الحسابات ، فالجمعية العامة لها سلطة تعينه والتي تحدد أتعابه[1].

وقد تعرضت هذه النظرية لعدة إنتقادات فحسب المبادئ العامة للوكالة فإن الموكل يعين وكيل بكل حرية وبدون قيود. إلا أن الجمعية العامة للمساهمين لها حق تعيين محافظ الحسابات. فاختياره يخضع لشروط وإجراءات فرضها القانون للقيام بمهمة الرقابة على حسابات الشركة.

كما أنّه من المعروف أنّه لا يجوز للموكل أن يعزل الوكيل في أي وقت قبل إنتهاء فترة وكالته. فالمشرع الجزائري لا يعطي الحق للجمعية العامة لعزل محافظ الحسابات إلا بتوفر أسباب مشروعة يقررها القضاء وفق تقرير يرفع إليه والنظر فيه[2].

الفرع الثاني

النظرية الحديثة

تعتبر النظرية الحديثة محافظ الحسابات عضوًا في الشركة وهيكلها التي يمارس فيها نشاطه المهني، فلا يخضع لقواعد الجمعية العامة ولا يمكن لها عزله قبل إنهاء المدة المقررة في نظام الشركة. فإن أخل محافظ الحسابات بواجبه إتجاه الشركة فإنّه يتم عزله إذا ثبتت أسباب إخلاله بسبب تقصير منه يتم عزله من منصبه من طرف القضاء[3].

فلا شك في إن هذه النظرية على صواب لأن محافظ الحسابات لا يتم تكليفه للقيام بأعمال تخص التسيير، كما هو الحال بالنسبة للوكيل، لكنه يقوم بالرقابة على حسابات الشركة بإعتبار الجانب المالي جانب مادي، ومن ناحية أخرى عليه أداء واجبه المهني إتجاه الشركة يشترط أن يتم توسيع مجال عمله لأنه يتمتع بالإستقلالية في عمله، ولا يشعر بتبعيته للجمعية العامة، ولا لمجلس إدارة الشركة.

1- نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2003، ص 337.

2- نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، مرجع نفسه، ص 337.

3- على حسن يونس، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 452.

لا وجود لهذا الإستقلال في ظل النظرية التقليدية التي تعتبر المحافظ وكيل عن الشركة خلافًا لما عليه الحال في هذه النظرية، التي تعتبر محافظ الحسابات عضوا في جسم الشركة[1].

الفرع الثالث

النظرية التوافقية

يرى أصحاب هذه النظرية أنه يستلزم في تعيين محافظ للحسابات توافق إرادتين، فهذا الإتجاه لا ينفي فكرة النظام القانوني والنظرية التعاقدية بل يجمع بينهما لأن تعيين محافظ الحسابات يفترض أن تختاره الجمعية العامة، كما يفترض قبول هذا الأخير صراحة أو ضمنًا للوظيفة فيتوافق الإرادتين وما يقترن من منطق الفكرة التعاقدية، وبتطبيق القواعد التي تنظم المركز القانوني لمحافظ الحسابات لا يجوز للشركة أن تتفق مع محافظ الحسابات على شروط تخالف القوانين ولوائح أو قواعد نظامها الأساسي والتي تبين دور محافظ الحسابات وتحدّد حقوقه وواجباته[2].

الفرع الرابع

موقف المشرع الجزائري

نص القانون الجزائري أن محافظ الحسابات مقابل قيامه بنشاطه أن يتم مكافأة على أداء مهامه في شكل أتعاب تحددها الجمعية العامة للمساهمين.

وبعد صدور القانون رقم 10-01 لم يذكر المشرع الجزائري أن محافظ الحسابات وكيل عن الشركة بل إستعمل لفظ مختلفًا وهو العهدة والتي تم ذكرها في المادة في 27 منه ***" تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرّة واحدة"***[3].

1- أيلول الأمين، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر، كلية الحقوق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018-2019، ص22.

2- أمنة بيبروك، المركز القانوني لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2015-2016، ص 27.

3- مادة 27 من قانون 10-01، المتعلق بالمهن الثلاث، ص 07، مرجع سابق.

وعليه فلا يمكن إعتبار محافظ الحسابات وكيل للشركاء، وذلك يتجلى في إقالته والتي تكون بواسطة القضاء في حال وجود أي مخالفات، كما أنه يكون مسؤول أمام الشركة والغير والهيئة التي ينتمي إليها، وأمام السلطات العمومية.

أما في الوكالة فتنحصر فيها المسؤولية إتجاه الموكل فقط لأن العلاقة تعاقدية بينهما ولا تمتد إلى أطراف أخرى.

المطلب الثالث

حقوق محافظ الحسابات

لقد أعطى المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات مجموعة من الحقوق، تمنحه الحماية القانونية أثناء القيام بمهامه إتجاه الشركة وتحميه من تعسف مجلس الإدارة وتضمن لمحافظ الحسابات أن يتمتع بالإستقلالية بالقدر الضروري للقيام بعمله المهني وحماية كرامته كشخص قبل أن يكون موظفًا لدى الشركة، فمن أهم الحقوق التي يتمتع بها حق الإطلاع **(الفرع الأول)**، الحق في الإعلام **(الفرع الثاني)**، الحق في الإتعاب **(الفرع الثالث)**. وكذلك الحق في إستدعاءه للجمعية العامة **(الفرع الرابع)**.

الفرع الأول

حق الإطلاع

حسب ما ورد في المادة 31 من القانون رقم 10-01: " ***يمكن محافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي أي المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.***

ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة"[1].

1- مادة 31 من قانون رقم 10-01، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

بحيث أعطى له المشرع حق الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة والصادرة عن الشركة وأي بيانات تتطلب ضرورة تفحصها والتحقيق منها.

كذلك يمكن لمحافظ الحسابات عند القيام بعمله أن يطلق تزويده بكافة الوثائق والبيانات الضرورية لتسهيل عملية التحقيق وفق خبرة الفنية والعملية[1] ولأداءه عمله بالشكل المطلوب منه.

كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على المعلومات المتعلقة بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة[2]، معها أي أنه أنّه للمحافظ سلطة الإطلاع المباشر على حسابات الشركة و وضعيتها المالية وهذا حسب ما ذكر في نص المادة 32 من قانون رقم 10-01.

يعود الهدف من إدراج هذا الحق إلى الكشف عن الأخطاء التي ينتج عن عدم وجوده ومدى ضروريته في مراقبته الجانب المالي المحاسبي لشركته.

الفرع الثاني

الحق في الإعلام

يملك محافظ الحسابات حق الإعلام، لكل حسابات الشركة وهو حق تضمنته المادة 33 من قانون رقم 10-01 على أنّه واجب يقع على القائمون بالإدارة بتقديم وتزويد محافظ الحسابات كل ستة أشهر على الأقل كشفا محاسبيا يتم إعداده حسب الشروط القانونية وكذا تقارير والبيانات التي يرسلها المجلس المساهمين بما ذلك الدعوى لحضور إجتماع، الهيئة العامة للشركة، ويجب أن يكون التقرير والكشوف التي تسلم له مشتملاً على البيانات التي نص عليها القانون[3].

1- باسم محمد ملحم، وبسام حمد الطروانة، الشركات التجارية للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص 490.

2- أنظر المادة 32 من القانون رقم 10-01، المتضمن بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

3- بن حميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، جامعة قاصدي مربح ورقلة، 2010-2011، ص 55،

الفرع الثالث

الحق الأتعاب

أعطى المشرع الجزائري حق لابد من توفره ووجوب حصوبل محافظ الحسابات على الأتعاب مقابل ما يقدمه من عمل لفائدة الشركة أو المؤسسة حيث نصت المادة 37 [1] من القانون رقم 10-01 أن تحديد الغاية من إختصاص الجمعية العامة بحيث نصت على أنّه تحدد الجمعية أو الهيئة المؤهلة أو المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهنته[2].

الفرع الرابع

إستدعاء محافظ الجمعية المساهمة

لم ينص القانون رقم 10-01 على حق محافظ الحسابات الاستدعاء جمعية المساهمين إلا أنّه نص في المادة 715 مكرر 12 على أنّه: " ***يتم إستدعاء مندوبي الحسابات لإجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة الذي يقفل حسابات السنة المالية المنهية وكذا لكل جمعيات المساهمين***".

إذ يجب على محافظ الحسابات حضوره لأنّه جزء من الشركة ولذلك جعل المشرع محافظ الحسابات شخصا ضروريًا ليحضر الجمعية العامة في أجل 30 يوم قبل إنعقادها حسب ما ورد في المادة 677 من القانون التجاري: " ***يجب في مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أن يبلغ المساهمين أو يمنع تحت تصرفهم قبل ثلاثين يوما من إنعقاد الجمعية العامة، الوثائق الضرورية لتمكينهم من إبداء الرأي عن دراية وإصدار قرار دقيق فيما يخص إدارة أعمال الشركة وسيرها***" [3].

1- أنظر المادة 37 من القانون رقم 10-01، المتضمن بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

2- بن حميلة محمد، مرجع سابق، ص 57.

3- مادة 677 من القانون رقم 75-59، يتضمن القانون التجاري، مرجع سابق.

يتضح مما سبق أهمية حضور محافظ الحسابات في هذه الاجتماعات للتدقيق والتحقيق ولقفل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين فهو من يتولى إنهاء إجتماعاتها وفي حالة تعذره عليه القيام بواجباته وعدم قدرته القيام بالتحقيق والفحص يقدم تقرير خاصًا يتضمن الأسباب التي تعرقل عمله[1].

1- باسم محمد ملحم، بسام حمد الطروانة، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 490.

المبحث الثاني

الإلتحاق بمهنة محافظ الحسابات في شركات الأموال

تتطلب عملية مراجعة الحسابات خبرة فنية لذلك تعد مهنة محافظ الحسابات مهنة تقنية متخصصة لا يمكن للشخص عادي ممارستها لأنه لا يحوز على مؤهلات ممارستها وكما لا يمكن لأي جهة من منح قبول التعيين إلا إذا كانت من الجهات المخول لها قانونيا ذلك.

إذ تعود هذه الصلاحية للوزير المكلف بالمالية كون هذه المهنة من المهن الحساسة لذلك من الواجب الحذر في طريقة التعيين فيها، وفي هذا الإطار نصت المادة 07 من قانون رقم 10-01[1] على أنه لمزاولة المهنة لابد من الحصول على الإعتماد واكتمال الشروط الواجب توفرها بالنسبة للشخص الطبيعي كذلك بالنسبة للشخص المعنوي **(المطلب الأول)** ولمزاولتها لابد من تعيينه وفق ما نص عليه القانون **(المطلب الثاني)**

المطلب الأول

الشروط الواجب توفرها للالتحاق بمهنة محافظ الحسابات

ألزم المشرع الجزائري الراغبين في مزاولة مهنة محافظ الحسابات الخضوع لبعض الشروط التي تختلف بين الشخص الطبيعي **(الفرع الأول)** والشخص المعنوي **(الفرع الثاني)**

الفرع الأول

بالنسبة للشخص الطبيعي

يعرف الشخص الطبيعي على أنه: " ***كل شخص تبدأ شخصيته منذ ولادته والذي يتمتع بكافة الحقوق والواجبات ويتحمل المسؤوليات***". وقد ورد في نص المادة 25 من

1- المادة 07 من قانون 10-01 ، المتضمن مهنة الخبير لمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق

القانون المدني الجزائري على أنه ***" تبدأ شخصية الإنسان بتمام ولادته حيا و تنتهي بموته"*** [1].

بالنسبة لمحافظ الحسابات عندما يكون شخص طبيعي أورد القانون رقم 10-01 مجموعة من الشروط التي يجب توفرها في محافظ الحسابات والتي تتمثل في شرط الجنسية، شرط الشهادة، شرط الاعتماد، شرط التسجيل

أدرجها في المادة 08 من قانون رقم 10-01[2] كما يلي: ***" لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:***

1- أن يكون جزائري الجنسية،

2-أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها،

ب- بالنسبة لمهنة الخبير محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحساسات أو شهادة معترفا بمعادلتها،

ج- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة،

3-أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية السياسية،

4-أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،

1- مادة 25 من أمر رقم 75-58 مؤرخ 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني، ج.ر.ج.ج عدد 78، الصادر في 30 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.

2- مادة 08 من قانون رقم 10-01 ، المتضمن مهنة الخبير لمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،

6-**أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6**[1] وهذا الذي سنقوم بشرحه كل شرط على حدة".

أولا: شرط الجنسية

اشترط المشرع الجزائري في الشخص الطبيعي إذا أراد مزاولة مهنة محافظ الحسابات في شركة أموال أن يكون حاملا للجنسية الجزائرية دون غيرها عكس ما كان في القانون رقم 91-08 الذي منح ورخص للأجانب ممارسة المهنة مما يشكل خطر على الشركات بإفشاء سر المهنة.

ثانيا: أن يتمتع الشخص بكل الحقوق المدنية والسياسية

يقصد بالحقوق المدنية التي يزاولها الفرد لتحقيق مصالحة الفردية كالحقوق العائلية، الحق في لتعاقد والأمن والسلامة والمساواة أمام القانون.

أما فيما يخص الحقوق السياسية هي كل الحقوق التي خولها القانون لكل فرد وذلك للقيام بكل الأعمال بطريقة مشروعة كالحق في الانتخاب وحق المشاركة وحق الإختيار الممثلين السياسيين.

وإشترطت المادة 08 التمتع لهذه الحقوق وعليه يجب أن لا يكون محروما من هذه الحقوق التي تمسه كشخص أو تمتعه من ممارسة حقوقه بكل حرية.

ثالثا: أن يتمتع بالنزاهة والشرف

يثبت هذا الشرط عندما لا يكون قد صدر حكم من شأنه أن يدين محافظ الحسابات بارتكابه لجنحة أو جناية كالتزوير وخيانة الأمانة والرشوة التي وردت في قانون العقوبات.

1- قانون رقم 98-08، المتضمن مهنة الخبير لمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

باعتبار هذه الأعمال تؤثر سلبيا على سير أعمال الشركة وعرقلتها[1]. هذا الشرط ورد لحماية الائتمان وحماية أموال الشركة لتفادي مراقبتها من أشخاص غير نزهاء، ولا تتوفر فيهم الأمان والثقة.

رابعا: الشهادة الجزائرية

على المترشح للالتحاق بمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية وهذا من البديهي بحيث أن المشوار الدراسي بعد نهاية الطالب من دراسته الجامعية يتم منحه شهادة، فمحافظ الحسابات كذلك يمر بمراحل لمنحها له لمباشرة عمله باستقلالية ومنحها من طرف الجهات المختصة لفتح مكتب خاص به. ويمكن أن تكون لهذه الشهادة شهادة معادلة للتخصص التي نذكر منها الميدان المحاسبي و المالية:

- ليسانس في العلوم التجارية
- ليسانس في علوم التسيير
- شهادة الدراسات المحاسبية العليا وغيرها.

ويتم منحها بمجرّد النجاح في التكوين[2].

خامسا: الحصول على الاعتماد

على محافظ الحسابات أن يتحصل على الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية قبل أدائه اليمين، فهو عبارة عن شهادة معترف بها لمزاولة النشاط، لأنها تضمن الحقوق المهنية وتلزمه على احترام والالتزام بواجباته، ويتم منح الاعتماد لمن استوفى فيه الشروط.

بحيث يقوم المعني بتقديم طلب على شكل رسالة إلى المجلس الوطني للمحاسبة مرفوقا بكل الوثائق الثبوتية التي تؤكد استيفاء الشروط[3].

1- طيطوس فتحي، "محافظ الحسابات في الجزائر"، دفاتر السياسة و القانون، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، العدد 09، جوان 2013، ص40.

2- بلمخفي خولة، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في العلوم القانون، كلية الحقوق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018-2019، ص14.

3- بلمخفي خولة، مسؤولية، مرجع سابق، ص ص 14-15.

حسب ما وردت في المادة 07 المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المتعلق وكيفيات الاعتماد أن ترفق معه هذه الوثائق:

بالنسبة للأشخاص الطبيعيين:

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد.
- شهادة الجنسية الجزائرية.
- مستخرج من سجلات الميلاد رقم 12.
- نسخة مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق لممارسة المهنة.
- مستخرج من صحيفة السوابق القضائية رقم 03.
- نسخة مصادق عليها من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمقر المهني.
- النسخة الأصلية لمحضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد وجود المحل المهني والشروط المادية لممارسة المهنة .
- ستة (6) صور شمسية على خلفية بيضاء.
- نسخة مصادق عليها من عقد آداء اليمين
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجرا تحت أية صفة كانت.
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية، قصد التأكد من حسن سلوك المترشح لممارسة المهنة[1].

سادسا: آداء اليمين

نصت المادة 06 من القانون رقم 10-01 على شرط أداء اليمين من طرف محافظ الحسابات وذلك بعد حصوله على الاعتماد وقبل التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أمام المجلس القضائي وهذا الشرط يثبت نزاهة وشفافية أعماله في المستقبل.

1- مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.ج.ج عدد 7، مؤرخ في 02 فبراير 2011.

ويتم اليمين بإلقاء هذه العبارات ***" أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي، وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف و الله على ما أقوله شهيد"*** [1].

فبمجرد أداء اليمين يتم منح محافظ الحسابات الاعتماد لمباشرة المهنة قانونيا وفق ما نص عليه القانون.

لكن في حالة ما إذا توفرت فيه حالة من حالات التنافي لا يمنح له الاعتماد ولا يتم تسجيله في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حتى ولو إستوفى كل الشروط السابقة وتتمثل أهم حالات التنافى في[2]:

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه.
- كل عهدة برلمانية
- كل عهدة إنتخابية في هيئة تنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة
- يتم تعيين مهني لإستخلافه يتولى تصريف امور الجارية لمهنته
- لا تتنافى مع مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.
- على المنتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة مهنته.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمجلس المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

1- مادة 06 من قانون 10-01، المتضمن مهنة الخبير لمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

2- المادة 64 من قانون 10-01، المتضمن مهنة الخبير لمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفرع الثاني

بالنسبة للأشخاص المعنوي

الشخص المعنوي عبارة عن كيان تنشأ من مجموعة من الأموال والأشخاص ويكون لها استقلالية تميزها عن الشخص الطبيعي. بحيث تهدف لتحقيق الرّبح أو لخدمة عامة ***" فالشخص الاعتباري يمكن أن يكون مؤسسة، جامعة، محل تجاري، فلم يعرفه المشرع بل اكتفى فقط بذكره في المادة 49 من القانون المدني عن طبيعة هذا الشخص الإعتباري".***

سمح القانون رقم 10-01 بإمكانية ممارسة مهنة محافظ الحسابات من قبل محافظي الحسابات في شكل مكتب واحد أو في شكل شركة أو تجمع[1].

ولقبول مزاولة هذه الشركة أو التجمع للمهنة يتعين أن تتوفر فيها الشروط التالية[2]:

- أن تقدم وثائق التصريح بالاكتتاب برأسمال.
- تحرير القانون الأساسي للشركة.
- اعتماد كل شريك بصفة منفردة كمدقق حسابات.

وبعد قبول المجلس الوطني للمحاسبة لطلبه بمضي من طرف وزير المالية و يسلم للشخص المعني.

لكن قبل النظر في استيفاء هذه الشروط، يتعين أن تتوفر في كل مؤسس في هذه الشركة الشروط السابق الإشارة إليها بالنسبة لمحافظ الحسابات الشخص الطبيعي وتتم بشكل فردى أي لكل شريك أن يضع وثائق لنفسه ويجمعوا في ملف واحد[3]، وتتمثل هذه الوثائق في:

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد
- نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض اعتماده

1- أنظر المادة 12 من القانون رقم 10-01، المتضمن مهنة الخبير لمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

2- طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مرجع سابق، ص41.

3- سيد محمد، "مسار مزاولة مهنة محافظ الحسابات"، مجلة الاقتصاد الجديد، عدد 15، مجلد 02، جامعة خميس مليانة، 2015، ص 82.

- نسخة من التصريح بالاكتتاب ودفع رأسمال الشركة قيد التكوين.
- نسخة من المشروع القانون الأساسي للشخص المعنوي بعدها الموثق المكلف بتحرير العقد.
- نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل لاتمام الإجراءات الإدارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول.
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء.
- 06 صور شمسية على خلفية بيضاء لكل شريك[1].

كما يمكن أن يتخذ "شركة محافظة الحسابات" وهي شركات ذات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية يكونها محافظي حسابات ليمارس كل واحد منهم على حد، وتؤهل هذه الشركات للكمارسة مهام محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظ الحسابات 3/2 من الشركاء فيها على الأقل[2].

المطلب الثاني

كيفية تعيين محافظ الحسابات

تعتبر مهمة تعيين محافظ الحسابات من المسائل الضرورية التي توجب على شركات الأموال أن لا تغفل عنه خاصة شركة المساهمة، ولذلك بتأسيس الشركة تعين محافظ حسابات فيها.

يتم تعينه من طرف الجمعية العامة كأصل **(الفرع الأول)** لكن استثناءا يمكن تعيينه من طرف مجلس الإدارة **(الفرع الثاني)** كما يمكن أن يتدخل القضاء في حالة وجود مانع أو رفض أثناء عملية التعيين من طرف الجمعية العامة **(الفرع الثالث)**.

1- المرسوم التنفيذي رقم 11-30، مرجع سابق.

2- أنظر المادة 48 من القانون رقم 10-01، المتضمن مهنة الخبير لمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

الفرع الأول

تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة كأصل

ألزم المشرع كل من شركة المساهمة أو شركات الأموال على ضرورة تعيين محافظ حسابات، ويتم تعيينهم مباشرة بعد تأسيس الشركة لكل تختلف ضرورة وإجبارية تعيينه من شركة الأخرى. من شركة المساهمة **(أولا)** والشركة التوصية بالأسهم **(ثانيا)**، وشركة ذات المسؤولية المحدودة **(ثالثا)**

أولا: في شركة المساهمة

تعود صلاحية تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة في الأصل للجمعية العامة. فالجمعية العامة هي الجهاز الذي يضم جميع المساهمين أو كما تسمى بصاحبة السّيادة في الشركة. لكن في الواقع ما هو إلا تسمية يكذبها الواقع العملي وذلك يعود لعدم حضور المساهمين للجمعية العامة فيما يخص الإجتماعات فهم يعتبرون بمثابة دائنين عابرين للشركة يهمهم سوى المضاربة على أسهمهم.

فالجمعية العامة لها ثلاثة أنواع:

الجمعية التأسيسية: تضم المكتتبين في رأس مال الشركة تقوم بمراقبة عملية التأسيس والمصادقة على اختيار أعضاء مجلس الإدارة الأول ومحافظ الحسابات. فهذه المرحلة تزول بمجرّد ما يتم تأسيس الأجهزة التي تم تأسيس الشركة لغرض الوقوف على أحوال الشركة[1].

وكذلك هناك الجمعية العامة الغير عادية التي تختص بتعديل النظام الأساسي للشركة، والجمعية العامة العادية التي يتم فيها ممارسة الدّور الرّقابي على أعمال الإدارة.

فالجمعية العامة سلطة تعيين محافظ الحسابات أو أكثر يتولى مهامه المتمثلة في الرقابة التي ندب لها. ويكون مسؤولا عن كل مخالفة تمس بمهامه.

1- محمد فريد العريني، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2007، ص 281.

فقد ورد في نص المادة 621 من القانون التجاري التأكيد على ضرورة احترام للأحكام التي تخص الشركة[1]." **يسهر مندوبو الحسابات تحت مسؤوليتهم على مراعاة الأحكام المشار إليها في المادتين 619 و 620 و يبلغون عن كل مخالفة في تقريرهم المرفوع للجمعية العامة السّنوية".**

إنّ تعيين محافظ الحسابات يكون من طرف الجمعية العامة ويكون لكل محافظ الحسابات إلزامية أداء واجبه المهني والكشف عن كل ما يخالف ويعرقل سير مهامه.

أكد القانون رقم 10-01 في المادة 26 صراحة على الجهة المخولة لتعيين محافظ الحسابات ***" تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"*** [2].

وعليه فإن محافظ الحسابات يتم تعيينه بعد القبول من طرف الوزير المكلف بالمالية وذلك بعد حصوله على الشهادة والاعتماد لمزاولة المهنة ويصبح مرخصا له بمباشرة المهنة في أي شركة كانت والتي تعينه الجمعية العامة لصالح الشركة التابعة للمؤسسين الأصليين.

أما المدة المحدّدة لتعيينه فقد حددها المادة 27 من القانون رقم 10-10 بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وهذا يتعين على أي عضو في الشركة أو محافظ الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ الحسابات في أجل أقصاه 15 يوما وذلك عن طريق إرسال رسالة يبين فيها قرار تعيينه[3].

1- مادة 621 من القانون رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، مرجع سابق

2- مادة 26 من قانون رقم 10-01، المتضمن مهنة الخبير لمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

3- باسم محمد ملحم، بسام حمد الطراونة، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 486.

بعد تعيينه يتولى واجبه المهني المتمثل في وضع تقارير مفصلة والفحص الكلي لحسابات الشركة وتقديمها أثناء انتهاء السّنة المالية، وذلك بإعلام المسيرين بمسار حسابات الشركة لكن دون تدخله في شؤون تسيير الشركة لأنها لا تعتبر من المهام المخولة له[1].

يعتبر تعيين محافظ الحسابات في شركات المساهمة ضروري وإجباري وذلك بسبب تعدّد المساهمين وعدم قدرتهم على القيام بالأعمال التي تخص الحسابات لأنها من اختصاص خبراء في المجال.

ثانيا: تعيينه في شركة التوصية بالأسهم

يعين أعضاء مجلس المراقبة بقرار الجمعية العامة العادية وفق القواعد العامة للشركة. بحيث يتولى مجلس المراقبة مهمة الرقابة على أعمال الشركة. فالمجلس يتكون من محافظي الحسابات ويقومون بتقديم تقرير كل سنة تشير فيه إلى التفاصيل التي تم رصدها في الحسابات السنوية، يخضع تعين هؤلاء المحافظين لنفس الأحكام التي تخضع لها شركة المساهمة أي نستنتج أن شركة التوصية بالأسهم لا تختلف عن شركة المساهمة في تعيين محافظ الحسابات ويتميز هذا الأخير بنفس المركز القانوني فيها مع ذلك المقرر له في شركة المساهمة[2].

ثالثا: تعيينه في شركة ذات المسؤولية المحدودة.

المشرع الجزائري لم يجعل تعيين محافظ الحسابات في شركة ذات المسؤولية المحدودة إجباريا. وهذا يعود لعدم كبر حجم الشركة[3].

لكن بعد صدور قانون المالية 2005[4]قرّر إلزامية تعيين محافظ الحسابات في الشركة

1- مادة 27 من قانون رقم 10-01، المتضمن مهنة الخبير لمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: " تحدّد *عهدة محافظ الحسابات بـ 3 سنوات قابلة للتجديد مرّة واحدة* ".

2- الطيب بلولة، قانون الشركات، برتي للنشر، طبعة الثانية، الجزائر، 2009، ص 211.

3- الطيب بلولة، المرجع نفسه، ص 212.

4- القانون رقم 05-05، المؤرخ في 25 يوليو2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج.ر.ج.ج عدد 52، الصادر في 26 يوليو 2005.

ذات المسؤولية المحدودة هذا يعود لتوسع حجم الشركات وكونه من أهل الاختصاص.

رابعا: محافظ الحسابات داخل البنوك والمؤسسات المالية

بما أن البنوك والمؤسسات المالية هي الأخرى ملزمة بتعيين جهاز يكلف بالرّقابة على حساباتها ونشاطها.

فتعبر الرّقابة التي يضطلع عليها محافظ الحسابات مهمة، بحيث يتم تعين محافظ الحسابات لهدف التركيز على تجزئة العمليات، فلا يمكن أن يقوم بهذه العمليات موظفا واحدا بل يتم تقسيم العمليات على أكثر من موظف، في حين أن محافظ الحسابات يساهم في إكتشاف الأخطاء مما يصعب التزوير ويسهل عملية إكتشافه بسهولة بحيث نصت المواد 100 إلى 102 المتعلق بالنقد والقرض عن أهمية تعيين لذلك نصت المادة 100 من الأمر رقم 03-11[1] المتعلق بالنقد والقرض على أنه:"**يجب على كل بنك أو مؤسسة مالية وعلى كل فرع من فروع بنك أو مؤسسة مالية أجنبية أن يعين، بعد رأي اللّجنة المصرفية وعلى أساس المقاييس التي تحدها محافظين(2) للحسابات عل الأقل، مسجلين في قائمة نقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات**".

ومن هذه المادة يمكن القول أن المركز القانوني لمحافظ الحسابات لا يختلف عن مركزه في النظام الخاص بشركة المساهمة لأن البنوك والمؤسسات المالية هي في الأصل شركات المساهمة، لذلك المشرّع فرض على كل البنوك والمؤسسات المالية وكذا البنوك الأجنبية التي لها فروع في الجزائر من تعين محافظ الحسابات بعد رأي اللّجنة المصرفية[2].

ولكن على خلاف شركات المساهمة العادية وأن تعين محافظ الحسابات في المؤسسات المصرفية يتم تحت إشراف اللّجنة المصرفية بما يعطي لها الحق في الإعتراض عن التعيين لحماية عملاء البنوك والمؤسسات المالية، فتقوم البنوك والمؤسسات المالية بتبليغ

1- أمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بالنقد والقرض، ج.ر.ج.ج، عدد 52، صادر بتاريخ 27 أوت 2003، (معدل ومتمم).

2- علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودزوه في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة مقدم لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة أبو بكر بلقايد، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2017، ص ص 283-284.

أسماء محافظي الحسابات الذي يقوم اللجنة المصرفية بإقتراحهم ويقدم لها فترة شهرين للبث في الطلب بالقبول أو الاعتراض وإذا لم تبث عن رأيها يعتبر سكوتها قبولا ضمنيا[1]، فمحافظو الحسابات يلعبون دورا هاما في البنوك والمؤسسات المالية، مما يلزم تعيين محافظين على الأقل فالمشرّع لم يذكر طبيعتهم أن كانوا من الأشخاص الطبيعية أو الأشخاص المعنوية[2].

وأما فيما يخص شروط الإلتحاق فهي نفسها الشروط التي وردت في القانون 10-01 في المادة 08 منه والمتمثلة في الجنسية، الحصول على شهادة والتمتع بالحقوق المدنية والسياسية والإعتماد وكذا أداء اليمين.

وأما فيما يخص مهام محافظ الحسابات في البنوك والمؤسسات المالية فهي تتمثل في أساسا في مراقبة الوضعية المالية للبنك وإعلام هيئات معينة بالمعلومات الضرورية، إذ يتعين على محافظ الحسابات التدقيق في الحسابات والإعلام بكل المخالفات التي من شأنها مخالفة النصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها، وكذا لتقديم تقرير لمحافظ البنك الجزائري عن مهام التي أنجزها.

يخضع محافظ الحسابات ممارسته لهذه المهام لرقابة اللّجنة المصرفية، فقد وردت في المادة 102 من الأمر رقم 03-11[3] المتعلق بالنقد والقرض أنه في حالة إخلاله بالإلتزامات الموكلة إليه والتي توجب عليه الابلاغ عن كل مخالفة ترتكبها المؤسسة المصرفية والتي لم تحترم فيها قواعد قانون النقد والقرض[4] تصدر في حقه اللجنة المصرفية عقوبات ذات طابع تأديبي وجزائي تتمثل في:

1- حديد أميرة، "إستقلالية محافظ الحسابات في ظل القانون المصرفي الجزائري"، المجلة الاكاديمية للبحث القانوني، عدد 02، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حسيبة بن بوعلي، تلمسان، 2018، ص ص 202-203.

2- أيت وازو زاينة، مسؤولية البنك المركزي في مواجهة الأخطار المصرفية في ظل القانون الجزائري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص قانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2012، ص 319.

3- المادة 102 من القانون رقم 03-11 المتعلق بالنقد والقرض

4- قزولي عبد الرحيم، النظام القانوني للبنوك التجارية في الجزائر، مذكرة لنيل شهدة الماجستير في القانون الخاص المعمق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، 2015، ص 184.

- المنع من مواصلة عمليات مراقبة بنك أو مؤسسة مالية ما.
- المنع من ممارسة مهام محافظي الحسابات لبنك أو مؤسسة مالية لمدة 03 سنوات مالية مما وجب عليه الإبلاغ من كل مخالفة ترتكبها المؤسسة والتي لم تحترم قواعد قانون النقد والقرض.

الفرع الثاني

تعيينه من طرف مجلس الإدارة كإستثناء

في الأصل أنه لا يجوز لمجلس الإدارة تعيين محافظ الحسابات والحكمة من ذلك أن لمحافظ الحسابات دور في مراقبة أعمال الشركة بما في ذلك مجلس الإدارة، لكن في حالة عدم تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة، يقوم مجلس الإدارة بتعيينه كاستثناء، رغم أن القانون لا يفوض لمجلس الإدارة سلطة تعيينه ولا عزله أو تحديد أتعابه إلا إذا استوجب تعيينه ضرورة تعود بالمصلحة للشركة، ويتم عرض هذا الإغفال عن تعيينه في أوّل اجتماع للجمعية العامة[1].

لكن هذا الحل معيب يؤدي إلى وقوع محافظ الحسابات تحت سيطرة مجلس الإدارة وكان يجب على المشرع أن يأخذ بالحكم الفرنسي الذي مفاده أنه يجوز لكل مساهم في حالة شغور منصب المحافظ أن يطلب من رئيس المحكمة اتخاذ الإجراءات الاستعجالية لتعيينه، دون الوقوع تحت سيطرة أي هيكل من هياكل الشركة والتي تسلبه حريته واستقلاليته والتي تقضي على شفافية ونزاهة أعمال محافظ الحسابات[2].

1- محمد فريد العريني، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 313.

2- محمد فريد العريني، أساسيات القانون التجاري، دار الجامعة الجديدة ، 2004، ص 287.

الفرع الثالث

تعيينه من طرف القضاء

يجوز تعيين محافظ الحسابات بأمر على عريضة يصدر من رئيس المحكمة التابع لإختصاصها مقر الشركة بناءًا على طلب مجلس الإدارة ومجلس المديرين[1]، ففي حالة وجود أي مانع لعملية التعيين من طرف الجمعية العامة، يقوم أعضاء مسيري الشركة برفع قرار تعيينه أو إستبداله حسب الحالة إلى رئيس المحكمة التي تتواجد فيه الشركة ويتم فيه استدعاء رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين[2]، وهذا وكما تناولت أيضا المادة 715 مكرر 7[3] إمكانية تعين القضاء لمحافظ الحسابات من خلال نصها على أنه: " **إذا أغفلت الجمعية تعيين مندوب الحسابات ...يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين مندوب الحسابات**".

الفرع الرابع

الشروط مباشرة محافظ الحسابات لعمله بعد تعيينه.

بالإضافة إلى الشروط السالف ذكرها لتعيين محافظ الحسابات فإنه يشترط فيه حق يباشر مهامه في مراقبة حسابات الشركة أن يكون نزيها وان لا يقع ضمن إحدى حالات المنع والتنافي المنصوص عليها في التشريع والتنظيم المعمول بهما.

نذكر حالات التنافي والمنع ما ورد في المادتين 64 و65 من القانون رقم 10-01 ما يلي:

- بالنسبة لحالات التنافي:

- ممارسة أي نشاط تجاري (سواء يشكل مباشر أو وسيط أو وكيل)
- كل عمل مأجور يقتضي قيام علاقة خضوع قانوني.

1- سالمي عبد القادر، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018-2019، ص 16.

2- المادة 715 مكرر 4 من الأمر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري، مرجع سابق.

3- أنظر المادة 715 مكرر 7، مرجع نفسه

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة لشركة تجارية.
- الجمع بين مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات لدى نفس الشركة.
- كل عهدة برلمانية أو إنتخابية[1]

ومن حالات المنع:

- القيام بمراقبة حسابات يملك فيها أسهم.
- القيام بأعمال التسير.
- القيام بأعمال الرقابة القبلية
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي.

وكذلك يعد من حالات المنع والتنافي:

- أن لا يجمع محافظ الحسابات بين عمله وبين الاشتراك في تأسيس الشركة أو العضوية في مجلس الإدارة أو الإشتغال فيها بأي عمل فني.
- أن لا يكون محافظ الحسابات شريكا لأي شخص يباشر نشاطا مما يدخل في عداد مؤسسي الشركة أو مجلس إدارتها أو عمالها، أو أن يكون موظفا لديه. وذلك تحت طائلة بطلان أي إجراء أو تصرف يقع بصورة تخالف الأحكام العامة[2].
- كما أنه لا يجوز للمحافظ قبل انقضاء 3 سنوات من تركه وظيفته في الشركة التي يعمل فيها[3] كعضو أساسي أو من مسيري الشركة التي بعمل فيها.

من جانب آخر وضع المشرع الجزائري مجموعة من حالات المنع والتنافي في القانون التجاري في المادة 715 مكرر 06 بحيث ألزم المشرع للتعيين وجوب عدم وجود أي علاقة تربط بينه وبين أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المديرين ومجلس المراقبة صلة قرابة، كما لا يجوز أن يكون هناك علاقة قرابة أو مصاهرة لغاية الدرجة الرابعة، مع القائمين بالإدارة

1- المادة 64 من القانون رقم 10-01، مرجع سابق

2- فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، جامعة عمان، سنة 2005، 562.

3- محمد فريد العريني، أساسيات القانون التجاري 2004، مرجع سابق.

وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

مع القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) من رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركات[1].

مع أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا إما من قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

مع الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات من أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم.

مع الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء من مجلس المراقبة أو مجلس المدريين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم[2].

كل هذه الموانع وحالات التنافي يهدف من ورائها المشرع إلى ضمان نزاهة وحياد واستقلالية محافظ الحسابات في أدائه لمهامه.

1- المادة 715 مكرر 06 من الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري، مرجع سابق.

2- نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، مرجع سابق، الجزائر، ص 333.

الفصل الثاني

دور محافظ الحسابات في شركات الأموال

بإعتبار أن محافظ الحسابات هيئة قائمة بذاتها في الجهاز التنظيمي للشركة محل المراقبة، يقوم بمجموعة من المهام التي خولها له القانون، فهو ليس بوكيل ولا يكلف بإبرام تصرفات قانونية، بل هو من أحد هياكل الشركة التي تراقب حسابات الشركة والعمل على تدقيقها خلال فترة عهدته.

يتمتع محافظ الحسابات بالإستقلالية التامة في عمله إزاء باقي أجهزة الشركة، فقد تمت تسميته "**بقاضي الأرقام**" لأنه من يحدد وجود الأخطاء في حسابات الشركة، ويقوم كشفها بإعتباره المسؤول عن صحة الجانب المالي للشركة، فعمله دقيق يتطلب بذل عناية[1] ويفرض عليه مجموعة من الإلتزامات في تنفيذ مهامه وليس فقط عناية الرجل العادي **(المبحث الأول)** ورغم إستقلاليته تترتب عليه عند قيامه بمهامه ثلاث أنواع من المسؤولية وهي المسؤولية المدنية، والمسؤولية التأديبية والمسؤولية الجزائية **(المبحث الثاني)**.

1- هناء عبيدي، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، مذكرة تكميلية لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2014-2015، ص 09.

المبحث الأول

إلتزامات محافظ الحسابات في شركات الأموال

بعد عملية تعيين محافظ الحسابات في الشركة يتولى محافظ الحسابات مهام تجعله يتمتع بالحقوق ولكنه يلزمه القانون بأداء الواجبات التي نص عنها المشرع الجزائري وذلك لضمان نزاهة المهنة والقيام بإلتزاماته إتجاه المساهمين والشركة عامة، مما تتعدد هذه المهام والتي صنفت لمهام عامة (**المطلب الأوّل**) ومهام خاصة (**المطلب الثاني**).

المطلب الأوّل

الإلتزامات العامة لمحافظ الحسابات

من الإلتزامات التي وجبت على محافظ الحسابات أن يلتزم بها مهمة التدقيق والفحص الحسابات(**الفرع الأوّل**) وكذا العمل على الحفاظ على السر المهني(**الفرع الثاني**) ووضعه لمجموعة من التقارير التي تثبت تأدية عملية الرقابة كل سنة من أداء عمله (**الفرع الثالث**).

الفرع الأول

فحص صحة الحسابات وإنتظامها

تتمثل أهم مهمة أساسية لمحافظ لحسابات في إجراء التدقيق والفحص حول مدى صحة المعلومات المقدمة في التقرير السنوي للجمعية العامة.

فعملية الفحص تتمثل في النظر للوضعية المالية للشركة والقيام بالتأكد من مدى ملائمة هذه الأنظمة في حسن سير أعماله وتسهيل أعمال الشركة، وإظهار مدى فعالية هذه الأنظمة في المحافظة على أموالها، دون أن تدخله في عملية تسيير الشركة لأنها من مهام المساهمين وليست من مهامه. فهي خارج نطاق إختصاصه والعمل على عدم التدخل في شؤون تسيرها[1].

1- محمد فريد العريني، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 317.

بعد كل سنة تجتمع الجمعية العامة بحضور كل أجهزة الشركة، ويتم إستدعاء محافظ الحسابات لتقديم تقرير عام حول المسار المالي المحاسبي للشركة، وكذا تقديم رأيه ومحاولة إعطاء حلول بديلة في حالة وجود أخطاء طفيفة في حسابات الشركة، وطريقة سير أعمالها المحاسبية.

لإعداد هذا التقرير والقيام بعملية فحص الحسابات لمحافظ الحسابات الإطلاع على دفاتر المحاسبة، والمستندات لإكتشاف أي أخطاء ويقوم بكل الفحوصات التي من شأنها تهدد الوضع المالي الشركة ويعمل على بيان أوجه التعديل في الميزانية، حساب الأرباح والخسائر، ووضع قائمة الجرد مع بيان سبب التعديل إذا ما كانت هناك أي تعديلات بعد عملية النظر في المستندات.

في حالة ما إذا إكتشف محافظ الحسابات عدم صحة الحسابات أو وجود أي تجاوزات ومخالفات يستلزم عليه القيام بالإخطار، ويتم إستدعائه لحضور الجمعية العامة لدراسة التفاصيل المتعلقة الإخطار ومقارنة حسابات الشركة بالسنوات التي مضت أي السابقة مع السنة محل المراقبة[1].

حسب ما ورد في نص المادة 01/23 من القانون رقم 10-01[2] المتعلق المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: " ***يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:***

- ***يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات".***

وأضافت المادة نفسها في الفقرة الثانية منها على عملية الفحص من خلال نصها على أن أنه: " ***يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير***

1- محمد فريد العريني، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 317.

2- المادة 01/23 من القانون رقم 10-01، المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

التسيير الذي يقدمه المسيرون المساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص".

كما جاء في القانون التجاري في المادة 715 مكرر 10[1] تأكيد على هذه الإلتزامات من خلال النص أنه: " ***يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة بما يلي:***

1-عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدوها.

2-مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغيرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقيمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.

3-المخالفات والاخطاء التي قد يكتشفونها.

4-النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة".

بعد القيام بعملية الفحص ألزم المشرع الجزائري محافظ الحسابات بواجب التصريح بالأعمال الجنحية إن وجدت لوكيل الجمهورية، فمن واجبه الإبلاغ عن كل المخالفات بإعتباره مساعد العدالة فإن لم يبلغ عنها تقع عليه عقوبات تصل حد الحبس، ومن الأعمال الواجب التبليغ في حال وجودها وتقع عليه في إطار هذا التبليغ تحديد بدقة الأفعال التي تشكل الخطأ وتحديد الأشخاص المسؤولة عن هذا الخطأ المشكل والمخالفة أو الجنحة المسؤولية للمرتكبين تثبت من تاريخ إرتكابها أو القيام بها وليس من تاريخ إكتشافها[2].

فمهمته الأساسية تكمن في الفحص وإثبات مدى شرعية هذه الحسابات ومدى تطابقها مع الأنظمة القانونية للإبتعاد عن الأخطاء التي قد تواجه الشركة مستقبلا، فمحافظ

1- المادة 715 مكرر 10 من الامر رقم 75-59 المتعلق بالقانون التجاري، مرجع سابق.

2- كتوش عاشور،"وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر"، مجلة الاقتصاد الجديد، عدد 16، مجلد 01، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017، ص 98.

الحسابات يشغل منصبا حساسا في الشركة وبأدائه اليمين وجب عليه كشف الغش والتدليس، وبيان مدى مصداقية الحسابات السنوية خلال فترة مزاولته لمهنته الموكلة له قانونا[1].

الفرع الثاني

عدم إفشاء أسرار المهنة

تخول مهنة محافظ الحسابات له الإطلاع على كل وثائق وحسابات الشركة ولكنها من جهة أخرى تفرض عليه عدم إفشاء المعلومات التي إطلع عليها، أمام الجمعية العامة ما لم يرخص له بذلك من قبل الرئيس المدير العام، وفي حال إخلاله لإلتزاماته وجب عزله ومطالبته بالتعويض.

لكنه عندما يكتشف أعمال مشبوهة يصبح ملزما بتقديم معلومات للإدارة الجبائية والقضاء، وفق ما يحتاجه التحقيق فقد نص المشرع في المادة 72 من القانون رقم 10-01 على إلزامية تقديم المعلومات التي من شأنها التحقق من هذه المخالفات والتي يتم إستدعاء المخالفين للشهادة أمام لجنة الإضباط والتحكيم[2]، ولا يعد تقديمه للمعلومات في هذا الإطار إفشاء الأسرار المهنة.

لم يغفل القانون التجاري من إدراج واجب الحفاظ على سر المهنة إذ جاء المادة 715 مكرر 13/ 03 ما يلي: " ***ومع مراعات أحكام الفقرات السابقة فإن مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون بإحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي إطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم***"[3].

أما فيما يخص القانون المنظم للمهنة 10-01 المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فقد نص صراحة في المادة 71 منه على أنه: " ***يتعين على***

1- كتوش عاشور، مرجع سابق، ص ص 98-99.

2- المادة 72 من القانون رقم 10-01، المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق

3- المادة 715 مكرر 03/13، من الأمر رقم 75-59، المتعلق بالقانون التجاري، مرجع سابق

الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات"[1].

الفرع الثالث

إعداد تقرير سنوي

يجسد التقرير السنوي نهاية مهمة التدقيق المالي في الشركة، فهي تعد وسيلة لنقل وإيصال المعلومات، ورأي محافظ الحسابات حول سلامة القوائم المالية للمستفيدين بداية من الأطراف المتمثلة في مجلس الإدارة، المساهمون، المستخدمون...فهي تعد وثيقة قانونية تثبت قيام محافظ الحسابات تنفيذ واجباته.

فنجد أن هناك نوعين من التقارير[2] التقارير العامة **(أوّلا)** والتقارير الخاصة **(ثانيا)**.

أوّلا: التقارير العامة

التقارير وفق تشريعات والقوانين هي التي تحكم تنظيم الشركة أو المؤسسة، بحيث تفرض عليها تقديم مراجعتها على شكل تقرير موقع من طرف مراجع خارجي يتمتع بالإستقلالية. وذلك بهدف إظهار مدى عدالة وصدق القوائم المالية.

إن محافظ الحسابات يتحمل كامل المسؤولية عن القوائم والبيانات التي قام بفحصها ومراجعتها[3]، ويقوم أيضا بالتذكير بتاريخ إقفال السنة المالية والتذكير بمسؤولية المسيرين بإعداد القوائم المالية مع إرفاق التقرير بميزانية وجدول حساب النتائج وتغيرات رؤوس الأموال[4].

1- المادة 71 من القانون 10-01، المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

2- عبد الرحمان بابنات، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر"، المجلة الإقتصادية للتنمية الإقتصادية، عدد 07، الجزائر، 2017، ص 130.

3- عبدون زهيرة، دور مدققي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية، دراسة حالة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، 2018، ص 33.

4- كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مرجع سابق، ص 101.

أ- الرأي حول القوائم المالية:

أي يمكن لمحافظ الحسابات إعطاء رأيه حول مسار الحسابات المالية السنوية والتي يمكن أن تقابل بالقبول أو الرفض.

- **التسيير النظيف(في حالة القبول):**

يتمثل التسيير النظيف في الرأي الإيجابي لمحافظ الحسابات حول المعلومات المالية، فهي تعتبر من أكثر التقارير قبولا ويقوم محافظ الحسابات بإصدار هذا النوع من التقارير في حالة توفر شروط التالي:

- تأكد المحافظ من ثبات المبادئ المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى.
- تأكد المراجع من عدم وجود أية ظروف طارئة يمكن أن تأثر بشكل جوهري على أرقام القوائم المالية أو تؤثر على فرض الإستمرارية حتى تاريخ إصداره للتقرير.

ويمتنع محافظ الحسابات عن إصدار هذا التقرير في حالة:

- عدم إستقلال المحافظ بالنسبة للمؤسسة.
- عدم كفاية الأدلة وقرائن الإثبات وعدم تطبيق إجراءات المراجعة لأسباب خارجة عن إرادة المؤسسة ومحافظ الحسابات كالتلف وفقدان السجلات.

- **التقرير المتحفظ:**

هو تقرير الذي يتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة فشل المؤسسة في إتباع مبادئ المحاسبية يقوم المحافظ بإصدار التقرير المتحفظ عندما لا يتمكن من جمع الأدلة الكافية، ويصدر تقريرا متحفظا في الحالة الثانية عند تأكده بعدم إعداد القوائم المالية ويجب عليه أن يضيف إلى تقريره فقرة إبداء الرأي وشرحه لأسباب التحفظ[1].

وتتمثل هذه التحفظات في:

- في حالة وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية.
- في حالة وجود خلاف بين محافظ الحسابات والإدارة.

1- عبدون زهيرة، دور مدققي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية، مرجع سابق، ص 34.

- **في حالة الرفض:**

يتم الرفض بوجود مبرر والذي يتمثل في عدم إعداد هذه القوائم من كل جوانبها من طرف المؤسسة وهذا يسبب أخطارا تهدد الوظيفة المالية للشركة[1].

ثانيا: التقارير الخاصة

يقصد بالتقارير الخاصة بتلك التقارير المرتبطة بمهام محددة نص عليها القانون والتي يكون فيها محافظ الحسابات ملزما قانونيا بتقديمها في مناسبات خاصة بحيث يوجب عليها تقرير المراجعة عن الرقابة الداخلية وتقرير المراجعة لغرض النظام الضريبي، فقد نصت المادة 25 من قانون رقم 10-01[2] يشمل على أنواع التقارير الخاصة التي يقوم بها. ونذكر البعض منها فقط:

1- التقرير الخاص حول الإتفاقيات المنظمة:

تتمثل هذه لإتفاقيات المنظمة في الإتفاقيات التي يتم تقديمها من طرف المسيرين الإجتماعيين وتقدمها لمحافظ الحسابات ليقوم بإعداد تقرير مفصل عليها.

فقد نصت المادة 628 من القانون التجاري على كيفية وضع هذه التقارير بعد إستئذان الجمعية العامة مسبقا[3].

2- التقرير الخاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

يعده بعد فحصه لجميع الإمتيازات المتمثلة في الإمتيازات النقدية والعينية، وهو عبارة عن كشفا سنويا إسميا للإمتيازات وتتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرفه.

3- التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية:

يشير فيه محافظ الحسابات إلى أنه لسلامة القوائم المالية فإنه من الضروري تعزيز الرقابة الداخلية، الذي يؤدي إلى الحصول على القوائم المالية في الوقت المحدد، وهذا

1- كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مرجع سابق، ص ص 101-102.

2- المادة 25 من قانون 10-01، المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

3- أنظر المادة 628 من الأمر رقم 75-59 المتعلق بالقانون التجاري، مرجع سابق.

التقرير يظم معلومات على شكل ملاحظات وتوصيات تمس الجانب المحاسبي والتنظيمي للمؤسسة كما يقوم بتقديم كل الجوانب التي إكتشف فيها نقاط الضعف أثناء المهمة وإعطاء توصيات للحد منها.

4-التقرير المتعلق بإصدار القيم المنقولة:

تدون فيه السندات والأسهم وسندات الإستحقاق القابلة للتحويل إلى الأسهم وسندات الإستحقاق تقسيمات إكتتاب بالأسهم[1].

فإعداد التقارير إلزامي على مسيري الشركات وتكمن مهمة محافظ الحساب ودوره في المصادقة على صحتها[2].

5- تقديم تقرير عند إقتضاء زيادة رأس المال:

أي على مجلس الإدارة أن يضمن إفتراحه بزيادة رأس المال ويضع تقرير مفصل حول سير أعمال الشركة من الجانب المالي خلال السنة التي تم فيها إقتراح الزيادة.

كما يرفق بهذا التقرير تقريرا آخر من محافظ الحسابات بشأن مدى صحة البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة[3].

المطلب الثاني

الإلتزامات الخاصة لمحافظ الحسابات

بالإضافة الإلتزامات العامة(العادية) لمحافظ الحسابات إلتزامات خاصة والتي تتمثل في مهمة الإعلام(**الفرع الأول**) وكذا مهمة الرقابة (**الفرع الثاني**)

1- عبد الرحمان بابنات، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر، مرجع سابق، ص 136.

2- أنظر المادة 715 من الأمر رقم 75-59، مرجع سابق.

3- علي حسين يونس، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 459.

الفرع الأول

مهمة الإعلام

من الإلتزامات الخاصة لمحفظ الحسابات الإلتزام بالإعلام تتفرع مهمة الإعلام إلى جزئين هما إعلام المساهمين **(أولا)** ومهمة الكشف عن الأخطاء المكتشفة أثناء عملية المراقبة**(ثانيا)**.

أوّلا: إعلام المساهمين

لغرض إلتزام إعلام المساهمين على محافظ الحساب:

1-الإعلام المتعلق بالإتفاقيات المبرمة بين شركة المساهمة وأحد مسيريها:

يقوم محافظ الحسابات بإعلام المساهمين عن كل إستغلال من طرف أي مسير، بحيث يعلمهم بالإتفاقيات المبرمة بين أحد مسيريها وبين الشركة[1]، ويطلعهم بالمبلغ الإجمالي الذي صادق عليه.

فقد ذكر المشرع لجزائري في كل من المواد 628 و670 و672 من القانون التجاري، الأشخاص المعنية بتدابير إبرام هذه الإتفاقيات[2].

2-إعلام الجهاز الإداري:

كما يقوم أيضا محافظ الحسابات بإعلام مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وإطلاعهم على الأخطاء التي تم إكتشافها.

3- فيما يخص الأجور:

يحق لكل مساهم الإطلاع خلال 15 يوما التي تسبق إنعقاد الجمعية العامة على المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من طرف محافظ الحسابات.

فقد نصت المادة 680 من قانون التجاري الجزائري بحق أصحاب الأجور الخمس

1- بوعنابي نسيمة، دور محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، ص 2013، ص 46.

2- أنظر المواد 628 و 670 و 672 من الأمر رقم 75-59 المتعلق بالقانون التجاري، مرجع سابق.

الكبيرة الإطلاع على المبلغ.

وعندما يقوم محافظ الحسابات بوضع تقرير لا يبين فيه إسم المستفيد ولا التوزيع بالتفصيل لكن قانونيا يجب أن يتحقق من عدد الأجراء والأشخاص الذين يحق لهم تقاضي أعلى الأجور، والتأكد من صحتها للمصادقة على المبلغ الإجمالي للشركة[1].

ثانيا: مهمة الاعلام بالأخطاء والمخالفات

على محافظ الحسابات أن يكشف للجمعية العامة كل الجرائم التي من شأنها أن تهدد الشركة والتي يقوم بإرتكابها المسيرين، كما يقوم بكشفها لوكيل الجمهورية وهذا تطبيقا لنص المادة 715 مكرر 02/13[2] التي تنص على أنه: " ***ويطلعون علاوة على ذلك وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي إطلعوا عليها***".

فعلى محافظ الحسابات التأكد جيدا بشأن خلو القوائم المالية من الأخطاء والغش الذي يمكن أن يمارس من طرف الإدارة ومحاولتهم إخفاءها، مما يصعب على محافظ الحسابات إكتشافها لهذا يستوجب له طبقا لما خول له القانون أن يفحص ويدقق في الحسابات.

ففي حالة إكتشاف محافظ الحسابات لأي تجاوزات أو أي خطأ أو غش تقع المسؤولية على عاتق المؤسسة لأنها المسؤولية عن إعداد القوائم المالية، وما على محافظ الحسابات إلا التدقيق فيها والمصادقة على صحتها وتقييم المخاطر وإكتشاف التلاعبات التي تؤثر على المؤسسة.

ويقوم محافظ الحسابات بتدوين ملاحظات لعرضها على مسؤولي مكتب التدقيق الداخلي للمؤسسة[3].

1- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 74.

2- المادة 715 مكرر 02/13 من الأمر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري، مرجع سابق.

3- بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة جيلالي ليابس، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، سيدي بلعباس، 2021، ص ص 116-118.

تتمثل هذه الأخطاء في التي تمس كل من الدفاتر والسجلات المحاسبية:

- الأخطاء الفنية المتعلقة بعدم إمتثال للتطبيق الصحيح للقواعد.

الفرع الثاني

الإلتزامات الخاصة المتعلقة بالرقابة

تتمثل هذه الإلتزامات في تأكده من إحترام الأركان الخاصة لعقد الشركة والمتمثلة في المساواة بين الشركاء(**أولا**)، توزيع الأرباح والخسائر(**ثانيا**)، واستدعاء الجمعية العامة (**ثالثا**).

أوّلا: المساواة بين الشركاء

على محافظ الحسابات بإعتباره الأمين على الشرعية أن يراقب القرارات التي قد تصدر عن الجمعية العامة للمساهمين.

فنية المشاركة تعتبر ركن موضوعي خاص في عقد الشركة والإخلال بهذا المبدأ يعتبر إخلالا بركن من أركان عقد الشركة، وذلك يتعين عليه التحقق من المساواة والتأكد من معاملة المساهمين الأقل خبرة مثلما يتم التعامل مع المساهمين الكبار بطريقة عادلة ومنصفة[1].

ثانيا: توزيع الأرباح والخسائر

يتمثل الإلتزام الأساسي لمحافظ الحسابات في فحص مستندات الشركة والتحقق من إنتظام هذه الحسابات وحساب الأرباح والخسائر، بما يظهر دوره في التدقيق فيما حققت أرباحا تقبل التوزيع أو هي في مرحلة ينخفض فيها الرأسمال مما يسبب الخسائر(فالتوزيع من مهمة الجمعية العامة) حسب المادة 727 من قانون التجاري الجزائري[2].

ثالثا: إستدعاء الجمعية العامة

يقوم مجلس الإدارة بإستدعاء الجمعية العامة للإجتماع مرة واحدة في السنة على

1- بوحفص جلاب نعناعة، الإطار التشريعي المنظم لمهنة ومسؤولية محافظ الحسابات في الشركات التجارية، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، عدد 02، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، ص 220.

2- المادة 727 من الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، مرجع سابق.

الأقل فإذا أغفل عن هذا الجزء يحل محله محافظ الحسابات، ويمكنه إستدعاءه في حالات الإستعجالية إذا كان هناك سوء تصرف من طرف مجلس الإدارة. في حالة ما إذا كانت مصالح الشركة هي المستهدفة والتي يصيبها الضرر.

فإذا تم إستدعاءها دون ضرورة يقوم المحافظ بتعويض المتضررين من ماله الخاص فإذا تحقق الضرر تقوم الشركة بتعويضه[1].

ومن المتعارف أن محافظ الحسابات ليس من الضروري حضوره دائما في كل الجمعيات التي يتم إنعقادها[2].

1- علي حسن يونس، الشركات التجارية، مرجع سابق، ص 460.

2- بدي فاطمة الزهراء،"الدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركة المساهمة"، المجلة المتوسطة للقانون والإقتصاد، مجلد 02، عدد 01، جامعة تلمسان، 2017، ص 289.

المبحث الثاني

المسؤولية المترتبة عن إخلال محافظ الحسابات بدوره في شركة الأموال

بعد كثرة الفضائح والتلاعبات المالية التي تسبب في إظهار الوجه الآخر للسياسات المحاسبية، فمهنته محافظ الحسابات من المهن التي تكثر فيها الأعمال المحضورة التي نذكر منها الغش والاختلاس والاحتيال لأنها تمس أكثر الجوانب حساسية في المؤسسة وهي الجانب المالي المحاسبي للشركة.

فالقانون الجزائري قد شدد على تجريم هذه الأفعال وذلك بتوقيع أنواع من المسؤولية على مرتكبيها بسبب الانحرافات المهنية[1]. وفي هذا الإطار نصت المادة 59 من القانون 10-01 على أنه: ***" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"*** [2]. ويمكن إستخلاص أنواع المسؤولية التي تثار في حالة التقصير والتي عرفت بالمسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية **(المطلب الأوّل)** وتوقيع عقوبات قد تسلب منه حريته والتي تصل للحبس في حالة مسؤولية الجزائية **(المطلب الثاني)**، وكذا يتحمل مسؤولية أفعاله مما يؤدي لإنهاء مهامه **(المطلب الثالث)** .

المطلب الأوّل

المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية

يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية أعماله إتجاه المؤسسة فتكون مسؤوليته مدنية في حالة ما إذا إرتكب الخطأ وسبب بذلك ضررا لغيره مما يستوجب عليه التعويض وهذا طبقا المادة 124 [3] من القانون المدني، أو مسؤولية عقدية**(الفرع الأول)** ومن ناحية أخرى

1- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبته لشركة المساهمة، ص110، مرجع سابق.

2- مادة 59 من قانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث.

3- أنظر المادة 124 من القانون المدني، المعدل والمتمم.

توقيع عقوبات أخرى حول أي تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية أثناء ممارستهم لمهامهم والتي تعرف بالمسؤولية التأديبية **(الفرع الثاني)**.

الفرع الأوّل

المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

تبدأ مهام محافظ الحسابات من قرار تعيينه لمزاولة المهنة، وتستمر واجباته لغاية انتهاء مهامه وإظهاره لحسن علاقاته مع المسيرين ومسؤوليته تبدأ من علاقته مع الشركة، باعتبار أن العلاقة التي تربطهما هي علاقة تعاقدية التي من المعروف في القانون المدني الجزائري على أن العقد هو اتفاق بين طرفان أو عدة أطراف يلتزمون بمنح أو فعل أو عدم فعل شيء**(أولا)**، أما المسؤولية التقصيرية فتنشأ بمجرد توفر شروطها الأساسية[1] المتمثلة في الخطأ، الضرر والعلاقة السببية**(ثانيا)**.

أولا: المسؤولية العقدية

تقوم مسؤولية المحافظ الحسابات اتجاه الشركة لأصل العلاقة التعاقدية التي تجمع بين الطرفين سواء كانت كتابية أو شفهية. وهذه العلاقة تبدأ بمجرد الاتفاق على شروط التعاقد. فيمكن أن تلخص هذه المسؤولية وإثارتها بمجرد ما إذا كان هناك خطأ عقدي فهذا الخطأ هو الأساس لهذه المسؤولية فهو بذاته واقعة الإخلال والتي ينحصر فيها عدم تنفيذ الالتزام والذي تنشأ منه خطأ مما يؤدي إلى التعويض.

وعليه يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه المؤسسة أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفته لأحكام القانون التجاري الذي نص في مادته 715 من القانون التجاري[2]. فإذا

1- شوابي ياسر، المسؤولية المدنية و الجزائية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري، مذكرة مكتملة لنيل شهادة الماستر قالمة 2019-2020، ص 20.

2- أنظر المادة 715 من الأمر رقم 75-59، المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم.

كان محافظ الحسابات لم يشترك في هذه المخالفات وذلك بإثباته بقيامه لأعماله بأكمل وجه ويثبت أنه قد ابلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وكذا وكيل الجمهورية بها[1].

ثانيا: المسؤولية التقصيرية

يقصد بالمسؤولية التقصيرية قيام أحد الأطراف بالتقصير في أداء إلتزامه المتفق عليه، فمحافظ الحسابات تتمثل مسؤوليته التقصيرية في تقصيره أثناء أداء مهامه والتي تشكل خطأ يستوجب التعويض كل فعل يقوم به بشكل خطأ، ويسبب ضررا يكفي لأثارة المسؤولية التقصيرية مما يستوجب التعويض، متى ثبتت علاقة السببية بين الخطأ الذي إرتكبه محافظ الحسابات والضرر الذي أصاب الشركة أو المساهمين فيها

1- عنصر الخطأ:

لم يقيم المشرع الجزائري تعريفا دقيقا لركن الخطأ بل إكتفى بذكر ***" الأفعال التي تعتبر كأخطاء والتي نص عليها المشرع في المادة 124 من القانون المدني الجزائري "*** كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضرراللغير للغير يلزم من كان سبب في حدوثه بالتعويض[2].

فالمشرع هنا نص صراحة على أن من قام بفعل يقوم سبب الضرر، بتقصره يلتزم بالتعويض جراء ذلك.

أما المادة 61 من القانون 10-01[3] نصت ***" يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب، وعن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه"***، وهذا يبين أن مسؤولية محافظ الحسابات شخصية عن الأخطاء التي يرتكبها.

1- سعيداني محمد السعيد، مسؤوليات محافظي الحسابات في التشريع الجزائري، المجلة العلمية المستقبل الإقتصادي، جامعة الأغواط، 2015، ص 135.

2- معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنية، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2011-2012، ص29.

3- المادة 61 من قانون 10-01، المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

فأساس قيام هذه المسؤولية تقوم على عنصر الخطأ المرتكب من طرف محافظ الحسابات، ومسؤولية تقوم عن هذه الأخطاء إزاء الشركة وإزاء الغير المتضرر من هذه الأخطاء.

لم يغفل المشرع الجزائري بالإشارة لهذا النوع من المسؤولية في القانون التجاري إذ نص عليها كما يلي: ***" مندوبو الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبلاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم"***، هذا لأنه المسؤول الوحيد عن مراقبة حسابات الشركة، فإذا كانت هناك أخطاء في التدقيق يعتبر مسؤولا شخصيا عنها دون غيره.

أ)-الخطأ الشخصي:

يقصد به كل خطأ يرتكبه محافظ الحسابات في مواجهة الشركة ويلحق به ضررا جسيما أي خطئه الشخصي الذي تنجم منه أثناء آداء مهامه، وعليه فلا يسأل محافظ الحسابات مسؤولية مدنية عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، هذا ما ورد في المادة 715 مكرر 02/14[1] ***"ولا 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".***

وفيما يخص إثارة المسؤولية تكون أثناء بداية عمله في الشركة أو أثناء انتهاء مهامه أو في إطار تنفيذ مهامه.

ب)-خطأ الغير:

يقصد بخطأ الغير هو استبعاد الخطأ الشخصي لمحافظ الحسابات لأنه ليس بسبب خطأه وذلك يتمثل في أخطاء المسيرين ومستخدمي الشركة فالأخطاء التي تنتج عنهم كأصل لا يعد محافظ الحسابات مسؤول عنها، خارجها، إلا إذا كان يعلم بالأخطاء التي مارسوها فهنا يعتبر شريكا ويسأل عن هذا الخطأ لأنه المسؤول عن الرقابة والفحص والإعلام في

1- معيري خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مرجع سابق، ص 30.

حالة وجود أي تلاعبات في المجال المالي للشركة أو الكشف عن كل المخالفات للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية[1].

وهذا ما أكدته المادة 715 مكرر 13 من خلال نصها على أن ***" يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها"***. ولا يكونون مسؤولين بالتضامن في حالة اشتراكهم في الخطأ واخفاءه[2]. بل يتساءل كل واحد منهم مسؤولية شخصية.

2-عنصر الضرر:

لا يكفي وجود الخطأ لابد من أن ينتج عنه الضرر أي إثبات وقوع الخطأ بكل الوسائل وإثبات في إهمال ولامبالاة محافظ الحسابات وتقاعسه ومساهمته ثم إثبات بإلحاق الضرر بالطرف الآخر من جراء هذا الخطأ ، حتى تقوم المسؤولية.

يشترط في الضرر أن يكون حقيقيا ويكون حالي، وقد يكون ضرر مادي أي يتمثل في الضرر الذي يمس الشخص في ماله وممتلكاته، أو ضرر معنوي والمتمثل في الجانب العاطفي والداخلي للشخص.

والضرر في موضوع الدراسة غالبا ما يكون ضرر مادي لأنه محافظ الحسابات المسؤول عن حسابات الشركة، فأي خطأ منه يمكن أن يسبب مشاكل مع المتعاملين مع الشركة والتسبب في خسائر كبيرة مما يصعب مواصلة الشركة بنظامها الجديد[3].

1- برحال ندير، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2019-2020، ص35.

2- مادة 715 مكرر 13 من القانون 75-59، المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، مرجع سابق.

3- صحراوي نور الدين، "المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات في شركة المساهمة"، مجلة الدّراسات والبحوث القانونية، مجلد 04 عدد 01 جوان 2019، ص 308.

فكما سبق ذكره إذا كان الضرر شارك فيه محافظ الحسابات يكون متضامنا مع المسيرين ويقومون بالتعويض بالتساوي هذا ما ذكر في نص المادة 124 من القانون المدني الجزائري[1].

3- العلاقة السببية :

هذا الركن الثالث لقيام مسؤولية محافظ الحسابات ركن مستقل عن الأركان التي سبق ذكرها يتمثل في قيام علاقة مباشرة بين الخطأ الذي ارتكبته المحافظ، والضرر الذي لحق بالمضرور ويحدث أن توجد السببية ولا يوجد الخطأ والعكس.

فيمكن اعتبار محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا إذا اثبت المضرور وجود علاقة سببية بين الخطأ و الضرر الذي تم ارتكابه في حقه.

فلا يسأل محافظ الحسابات عن أخطاء محافظي الحسابات الذين شغلوا المنصب قبله بالتالي لا يمكن الرجوع عليه بدعوى التعويض، لأنه ليس المسؤول بل شغل محله في مهمة المراقبة والكشف وتصحيح الأخطاء البسيطة في الحسابات فهو يسأل في نطاق عمله وبمجرد إنضمامه من تاريخ الإلتحاقه بالشركة.

فإذا تحققت هذه الأركان الثلاث يعتبر محافظ الحسابات مقصرا ومخالفا للقانون ولا يمكن له ثبات غير ذلك سواء بحسن النية أو إغفاله فلا يمكن اعتبار الشخص ذو أهلية، وذو مكانة علمية مرموقة، أن يغفل في مواضيع التي تشغل نفسه أن يخل بالتزامه نحو الشركة التي تدين له مهمة الرقابة على حساباتها لأن الالتزام ليس التزام الرجل العادي وإنما التزام الرجل الحريص[2].

1- أنظر المادة 124 من قانون 75-58، المتضمن بالقانون المدني.

2- صحراوي نور الدين، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة، مرجع سابق، ص308.

الفرع الثاني

المسؤولية التأديبية

تنشأ المسؤولية التأديبية من كون محافظ الحسابات عضو في منظمة مهنية، وذلك للأهمية الاجتماعية لخدماتهم فهذه المنظمة تكون حريصة على صون كرامة المهنة وتحسين صورتها لدى المجتمع. وذلك بوضع قواعد وأخلاقيات للسلوك المهني، مما يستدعي على كل عضو بالالتزام بها وإلّا تتعرض للمساءلة على ما ارتكبوه.

ففي الجزائر محافظ الحسابات يعد مسؤول تأديبيا اتجاه لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة ويكون مسؤول عن أي مخالفة أو أي خطأ من شأنه يسبب اخلالا بالقواعد المهنية والأخلاقية، سواء كانت اتجاه عملائه أو اتجاه زملائه في العمل. ويمكن تلخيص الأفعال التي يدان بها محافظ الحسابات والتي توقع عليه هذه المسؤولية التأديبية **(أولا)** والعقوبات التي توقع عليه بمخلفته للمهنة **(ثانيا)**[1].

أولا: الأفعال التي تشكل خطأ تأديبي

لم يقدم المشرع الجزائري في قانون رقم 10-01 تعريفا دقيقا للخطأ التأديبي الموجب لمسؤولية محافظ الحسابات، ولذلك يمكن إعتبار الخطأ هنا كل مخالفة أو تقصير مع قواعد وأحكام أخلاقيات المهنة، لكن بالرجوع إلى المادة 63 من نفس القانون فإنه عدد هذه الأخطاء فيما يلي [2]:

1- عدم احترامه لالتزاماته اتجاه الغرفة الوطنية:

تتمثل هذه المخالفات في عدم احترام محافظ الحسابات للعلاقات التي تربطه بالغرفة الوطنية كان لا يعلمها بما يلي:

- عدم إعلامها بالتغيرات التي تطرأ على الجانب المهني للمحافظ،

1- سيد محمد، "مسار مزاولة مهنة محافظ الحسابات"، مجلة الاقتصاد الجديد، عدد15، مجلد02، جامعة خميس مليانة، 2016، ص86.

2-أنظر المادة 63 من القانون 10-01 المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

- بالمتابعات القضائية أو الإدارية،
- بتوقفه عن النشاط.
- بالنزاعات التي تنشب مع زملائه في العمل أو مع زبائنه أو موكليه.
- بتغيير محل ممارسة المهنة بحسب ما
- وأيضا حلوله لمحل زميل له دون علم هذا الأخير وإذا قام بذلك لابد له أن يقوم ببعض الإجراءات قبل حلول محله.

ب-الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم احترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونا:

تتمثل في كل الأفعال التي من شأنها عدم احترام محافظ الحسابات لحالات المنع والتنافي المذكورة في المادة 64 من قانون رقم 10-01، بحيث يمكن أن تنعقد المسؤولية التأديبية وفق ما نصت عليه المواد التي تضمنتها المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1].

ج-الأخطاء الناجمة عن عدم احترام كرامة وشرف المهنة:

يتوجب على محافظ الحسابات عدم المساس بكرامة المهنة وشرفها. فعلى محافظ الحسابات الذي يرتكب تصرفات مخلة بالشرف والنزاهة كجرائم النصب والاحتيال وخيانة الأمانة حتى لو إرتكبها خارج نطاق مهامه ويشكل مسؤول عنها إلى جانب المسؤولية الجزائية مسؤولية تأديبية تؤدي إلى شطبه وعزله كمحافظ للحسابات، إذا كان مرتكبها شخصا طبيعيا.

فإذا كان الشخص المرتكب هو شخص معنوي فالنصوص القانونية المنظمة للمهنة لم تشر لإمكانية مسائلته تأديبيا مما ينقص من مدى احترام للمهنة خاصة المتعلقة بإبلاغ لجنة الجدول بكل التغيرات التي تطرأ حول علاقة محافظ الحسابات بالشركة كالعنوان، رقم الهاتف...الخ، لأن اللجنة بطبعها تتميز بالانضباط فلابد من أن تكون هناك دقة في هذه

1- مرسوم تنفيذي 96-136 مؤرخ في 15 أبريل 1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.ج.ج عدد 24 ، الصادر في 17 أبريل 1996.

الشؤون العملية[1].

ثانيا: العقوبات التأديبية

حددت المادة 2/63 من قانون رقم 10-01 العقوبات التأديبية التي يتم اتخاذها ضد محافظ الحسابات والتي يمكن حصرها في:

" تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- ***الإنذار***
- ***التوبيخ***
- ***التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 (ستة) أشهر***
- ***الشطب من الجدول"*** [2].

فقد فتح المشرع الجزائري باب الطعن ضد هذه العقوبات السالفة أمام الجهات القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

كما قسمها المشرع الجزائري إى أربعة درجات على النحو التالي:

- **عقوبات من الدرجة الأولى:** التنبيه، الإنذار الكتابي، التوبيخ.
- **عقوبات من الدرجة الثانية:** التوقيف عن العمل من يوم (1) إلى (3) أيام شطب الشخص من قائمة التأهيل.
- **عقوبات من الدرجة الثالثة:** التوقيف عن العمل من أربعة (4) أيام إلى ثمانية (8) أيام والتنزيل من درجة إلى درجتين، النقل الإجباري.
- **عقوبات من الدرجة الرابعة:** التنزيل إلى الرتبة السفلى مباشرة وكذلك يتم تسريحه

1-بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة ص 127، ص128، مرجع سابق.

2- مادة 2/63 من قانون 10-01، المتعلق مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

واستبداله[1].

المطلب الثاني

المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات

لقد نص المشرع الجزائري في قانون العقوبات والقوانين الخاصة كالقانون المنظم للمهنة والقانون التجاري الجزائري على معاقبة محافظ الحسابات على كل مخالفة يرتكبها في حق الشركة كون محافظ الحسابات كفاعل أصلي **(الفرع الأول)**، وكذا كون محافظ الحسابات شريك في الجريمة **(الفرع الثاني)**.

الفرع الأول

محافظ الحسابات كفاعل أصلي

يمكن اعتبار محافظ الحسابات فاعلا أصليا في ارتكابه جرائم تمس بالنظام العام بمجرد إخلاله بالدور الرقابي بحيث يمكن أن تجمل هذه الجرائم في الجرائم الواردة في القوانين العامة والتي نجملها في :

أولا: الجرائم الواردة في القوانين العامة

ثانيا: الجرائم الواردة في قانون 10-01.

أولا: الجرائم الواردة في القوانين العامة

قد يرتكب محافظ الحسابات أثناء أدائه لمهامه جرائم منصوص عليها في القانون الجزائي. ويقصد بجرائم القانون الجزائي تلك الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات، وذلك بقيام محافظ الحسابات بالأعمال والجرائم التي تتنافى مع الوظيفة الرقابية والمحاسبية وتتعدد الجرائم التي يقوم بها محافظوا الحسابات[2]، أثناء أداء مهامهم لكل لعل أبرزها هي تزوير المحررات التجارية**(1)** جريمة خيانة الأمانة **(2)** وجريمة النصب والاحتيال **(3)**.

1- أ.بوقرة أم الخير، "تأديب الموظف وفقا لأحكام القانون الأساسي العام لوظيفة العمومية"، مجلة الفكر، عدد 09، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص ص 67-88.

2- هناء عبيدي، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، مرجع سابق، ص45.

1- تزوير المحررات التجارية

يقصد بها تحرير شهادة أو قرار كتزوير الحسابات لغاية الاستغلال فهو يعتبر تحريف للحقيقة باعتباره هو المسؤول عن الحسابات وهو الذي يثبت صحتها والقصد العام هو نية استعمال التزوير.

فقد نصت المادة 228[1] مكرر من قانون العقوبات على أنه **" يعاقب بالحبس من سنتين (02) إلى (10) سنوات و بغرامة من 10.000 دج إلى 100.000 دج كل من يرتكب بغرض الغش، انحرافات في تنفيذ حسابات وميزانيات الدولة أو بإحدى الهيئات المشار إليها في المادة 119 من هذا القانون والتي أسندت إليه إدارتها".**

2- جريمة خيانة الأمانة:

هو التصديق في المحررات دون وجه حق استعمال السندات والأوراق والحسابات محل مراجعة لغاية الحصول على أرباح وعلاوة منها بواسطة حسابات غير صحيحة فقد قرر قانون العقوبات عقوبات أصلية وأخرى تكميلية لكل من يخالفها المنصوص عنها في المادة 376[2] من قانون العقوبات **" كل من اختلس بسوء نية أوراقا تجارية أو نقودا أو بضائع أو أوراقا مالية أو مخالصات أو أية محررات أخرى تتضمن أو تثبت التزاما أو إجراء لم تكن قد سلمت إليه على سبيل الاجازة أو الوديعة أو الوكالة أو الرهن أو رعاية الاستعمال أو لأداء عمل بأجر بشرط ردها أو تقديمها أو لاستعمالها أو لاستخدامها في عمل معين وذلك إضرار بمالكيها أو واضعي اليد عليا وحائزيها يعد مرتكبا لجريمة خيانة الأمانة ويعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات و بغرامة من 500 إلى 20.000دج".**

فإذا كانت هناك ظروف مخففة تخفض له العقوبة إلى يوم واحد حبس و كما يمكن استبدال عقوبة الحبس بالغرامة.

1- المادة 228 مكرر من أمر رقم 66 -156، مؤرخ في 08 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات، ج.ر.ج.ج عدد 49 الصادرة بتاريخ 08 يونيو 1966، المعدل والمتمم.

2- مادة 376 من أمر رقم 66-156 المتعلق بقانون العقوبات، مرجع نفسه.

أما فيما يخص العقوبات التكميلية قد نصت المادة 02/376 على أنه" **يجوز علاوة على ذلك أن يحكم على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 و بالمنع من الإقامة و ذلك لمدة سنة على الأقل و خمس سنوات على الأكثر".**

وكل ذلك دون الإخلال بما نصت عليه المادتين 158 و159 المتعلقتان" **بسرقة النقود والأوراق التجارية والمستندات والاستيلاء عليهما من المستودعات العمومية"** ومنه نستنتج أن هناك عقوبتان يجوز الحكم بهما على محافظ الحسابات كون الجريمة جنحة وهما المنع من الإقامة لمدة سنة على الأقل إلى خمس سنوات على الأكثر وكذا المنع من الحق أو أكثر من الحقوق المذكورة في المادة 14 والتي تطبق في هذا المجال على محافظ الحسابات.

كما لا يجوز أن تطبق الأعذار المعفية من العقاب لأن مهمة محافظ الحسابات المسؤولية فيها مسؤولية شخصية ومن الموانع فيها لا يجوز مراقبة حسابات أصوله وفروعه[1].

3- جريمة النصب والاحتيال:

يقصد به الغش والنصب على مال الشركة أو المؤسسة التي خولت له مهمة الرقابة وهذا يعتبر عملا غير مشروع فهو تدليس لامتلاك أملاك مملوكة للغير فقد نص عليها المشرع في نص المادة 372[2] من قانون العقوبات: ***"كل من توصل إلى استلام أو تلقي أموال أو منقولات أو سندات أو تصرفات أو أوراق مالية أو وعود أو مخالصات أو إبرام من التزامات أو إلى الحصول على أي منها أو شرع في ذلك وكان ذلك بالاحتيال لسلب كل ثروة الغير أو بعضها أو الشروع فيه إما باستعمال أسماء أو صفات كاذبة أو سلطة خيالية أو اعتماد مالي شيء منها يعاقب بالحبس من سنة على الأقل إلى خمس سنوات على الأكثر و بغرامة مالية من 500 إلى 20.000 دج و إذا وقعت الجنحة من شخص***

1-هناء عبيدي، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، مرجع سابق، ص50.

2- مادة 372 من أمر 66-156، المتضمن بقانون العقوبات، المعدل والمتمم، مرجع سابق.

لجأ إلى الجمهور بقصد إصدار أسهم أو سندات أو أذونات أو حصص أو أية سندات مالية سواء كانت للشركات أو مشروعات تجارية أو صناعية فيجوز أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة إلى 200.000دج " إلى 200.000 دج.

وفي جميع الحالات يجوز أن يحكم علاوة على ذلك على الجاني بالحرمان من جميع الحقوق الواردة في المادة 14 أو من بعضها وبالمنع من الإقامة و ذلك لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر".

ثانيا: الجرائم المنصوص عنها في القانون المنظم للمهنة محافظ الحسابات قانون رقم 10-01

تتمثل هذه الجرائم حسب ما ورد في القانون 10-01 المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، في الممارسة الغير المشروعة وانتحال صفة محافظ الحسابات والاعتداء على استقلالية مهمة محافظ الحسابات.

- **جريمة الممارسة الغير الشرعية لمهمة محافظ الحسابات.**

نصت المادة 73 من قانون رقم 10-01[1] على أنه: ***" يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة 500.000 دج إلى 2.000.000 دج".***

وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة و بضعف الغرامة".

ونستنتج أن من هذا النص أن كل مخالف أو مرتكب لجريمة تمس بالشركة، لأنه لا يمكن تصور إعطاء شخص غير معتمد وغير مسجل في الجدول وبدون امتلاكه لخبرة

1- مادة 73 من قانون 10-01، المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

علمية أن يتحصل على منصب محافظ الحسابات وهذا ما نصت عليه المادة 74[1] من القانون رقم 10-01 بأنه تعتبر كل أعماله غير مشروعة.

كما هو الحال لجريمة انتحال صفة محافظ الحسابات، فإنه يعاقب بالحبس من 3 أشهر إلى سنتين وبغرامة 500 دج إلى 5000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين كل من يقوم بانتحال اسم أو صفة والتي نصت عليها المادة 243 من قانون العقوبات الجزائري.

الفرع الثاني

محافظ الحسابات كشريك

الاشتراك هو أن يُقدم شخص من الأشخاص على ارتكاب أفعال أو أعمال من شأنها المساعدة في ارتكاب الجريمة، وتكون بصفة غير مباشرة ولا وجود لمشترك في الجريمة إلا بوجود فاعل أصلي وتكون المساهمة في الجريمة بتقديم وسائل تسهل على الفاعل الأصلي القيام بالجريمة التي من شأنها يعاقب عليها القانون والذي اعتبرها جنحة وجناية.

فقد عرف قانون العقوبات في المادة 42 منه[2]:" **أنه يعتبر شريكا في الجريمة من يشرك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك**" وعليه من نص المادة يظهر أنّ كل من اشترك في أي فعل يُعتبر مجرمًا ومساهمًا في وقوع الجرم مثله مثل الفاعل الأصلي.

- **فيما يخص العنصر المادي للاشتراك:**

يمكن اعتبار محافظ الحسابات شريكا في حالة ما إذا اشترك مع عضو من أعضاء الإدارة كاتفاقه على النصب والاحتيال، أو وضع حسابات مزيفة، أو التصديق على حسابات خاطئة والمصادقة عليها.

1- أنظر المادة 74 من لقانون رقم 10-01، المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق، وأنظر المادة 243 من قانون رقم 66-156، المتضمن القانون التجاري، مرجع سابق.

2- مادة 42 من قانون رقم 66-156، المتضمن قانون العقوبات.

- **أما فيما يخص العنصر المعنوي للاشتراك:**

بمجرد توفر الإرادة في القيام بالفعل يعتبر شريكا في الجريمة والقصد الجنائي لابد أن يتوفر فيه أفعال الاشتراك كالمساعدة والتحريض لتسهل لأعوان الإدارة القيام بالجرم. وعليه يمكن تلخص الجرائم التي تجعل من محافظ مشركا في الجريمة في[1]: **الجرائم الخاصة المتعلقة بمهام محافظ الحسابات.**

وردت الجرائم الخاصة بمهنة محافظ الحسابات في نص المادة 850 من القانون التجاري والتي يمكن ذكرها في كل من تقديم معلومات كاذبة بشأن وضعية الشركة**(أولا)** عدم الكشف عن الأفعال الإجرامية **(ثانيا)** وإفشاء السر المهني **(ثالثا)**.

أولا: تقديم معلومات كاذبة بشأن وضع الشركة.

لم يذكر القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهنة هذا النوع من الجريمة لكن القانون التجاري لم يغفل عن تقييد وتجريم هذا الفعل في حق المهنة و حق الشركة في المادة 830 من القانون التجاري السابق ذكرها. فيقصد بهذا الفعل هو تقديم معلومة كاذبة عن الشركة فالمشرع لم يحدد الجهة التي قصد بها بمصطلح "تقديم" فقد تكون الشركة أو المدير أو أي مساهم فلم يوضح إذا كانت كتابة أو شكل آخر بل اكتفى فقط بوجود الركن المادي وهو تقديم المعلومات والركن المعنوي المتمثل في نيته.

أما فيما يخص "المعلومات" هو شهادة على صحتها وفحصها وهو لم يتحقق منها أصلا فالركن المادي يتحقق بمجرد السكوت عن الفعل أو اقترانه بالقصد لأنه لا يمكن أن يجهل أو يغلط فيما نص عليه القانون فهو شخص متخصص ولهذا تطلب منه عناية الرجل الحريص فيعتبر شريكا أصليا في الجريمة، فقد نص المشرع في نفس المادة السابقة على عقوبة هذا الفعل بالسجن سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 50.000 أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط[2].

1- معيزي خالدية، الأحكام العامة لمسؤولية مندوب الحسابات، مرجع سابق، ص ص 97-100.

2- بوسماحة محمد،" المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات"، مجلة البشائر الاقتصادية ، مجلد 03، عدد 04 ديسمبر 2017، ص2019.

ثانيا: عدم الإعلام بالأفعال الإجرامية.

تشكل مهمة الإعلام من أهم الالتزامات التي يتعين على محافظ الحسابات الالتزام بها للكشف عن الأخطاء والتلاعبات.

فقد أكدت المادة 715 مكرر 3/13 على ضرورة كشف محافظ الحسابات وإعلام الجمعية العامة بالمخالفات والأخطاء التي يتم ارتكابها في الشركة من طرف أعضاء الشركة.

كما يتعين أن يكشفها لوكيل الجمهورية ويعلمه بالأفعال الجنحية، وذلك بعد وضعه لتقرير حول حسابات الشركة أو وضعيتها المالية، وإثبات وجود هذه الأخطاء أثناء تدقيقه لهذه الحسابات.

وعدم الإعلام في هذا المقام يعتبر جرما ويكفي لأن تثار المسؤولية الجزائية وإشتراكه في إخفاء أخطاء أجهزة الإدارة، وأخطاء في الحسابات وهو على علم بها فالقصد يكفي لإثبات الأفعال الإجرامية التي يتشاركون فيها بين محافظ الحسابات وأعضاء الشركة[1].

ثالثا: إفشاء السّر المهني

تعتبر الحفاظ على السر المهني مهمة أكثر منها كصفة شخصية فقط، فقد نصت المادة 830[2] من القانون التجاري على أنه: ***" تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلق بإفشاء سر المهنة على محافظي الحسابات فيعاقب بالسجن من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة مالية من 20.000 إلى 500.000 أو بإحدى هذه العقوبتين مادة 830 من القانون التجاري"***. منه تطبيق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على محافظي الحسابات[3].

فقد نصت المادة 71 من قانون رقم 10-01 على ضرورة الحفاظ على السر المهني

1- قيسي سامية، المسؤولية الجزائية الناتجة عن إخلال مندوبي الحسابات لدوره في الرقابة على الشركات التجارية، مجلة العلوم القانونية، مجلد 06، عدد 02، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان، جوان 2021، ص580.

2- مادة 830 من أمر75-59 المتعلق بالقانون التجاري.

3- أحمد محرز، القانون التجاري، ج2، جامعة قسنطينة، الجزائر، 1980، ص 316.

"يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات" [1].

كما جرم قانون العقوبات هذا الفعل وذلك بمعاينة كل موظف عمومي أنه يعاقب كل من قام بإفشاء أسرار المهنة بالحبس من شهر إلى 06 أشهر وبغرامة مالية من 500 إلى 5000 دج دون التقيد بالسر المهني.

المادة 301 من قانون العقوبات التي تنص على أنه: ***" يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة مالية من 500 إلى 5000 دج الأطباء الجراحون والصيادلة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك. ومع ذلك فلا يعاقب الأشخاص المبينون أعلاه، رغم عدم إلتزامهم بالإبلاغ عن حالات الإجهاض التي تصل إلى علمهم بمناسبة ممارسة مهنتهم، بالعقوبات المنصوص عليها في الفقرة السابقة إذا هم أبلغوا بها.***

فإذا دعوا للمثول أمام القضاء في قضية إجهاض يجب عليهم الإدلاء بشهادتهم دون التقيد بالسر المهني."

المطلب الثالث

إنهاء مهام محافظ الحسابات

لا يستطيع محافظ الحسابات تأدية مهامه بفعالية ما لم يتمتع باستقلالية في ممارسته مهنته المتمثلة في المراقبة والإشهاد على حسابات الشركة. ففي بعض الأحيان يقوم محافظ الحسابات باتخاذ إجراءات لا تعجب المسيرين، مما يستدعي الوقوف أمام القرارات التي قد

1- مادة 71 من قانون رقم 10-01، المتعلق مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

يتم إتخاذها من طرف المسيرين ضده[1] لذلك جعل القانون نظام الإقالة أكثر صرامة لإنهاء مهام محافظ الحسابات وعزله **(الفرع الأوّل)** لكن من المرجح أن تنتهي مهامه بقوة القانون دون ارتكابه أي فعل يرتب المسؤولية **(الفرع الثاني)** كما يمكن أن يكون الإنهاء بإرادته عن طريق الاستقالة **(الفرع الثالث)**.

الفرع الأوّل

عزل محافظ الحسابات

نصت المادة 715 مكرّر 09[2] من الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري على أنه في حالة حدوث أي خطأ أو مانع، يجوز إنهاء مهام محافظ الحسابات بطلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

ويقصد المشرع من الخطأ هو عدم التنفيذ أو التنفيذ السيئ لوظائفه المهنية المتمثلة في الفحص والتدقيق والكشف عن الأخطاء المحاسبية، وعدم احترام ما نص عليه القانون. كأن يقوم محافظ الحسابات بالتدخل بأعمال التسيير، علما أنه ممنوع عنه التدخل في شؤون التسيير لأنها ليست من مهامه فهي محضورة عنه قانونيا.

أما فيما يخص المانع يقصد به وجود مانع شخصي يمنعه من ممارسة مهنته كالمرض أو توفر حالة من حالات التنافي المذكورة في المادة 64[3] من قانون رقم 10-01 المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

فالعزل ليس من اختصاص الجمعية العامة كما هو الحال في سلطة تعيينه، فلا يمكن لها أن تقوم بعزله متى تشاء بل يستوجب تقديم طلب إلى القضاء للنظر في قضية عزله أو من طرف الجهات المختصة والتي تم ذكرها في نص المادة 715 مكرّر 09، ويتم العزل

1- طالب محمد كريم، دور محافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري شركة المساهمة، مجلة حقوق الإنسان والحريات العامة، عدد 06 جوان 2018، ص266.

2- أنظر المادة 715 مكرر 09 من قانون 75-59 المتعلق بالقانون التجاري الجزائري المعدل والمتمم، مرجع سابق

3- أنظر المادة 64 من قانون 10-01، المتعلق مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق

بتقديم طلب لإنهاء مهامه من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو أي مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشرة (10/1) رأسمال الشركة أو الجمعية العامة.

ففي حالة ما إذا تبين أن الطلب المرفوع للقضاء غير مشروع ولا أساس له ضد محافظ الحسابات فيحق لمحافظ الحسابات ممارسة حق التقاضي الممنوح له دستوريا. وذلك سواءًا بطلبه للتعويض عن تشويه سمعته، أو طلبه العودة للعمل في نفس الشركة. لكن لا يمكن تصوّر ممارسة مهامه مع نفس المسيرين الذين قد شهدوا ضده، لأنه ستنعدم بينهم الثقة وتكون أجواء العمل تتخللها الشحناء وعدم التفاهم وعدم الاستقلالية في ممارسة أعمالهم. وهذا قد يؤدي إلى تهديد على الشركة ويشكل موقفا سلبيا على مكانتها. لهذا قد وضع المشرع الجزائري الحماية القانونية لمحافظ الحسابات بعزله الكلي والتام إلّا إذا توفر هناك سبب مقنع و اقترانه بوجود خطأ أو مانع[1].

الفرع الثاني

إنهاء مهام محافظ الحسابات بقوة القانون

أ- إنتهاء عهدته:

حدّد القانون 10-01 المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، عهدة ممارسة المهنة بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، فقد نصت عليه المادة 1/27[2] من نفس القانون على أنه: ***" تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرّة واحدة"***. ففي خلال هذه الفترة يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقارير السنوية لكل سنة مالية ومناقشتها مع الجمعية العامة أثناء نهاية كل سنة. وإذا انتهت المدّة المحددة يمكن لمحافظ الحسابات أن يمارس نشاطا آخر في شركة أخرى فقد ذكرت المادة السالفة في فقرتها الثانية على أنه: ***" لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات."***

1- علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات و دوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، مرجع سابق، ص44 ص47.

2- مادة 27 من قانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

عليه فإن القانون نص صراحة على المدة التي يمارس فيها محافظ الحسابات لمهامه، وتنتهي مهامه بمجرّد انتهاء العهدة المقررة.

ب- وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه:

تعتبر الوفاة من الحالات الطبيعية التي يتعرض لها أي موظف عمومي أو موظف خاص. ففي هذه الحالة يتعين على الشركة أو الجهة المختصة تعيين محافظ آخر للقيام بمهام المحاسبة للشركة، ويكون التعيين بناءا على اقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية ونفس الشيء بالنسبة للشطب والإيقاف[1].

نصت المادة 76 من قانون رقم 10-01 على أنه في حالة الوفاة أو الشطب أو إيقاف محافظ الحسابات يعين الوزير المكلف بالمالية، وذلك يكون بناءًا على إقتراح رئيس مجلس المصف الوطني أو من طرف مسؤول الغرفة الوطنية مهنيا مؤهلا على تسيير أعمال التدقيق لحسابات الشركة لغاية التصفية[2].

ج-حل الشركة وإفلاسها:

ينتهي دور محافظ الحسابات في الشركة بمجرّد حل الشركة، أو في حالة الإفلاس، مما تتبعها عملية التصفية والإقفال ومنه تنتهي مهامه بصفة فعلية[3].

الفرع الثالث

استقالة محافظ الحسابات

نصت المادة 38 من القانون 10-01 على حق محافظ الحسابات فيمكنه أن يستقبل دون التخلص من التزاماته التعاقدية. ويمكن أن يكون هناك احتمال وجود دوافع تدفع محافظ الحسابات لاستقلاليته في العمل. وكما لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل إلا أن يقدم إشعارا مسبقا مدّته ثلاثة أشهر مع تقديم تقرير عن المراقبة والفحص عن كل أعماله[4].

1- طالب محمد كريم، دور محافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري الشركات، مرجع سابق، ص267.

2-أنظر المادة 76 من قانون 10-01، المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

3- طالب محمد كريم، دور محافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري الشركات، ص267.

4-أنظر المادة 38 من قانون 10-01، المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مرجع سابق.

الخاتمة

تطرقنا في دراستنا لهذا الموضوع لإبراز أهم الجوانب الأساسية لممارسة مهنة محافظ الحسابات، وإظهار الدور الرقابي له أثناء ممارسة للمهنة في كل من شركات الأموال التي تعتبر من أهم الشركات التي يستوجب عدم وجود الأخطاء، لأنها تقوم على الاعتبار المالي مما يجعل من محافظ الحسابات عنصرا هاما في الشركة وذلك بتمثل مهمته الأساسية في التدقيق على حسابات الشركة المالية.

مما جعل محور دراستنا إبراز جانبين أساسيين وهما الجانب النظري للمهنة والجانب التطبيقي. فنظريا تطرقنا للإطار العام لمهنة محافظ الحسابات بالتركيز المفاهيم التي تخص المهنة والتي تخص محافظ الحسابات واهم الخصائص التي يتميز بها صاحب المهنة فرغم اختلاف حول طبيعة العلاقة من محافظ الحسابات والكيان، إلا أن المشرع الجزائري حاول تنظيم هذه المهنة بإصدار القانون رقم 10-01 المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك لإعطاء محافظ الحسابات الاستقلالية في ممارسة مهامه وإشارته في هذا القانون إلى كيفية التحاقه بالمهنة وبداية إجراءات تعيينه مع إضافة مجموعة من الحقوق التي تعطي المحافظ الحسابات للاستفادة منها.

ومع هذه الحرية والاستقلالية إلا أن المشرع الجزائري قيد محافظ الحسابات بالتزامات قانونية يمارسها اتجاه الشركة وهذا من الجانب التطبيقي، بعد نهاية عملية تعيينه رسميا كجزء في الكيان. فالمشرع فرض عليه مجموعة من الإلتزامات التي يتوجب على محافظا لحسابات القيام بها اتجاه الشركة محل المراقبة، ومن أهم هذه الإلتزامات التي منحت له هي مهمة الفحص والتحقيق في حسابات الشركة وإعداد التقارير السنوية خلال فترة عهدته، والتي تصنف من المهام العامة، كما يلتزم بالجانب الأخلاقي وذلك بالعمل على التحلي بالنزاهة والحفاظ على السر المهني وكذا الإعلام بكل ما يخالف المهنة. والتي تعتبر من

المهام الخاصة المحافظ الحسابات فيما يخص الجانب الرقابي. فهو مطالب بالوفاء لأنه يلعب دور الحكم بين الشركة وبين المساهمين وذلك لشعوره لأهم منصب ويعتبر منصبا حساسا وهو الجانب المالي للشركة بتدقيقه لحساباتها المالية.

فحسب القوانين العامة كالقانون التجاري والقانون المدني وكذا قانون العقوبات فقد نصت على وقوع ثلاث مسؤوليات على محافظ الحسابات في حالة مخالفته شخصيا لما نص عليه القانون كعدم الإفصاح عن القوائم المالية ولما نص عليه القانون كعدم الإفصاح عن القوائم المالية، وفقاعه للغش والتدليس في هذه القوائم وهذا يعتبر تقصير في حق الشركة مما تنتج عنه مسؤولية تقصيرية ناتجة عن خطئه الشخصي مما سبب ضررا للغير كما يمكن أن يكون الخطأ من الغير الذي يعفي محافظ الحسابات من هذه المسؤولية إلا إذا كان متضامنا فهو يسال عن أعمال التي قام بها المسيرين وغش وأخطاء قام بإخفائها فهو يعتبر مشركا في الجريمة.

كما تقع عليه المسؤولية التأديبية في حالات عديدة كمخالفات التي يقوم بها في حق المهنة لعدم احترام حالات التنافي وغيرها ولا تنتهي مسؤوليته هنا بل قد تصل إلى أثاره عقوبات جزائية مما تمس بحريته والتي تصل عقوبتها إلى الحبس بسبب ممارسات غير شرعية أو جرائم قام بها كعدم الكشف عن الأخطاء المهنية الممارسة من طرف المسيرين، مما جعل المشرع ينص صراحة في القانون المنظم للمهنة عن إنهاء مهام محافظ الحسابات في حالة ما إذا قصر في واجباته وتم عزله لأسباب قانونية أو لأسباب طبيعية.

ومن أهم النتائج التي توصلنا إليها حول تنظيم هذه المهنة:

- وضع المشرع الجزائري قانونا ينظم هذه المهنة وذلك بنصه عن كيفية التحاق محافظ الحسابات بالمهنة وكيفية تعيينه في القانون رقم 10-01 المتضمن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- عدم إبراز المركز القانوني المحافظ الحسابات في شركات الأموال بشكل دقيق في القوانين العامة والخاصة مما أدى إلى اختلاف الآراء حول طبيعة العلاقة القانونية التي تجمعه مع المؤسسة.
- مساواة محافظ الحسابات من ناحية الحقوق والواجبات .

قائمة المراجع

I. باللغة العربية:

أولا: الكتب

1-أحمد أسود عباس، الممارسات التعسفية في شركات المساهمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2017.

2-أحمد محرز، القانون التجاري الجزائري، ج2، ديوان المطبوعات الجامعية، قسنطينة، 1980.

3-باسم محمد ملحم، بسام حمد الطروانة، الشركات التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.

4-رحاب محمود داخلي، النظام القانوني لدور الجمعيات العمومية في إدارة شركات المساهمة، جامعة مركز الدراسات رطبية للنشر والتوزيع، 2015.

5-الطيب بلولة، قانون الشركات، برتي للنشر، طبعة الثانية، الجزائر، 2009.

6-علي حسن يونس، الشركات التجارية، مطبعة وهبة حسان، القاهرة، 1991.

7-فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.

8-فوضيل نادية، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

9-محمد فريد العريني، أساسيات القانون التجاري، دار الجامعة الجديدة ، 2004.

10- محمد فريد العريني، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2007.

ثانيا: الرسائل والمذكرات الجامعية

أ- رسائل الدكتوراه:

1-أيت وازو زاينة، مسؤولية البنك المركزي في مواجهة الأخطار المصرفية في ظل القانون الجزائري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص قانون، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2012.

2-بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة جيلالي ليابس، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، 2021

3-حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، "دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة غرداية، 2019-2020.

4-علاوي عبد اللطيف، مندوب الجلسات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان 2016-2017.

ب- المذكرات:

1-مذكرات الماجستير:

1. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، في تخصص قانون الأعمال، جامعة قاصدي مربح ورقلة، 2010-2011.
2. قزولي عبد الرحيم، النظام القانوني للبنوك التجارية في الجزائر، مذكرة لنيل شهدة الماجستير في القانون الخاص المعمق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، 2015.
3. معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011-2012.

2-مذكرات الماستر :

1. أمنة بيبروك، المركز القانوني لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2015-2016.

2. أيلول الأمين، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر، كلية الحقوقجامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018-2019.
3. برحال نذير، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2019-2020.
4. بلمخفي خولة، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في العلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2018-2019.
5. بوعنابي نسيمة، دور محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، ص 2013.
6. سالمي عبد القادر، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018-2019.
7. شوابي ياسر، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري، مذكرة مكتمل لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2019-2020.
8. عبدون زهيرة، دور مدققي الحسابات في إضفاء الشفافية على القوائم المالية، دراسة حالة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة أكلي محند اولحاج، البويرة، 2018.
9. هناء عبيدي، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2014-2015.

ثالثا: المقالات

1. بدي فاطمة الزهراء،"الدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركة المساهمة"، المجلة المتوسطة للقانون والإقتصاد، مجلد 02، عدد 01، جامعة تلمسان، 2017، ص ص 269-298.

2. بوحفص جلاب نعناعة، "الإطار التشريعي المنظم لمهنة ومسؤولية محافظ الحسابات في الشركات التجارية"، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، عدد 02، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، ص ص 200-227.
3. بوسماحة محمد،" المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات"، مجلة البشائر الاقتصادية، مجلد 03، عدد 04 ديسمبر 2017، ص ص 209-221.
4. بوقرة أم الخير، "تأديب الموظف وفقا لأحكام القانون الأساسي العام لوظيفة العمومية"، مجلة الفكر، عدد 09، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
5. حديد أميرة، "إستقلالية محافظ الحسابات في ظل القانون المصرفي الجزائري"، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، عدد 02، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حسيبة بن بوعلي، تلمسان، 2018، ص ص 208-223.
6. سعيداني محمد السعيد، "مسؤوليات محافظي الحسابات في التشريع الجزائري"، المجلة العلمية المستقبل الإقتصادي، مجلد 03، عدد 03، جامعة الأغواط، 2015، ص ص 121-152.
7. سيد محمد، "مسار مزاولة مهنة محافظ الحسابات"، مجلة الاقتصاد الجديد، مجلد 02، عدد 15، جامعة خميس مليانة، 2015، ص ص 79-89.
8. صحراوي نور الدين، "المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات في شركة المساهمة"، مجلة الدّراسات والبحوث القانونية، مجلد 04 عدد 01 ، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان جوان 2019، ص ص 302-318.
9. طالب محمد كريم، دور محافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري شركة المساهمة، مجلة حقوق الإنسان و الحريات العامة عدد 06، جوان 2018، ص ص 261-276.
10. طيطوس فتحي، "محافظ الحسابات في الجزائر"، دفاتر السياسة والقانون، العدد 09، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، جوان 2013، ص ص 39-48.

11. عبد الرحمان بابنات، المحتوى المعلوماتي لتقرير محافظ الحسابات في الجزائر"، المجلة الإقتصاية للتنمية الإقتصادية، عدد 07، الجزائر، 2017، ص ص 127-140.
12. قيسي سامية، المسؤولية الجزائية الناتجة عن اخلال مندوبي الحسابات لدوره في الرقابة على الشركات التجارية، مجلة العلوم القانونية، مجلد 06، عدد 02، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، جوان 2021، ص ص 567-584.
13. كتوش عاشور،"مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر"، مجلة الاقتصاد الجديد، مجلد 01، عدد 16، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2017، ص ص 85-109.
14. كسال سامية، "دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات الشركات (الشفافية والإفصاح)"، مجلة نقدية للقانون والعلوم السياسية، عدد01، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص ص 97-133.

رابعا: النصوص القانونية:

أ- **النصوص التشريعية:**

1. قانون رقم 66-156 مؤرخ في 8 يونيو 1966، يتضمن قانون العقوبات، ج.ر.ج.ج عدد 49، الصادرة بتاريخ 08 يونيو 1966، المعدل والمتمم.
2. أمر رقم 75-58 مؤرخ 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني، ج.ر.ج.ج عدد 78، الصادر في 30 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم بالقانون رقم 07-05 مؤرخ في 13 مايو 2007، ج.ر.ج.ج عدد 31، الصادر في 13 مايو 2007.
3. أمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون التجاري، ج.ر.ج.ج عدد 101، الصادر في 19 ديسمبر 1975، المعدل والمتمم.
4. قانون رقم 88-01 مؤرخ في 12 جانفي 1988 يتضمن قانون التوجيهي للمؤسسات العمومية، ج، ر. عدد 02 مؤرخ في 13 جانفي 1988، (ملغى جزئيا)

5. قانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بالمهنة الخبير، الغير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ج.ر.ج.ج عدد 20، الصادر في 1991، معدل ومتمم بالقانون رقم 10-01 قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهمة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ج.ر.ج.ج عدد 42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010، معدل ومتمم بـ: القانون رقم 11-16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2011 يتضمن قانون المالية لسنة 2012، ج.ر.ج.ج عدد 72، صادر في 29 ديسمبر 2012، وبالقانون رقم 12-12 مؤرخ في 26 ديسمبر 2012، يتضمن قانون المالية لسنة 2013، ج.ر.ج.ج عدد 72، صادر في 30 ديسمبر 2013، وبالقانون رقم 13-08 مؤرخ في 30 ديسمبر 2013، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج.ر.ج.ج عدد 68، صادر في 31 ديسمبر 2013، وبالقانون رقم 15-18 مؤرخ في 30 ديسمبر 2015، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج.ر.ج.ج عدد 72، صادر في 31 ديسمبر 2015، وبالقانون رقم 19-14 مؤرخ في 30 ديسمبر 2019، يتضمن قانون المالية لسنة2020، ج.ر.ج.ج عدد 81، صادر في 30 ديسمبر 2019.

6. أمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بالنقد والقرض، ج.ر.ج.ج، عدد 52، صادر بتاريخ 27 اوت 2003، (معدل ومتمم).

7. قانون رقم 05-05، المؤرخ في 25 يوليو2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج.ر.ج.ج عدد 52، الصادر في 26 يوليو 2005.

ب- النصوص التنظيمية:

1-مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.ج.ج عدد 24، الصادر في 17 أبريل 1996

2-مرسوم تنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياتهم وقواعد سيره، ج.ر.ج.ج عدد 7، الصادر في 02 فبراير 2011.

3-مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 27 يناير 2011، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.ج.ج عدد 7، صادر في 02 فبراير 2011.

4-مرسوم تنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية من طرف الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفة والعقوبات التي تقابلها ج..ر.ج.ج عدد 03 صادرة في 16 يناير 2013.

قائمة المحتويات

مقدمة.....01

الفصل الأول: المركز القانوني لمحافظ الحسابات في شركات الأموال.....04

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات في شركات الأموال.....05

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات.....05

الفرع الأول: تعريف محافظ حسابات شركات الأموال وعلاقته بالخبير المحاسب المعتمد.06

الفرع الثاني: خصائص مهنة محافظ الحسابات.....08

أولاً: الإستقلالية والموضوعية.....08

ثانيًا: الإستمرارية والكفاءة المهنية.....09

ثالثًا: الطابع الشخصي.....10

المطلب الثاني: علاقة محافظ الحسابات بشركات الأموال.....11

الفرع الأول: النظرية التقليدية.....11

الفرع الثاني: النظرية الحديثة.....12

الفرع الثالث: النظرية التوافقية.....13

الفرع الرابع: موقف المشرع الجزائري.....13

المطلب الثالث: حقوق محافظ الحسابات.....14

الفرع الأول: حق الإطلاع.....14

الفرع الثاني: الحق في الإعلام.....15

الفرع الثالث: الحق الأتعاب.....16

الفرع الرابع: إستدعاء محافظ الجمعية المساهمة.....16

المبحث الثاني: الإلتحاق بمهنة محافظ الحسابات في شركات الأموال.....18

المطلب الأول: الشروط الواجب توفرها للالتحاق بمهنة محافظ الحسابات.....18

الفرع الأول: بالنسبة للشخص الطبيعي.....18

أولا: شرط الجنسية.....20

ثانيا: أن يتمتع الشخص بكل الحقوق المدنية والسياسية.....20
ثالثا: أن يتمتع بالنزاهة والشرف.....20
رابعا: الشهادة الجزائرية.....21
خامسا: الحصول على الاعتماد.....21
سادسا: آداء اليمين.....22
الفرع الثاني: بالنسبة للأشخاص المعنوي.....24
المطلب الثاني: كيفية تعيين محافظ الحسابات.....25
الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة كأصل.....26
أولا: في شركة المساهمة.....26
ثانيا: تعيينه في شركة التوصية بالأسهم.....28
ثالثا: تعيينه في شركة ذات المسؤولية المحدودة.....28
رابعا: محافظ الحسابات داخل البنوك والمؤسسات المالية.....29
الفرع الثاني: تعيينه من طرف مجلس الإدارة كإستثناء.....31
الفرع الثالث: تعيينه من القضاء.....32
الفرع الرابع: الشروط مباشرة محافظ الحسابات لعمله بعد تعيينه.....32
الفصل الثاني: دور محافظ الحسابات في شركات الأموال.....35
المبحث الأول: إلتزامات محافظ الحسابات في شركات الأموال.....36
المطلب الأوّل: الإلتزامات العامة لمحافظ الحسابات.....36
الفرع الأول: فحص صحة الحسابات وإنتظامها.....36
الفرع الثاني: عدم إفشاء أسرار المهنة.....39
الفرع الثالث: إعداد تقرير سنوي.....40
أوّلا: التقارير العامة.....40
ثانيا: التقارير الخاصة.....42
المطلب الثاني: الإلتزامات الخاصة لمحافظ الحسابات.....43

الفرع الأول: مهمة الإعلام.....44
أوّلا: إعلام المساهمين.....44
ثانيا: مهمة الإعلام بالأخطاء والمخالفات.....45
الفرع الثاني: الإلتزامات الخاصة المتعلقة بالرقابة.....46
أوّلا: المساواة بين الشركاء.....46
ثانيا: توزيع الأرباح والخسائر.....46
ثالثا: إستدعاء الجمعية العامة.....46
المبحث الثاني: المسؤولية المترتبة عن إخلال محافظ الحسابات بدوره في شركة الأموال.....48
المطلب الأوّل: المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية.....48
الفرع الأوّل: المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات.....49
أولا: المسؤولية العقدية.....49
ثانيا: المسؤولية التقصيرية.....50
الفرع الثاني: المسؤولية التأديبية.....54
أولا: الأفعال التي تشكل خطأ تأديبي.....54
ثانيا: العقوبات التأديبية.....56
المطلب الثاني: المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات.....57
الفرع الأول: محافظ الحسابات كفاعل أصلي.....57
أولا: الجرائم الواردة في القوانين العامة.....57
ثانيا: الجرائم المنصوص عنها في القانون المنظم للمهنة محافظ الحسابات
قانون رقم 10-01.....60
الفرع الثاني: محافظ الحسابات كشريك.....62
أولا: تقديم معلومات كاذبة بشأن وضع الشركة.....62
ثانيا: عدم الإعلام بالأفعال الإجرامية.....63

ثالثا: إفشاء السّر المهني.....63
المطلب الثالث: إنهاء مهام محافظ الحسابات.....64
الفرع الأوّل: عزل محافظ الحسابات.....65
الفرع الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات بقوة القانون.....66
الفرع الثالث: استقالة محافظ الحسابات.....67
خاتمة.....68
قائمة المراجع.....71
الفهرس.....79

الملخص

نظرا لأهمية وجود محافظ الحسابات على رأس شركات الأموال والدور الهام الذي يلعبها في الفحص والمراقبة والمصادقة على صحة حسابات الشركة مع إعطائه كل الحماية للممارسة المهنة، فقد قام المشرع الجزائري بوضع قانون ينظم مهنة محافظ الحسابات والذي يعتبر من أهم القوانين التي مرت به المهنة في سنة 2010.

فالقانون رقم 10-01 نص صراحة على المهام المخولة له وقانونا بداية من ممارسة المهنة لغاية المسؤوليات المترتبة في حالة إخلاله لهذه المهام الخاصة بالوضعية المالية للشركة مع وجود المواد التي نصت عن إنهاء مهامه في حالة إكتشاف أي وقائع جنحية رغم كل الحماية التي خصها له في بعض المواد الواردة في القانون المنظّم للمهنة

الكلمات الدالة: محافظوا الحسابات؛ قانون رقم 10-01؛ لتعيين؛ المهام؛ المسؤوليات؛ شركات الأموال.