الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة غرداية

كليـة: الحقوق و العلوم السياسية

قسـم : الحقوق

العنوان:

المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات في الجزائر

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في مسار: حقوق

تخصص: قانون جنائي

من إعداد الطالب

- مولاي لخضر ابراهيم

إشراف

المشرف : الدكتور عجيلة محمد

لجنة المناقشة:

الرقم	اسم الأستاذ و لقبه	الدرجة	الجامعة	الصفة
01	أولاد سعيد	دكتور	غرداية	رئيس اللجنة
02	الرواني	أستاذ م	غرداية	مناقش
03	أولاد سيد عمر	أستاذ م	غرداية	مناقش
04	عجيلة	دكتور	غرداية	مشرف

السنة الجامعية: 1434 هـ 1435 هـ/2013م-2014م

الإهـــداء

باسمك اللهم يا وهاب ويا خالق كل خلقك من تراب وفاتح الأبواب للعلماء والطلاب

أهدي ثمرة جهدي إلى أعظم إنسان في الوجود سيدي رسول الله صلى الله عليه وسلم

إلى أعظم اسم نطقت به شفتاي إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي التي سهلت لي سبيل الدراسة، أمي الحبيبة حفظها الله.

إلى الذي يعجز اللسان عن شكره ويقصر البيان في التعبير عن الحب والوفاء بحقه إلى سندي في الصغر ومرشدي في الكبر إلى الذي عجزت أن أقدر ثمن تعبه وأمسح قطرة من عرقه وجاهد من أجلي في الحياة: إلى أبي الغالي حفظه الله.

الى من تقاسمني حياتي ومتاعبي وتمنحني الحب والحنان زوجتي الغالية .

الى وردة البيت ونور الحياة وبسمتي الدائمة ابنتي الغالية رغد .

إلى من ملأ قلبي خفة ومرحا وفرحا الى اخوتي واخواتي والى ازواجهم وزوجاتهم ،كل واحد منهم بأسمه ،والى ابنائهم وبناتهم الكتاكيت الصغار،

الى روحي جدي وجدتي رحمهما الله .

الى اعمامي وعمتي الغالية ،الى اولادهم ،الى كل اخوالي وخالتي ،واولادهم .والى صديقي العزيز عبد القادر،والى كل احد يعرفه ابراهيم من قريب او من بعيد .

والى عائلة مولاي لخضر اين ما ويجدوا.

إلى الأستاذ المشرف الذي كان الشعلة التي أنارت لنا السبيل في نيل هذا المبتغى

إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات ، اصدقائي في الدراسة.

إلى طلبة السنة الثانية ماستر جنائي دفعة 2013م-2014 وكل أساتذتي عبر الأطوار.

إلى من ذكرتهم الذاكرة ولم تذكرهم المذكرة وكل من قدم لي يد العون من بعيد أو من قريب ولو بالكلمة الطيبة

من ابراهيم

شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على آداء هذا الواجب ووفّقنا إلى إنجاز هذا العمل.

نتوجّه بجزيل الشكر والإمتنان إلى كلّ من ساعدنا ولو بالكلمة الطّيبة على إنجازنا هذا وفي تدليل ما واجهنا من صعوبات، ونخصّ بالذكر الأستاذ المشرف "الدكتور عجيلة محمد" الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيّمة والتي كانت عونا لنا في إتمام هذا البحث.

ونشكر ايضا

ونهدي جزيل الشكر والعرفان إلى جميع أساتذة كلية الحقوق ولا يفوتنا أن نشكر كلّ الطلبة.

ملخص :

إن اعتماد القوائم المالية بعد مصادقتها من مرا قب الحسابات من قبل المستخدمين لها يضم في طياته أدراك هؤلاء بأن هذه القوائم خالية من الغش والتلاعب وجاءت نتيجة بذ العناية المهنية اللازمة وصولاً إلى إبداء الر أي الفني بها النابع من استقلا وحياد مراقب الحسابات وما يتضمنه التقرير الصادر عنه من موضوعية وشفافية وإفصاح لأهم الأحداث المالية وغير المالية التي لها اثر مادي على هذه القوائم ،ومن المعروف إن عملية المراجعة أساسا تهدف إلى توفير القدر اللازم من الحماية ضد نوعين من المخاطر:

1 .الأخطاء الجوهرية والغش التي قد تكون موجودة بالقوائم المالية.

2 .احتما عدم الكشف عن تلك الأخطاء والغش بواسطة فحص أنظمة الرقابة الداخلية.

ونستنتج مما تقدم يتوجب على مراقب الحسابات دراسة أنظمة الرقابة الداخلية بشكل دقيق وسليم و وضع برنامج للمراجعة بشكل يتناسب مع العمل المناط به بالإضافة إلى طلبه أدلة الإثبات للتأكد من الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية وأن لا يعتمد بشكل كلي على أنظمة الرقابة الداخلية لأن فحص و دراسة هذه الأنظمة يقلل من احتما حدوث التلاعب والغش ولكن لا يمنعها فضلاً عن مسؤولية الإدارة عن وجود الأخطاء والتلاعب والغش بالقوائم المالية باعتبار أن من واجبات الإدارة اتخاذ اجراءات رقابية ومحاسبية وإدارية تكفل حماية أصولها وعلى هذا الأساس فمن مراقب الحسابات أن يخطط لعمله ويضع برنامجاً لإجراءات المراجعة وكيفية تنفيذها من خلا مساعديه.

الكلمات المفتاحية:

- محافظ الحسابات.

-المسؤولية المدنية .

-المسؤولية الجزائية .

-المسؤولية التأديبية .

-الغش .

-الاخطاء.

-الاستقلالية.

Résumé:

Adopter les listes financiers après leur approbation par le vérificateur des comptes, par leurs utilisateurs, comprend la perception que ces listes sont libres de tricherie et la fraude, et ont été préparés à la suite d'exercer le soin professionnel nécessaire, jusqu'à atteindre à l'expression de la avis technique les concernant, qui découle de l'indépendance et la neutralité de l'auditeur des comptes, et ce que le rapport publié par le comprend, de l'objectivité, la transparence et l'expression des facteurs financiers les plus importants financiers et non, qui ont une influence importante sur ces listes, et il est connu que l'opération de révision, vise essentiellement à fournir la transaction suffisant de protection, contre les deux types de risques:

1 - Les erreurs substantielles et la tricherie, qui peuvent être en vigueur dans les listes financiers.

2 - La probabilité de non divulgation de ces erreurs et de tricherie, par le biais de l'inspection des systèmes de contrôle interne.

Nous concluons de ce qui avait été dit, que le vérificateur des comptes doit étudier les systèmes de contrôle interne, d'une manière précise et le son, et mettre en place un programme d'examen, de manière à ce qui est approprié pour le travail qu'il est affecté à , en plus de sa demande de preuves de confirmation afin d'être sûr des soldes figurant dans les listes financiers, et il ne doit pas dépendre entièrement sur les systèmes de contrôle interne, car l'inspection et l'étude de ces systèmes, réduit la probabilité de la survenance de fraude et de tricherie, mais il ne l'empêche pas, en plus de la responsabilité de l'administration de l'existence d'erreurs, la fraude et la tricherie dans les listes financiers, en tenant compte du fait qu'il est l'un des devoirs de l'administration, à prendre contrôlent, la comptabilité, et des mesures administratives qui assurent la protection de leurs exemplaires originaux, en conséquence, il est du devoir du vérificateur des comptes pour planifier son travail, et de mettre en place un programme pour les procédures de révision, et la manière de les exécuter , par ses assistants.

-**Mots clé**

- le vérificateur des comptes .

-Responsabilité civile.

- Responsabilité criminel.

-- La responsabilité discipliner.

- la tricherie.

الفصل التمهيدي
أساسيات محافظ الحسابات

الفصل الأول
المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

قائمة المراجع

المقدمة

الخاتمة

الملاحق

الفصل الثاني
المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات

الفصل الثالث
المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات

مقدمـــة :

أدى تدخل الدولة بصورة متزايدة في كافة جوانب الحياة إلى نشأة مجموعة جديد من الجرائم تضاف للجرائم التي يحتوي عليها قوانين العقوبات،وقد ترتب عن ذلك إن أصبح لدينا في إطار قانون العقوبات الخاص والذي يعني مفردات الجرائم ما يمكن أن نطلق عليه تعبير "الشريعة العامة في قانون العقوبات الخاص" والذي تتضمنه المجموعات العقابية.وعلى جذع هذه الشريعة العامة من قانون العقوبات الخاص نمت وترعرعت فروع عديدة يحتوي كل منها على مجموعة من الجرائم تمثل مظهرا من مظاهر تدخل المشرع الحديث لإضفاء الحماية الجنائية على مصالح معينة أدى التطور الاقتصادي إلى وضعها في مصاف المصالح الأساسية للمجتمع التي تستحق هاته الحماية المتميزة.هذه الجرائم تنص عليها غالبا قوانين خاصة توضع لتنظيم نشاط أو مهنة معينة،بحيث يأتي العقاب الجزائي كجزاء لمخافة القواعد المنظمة ويمكن أن نطلق على هذه الفروع المختلفة من قانون العقوبات الخاص تعبير"قوانين العقوبات الخاصة المتخصصة".

وتعتبر الجرائم الاقتصادية من المظاهر الهامة لهذا التطور في سياسة التجريم و العقاب في العصر الحديث.فقد كان من الضروري أن يرتبط بالتطور الصناعي والاقتصادي وجود وسائل قانونية تكفل للدولة التحكم في مسيرة هذا التطور حتى يتسنى لها أن تتجنب المساوئ التي قد تنجم عنه,مثل هذه الوسائل لم تكن لتحقق الغاية منها على نحو كامل لو لم يتم

تدعيمها بوسائل القسر التي يوفرها قانون العقوبات,ذلك أن فعالية الوسائل المدنية و الإدارية ترتبط إلى حد كبير بالتهديد بالعقاب الجزائي.

إن محافظ الحسابات عبارة عن هيئة رقابية مكلفة برقابة حسابات الشركة ووضعيتها المالية ومدى مطابقتها للنصوص القانونية و الأنظمة وكذا القانون الأساسي للشركة,وهو شخص مهني متخصص في ميدان المالية و المحاسبة إلا انه لا يعد حسابات الشركة فهذه المهام مسندة للمسيرين و المحاسبين وإنما يراقب مدى انتظامها وصحتها, و لاتخاذ قراراتهم عن دراية, و حتى يسلموا من أخطار ميدان الأعمال كان المستثمرون بحاجة إلى من يبين لهم الصورة الحقيقة للذمة المالية للشركة .من هنا كانت وظيفة المحافظ جد مهمة,فتعيينه في شركة المساهمة إجباري لما لهذه الأخيرة من تأثير على الاقتصاد الوطني والعالمي سواء كانت ذات النظام القديم أي تلك التي يتولى مجلس الإدارة تسييرها أو ذات النظام الجديد أي ذات مجلس المديرين ومجلس المراقبة.

تشمل وظيفة محافظ الحسابات التزامات محاسبية وأخرى قانونية فهو رجل تقني في المحاسبة قبل أن يكون محافظا'يتولى الحفاظ على الانتظام و الشرعية داخل الشركة و حماية القوانين من الانتهاك،فعليه إعلام الجمعية العامة على كل المخالفات و الأخطاء ووكيل الجمهورية على الجرائم التي علم بها،بهذا المعنى تتعدد التزاماته القانونية والمهنية وتتشعب بتعدد العمليات و التصرفات الخاضعة لرقابته وتحقيقاته،و تسمى الرقابة التي يجريها محافظ الحسابات بالرقابة الشرعية و القانونية لأنها مفروضة بموجب القانون و

لصالحه.ولأجل إتمام المهام المنوطة إليه بإتقان و صدق يتمتع المراقب الشرعي بسلطات قانونية واسعة منها سلطة البحث و التحري،سلطة الإبلاغ و الإعلام، سلطة الإطلاع على دفاتر الشركة ووثائقها ومن ثمة على سر أعمالها . وتتلخص مهامه في إصدار قرار محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الوضعية المالية للشركة وحساباتها مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية 'وذلك عن طريق تقرير عام و تقارير خاصة,كما يوجه التوصيات ,يبدي آراء وتعليقات كتابية أو شفوية ويدلي بشهادات, لذا, وأمام هذه السلطات الواسعة كان من المنطق ترتيب مسؤوليات المتمتع بها حتى لا يتجاوز حدود مهامه ولا يجوز استخدامها إلى ما فيه ضرر للمشروع والمستثمرين.

الاشكالية :

بناءا على ما سبق سوف نطرح الاشكال التالي : **فيما تتمثل المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات في ظل القانون رقم 10-01 الجديد ؟**

ولمناقشة الاشكالية الاساسية قمنا بتقسيمه الى تساؤلات فرعية وهي :

-من هو محافظ الحسابات ؟

- ما هي المهام التي يقوم بها؟

-ماهي طبيعة المسؤوليات التي توضع على عاتقه ؟

الفرضيات : لمعالجة هدا الموضوع قمنا بصياغة ملة من الفرضيات :

_ان لمحافظ الحسابات تعريف خاصا به ،

_ ان لمحافظ الحسابات معايير ومهام يقوم بها ،

_لمحافظ الحسابات مسؤولية عن اخطائه الشخصية ،

_وله كذلك مسؤولية جزائية ،

ولمحافظ الحسابات مسؤولية تأديبية ،

اهداف البحث : ان النتائج المرجوة من خلال البحث تتمثل في :

الهدف الاسمى من البحث هو تسليط الضوء على المسؤولية اتجاه ممارسة الاشخاص لهذه المهنة ،

_مدى تحمل المحافظ للأخطاء التي ننتج اما منه او من اعوانه ،

_الاطار القانوني لممارسة المهنة في الجزائر ،

_مدى تطور وتجديد القوانين المتعلقة بالمهنة ،

_الجزاءات المقررة لمحافظ الحسابات ،

اهمية البحث: تكمن اهمة البحث في التعريف بمحافظ الحسابات والمهام المخولة اليه وإظهار مدى اختلاف المسؤوليات المترتبة على الاعمال التي يقوم بها .

والدور الذي يقوم به المحافظ في كشف الغش والتهرب من اداء الواجبات اتجه الدولة (تهرب ضريبي اختلاس تزوير ..... الخ).

وضع الجانب القانوني للمهنة تحث المجهر ومدى ارتباط المهنة بالجرائم الاخرى .

دوافع اختيار الموضوع :

تم اختيار هذا الموضوع نتيجة لمجموعة من العوامل :

_ التنسيق مع الاستاذ المشرف حول الموضوع واختياره لان الموضوع لم يطرح من قبل وهو موضوع شيق فيه الكثير من التجديد .

_دراسات سابقة في ميدان علم التسيير.

_الرغبة في امتهان هذه المهنة .

_الرغبة والميول الى البحث .

صعوبات البحث :

_تتمثل اكبر صعوبة واجهتنا في البحث قلة المراجع في مكتبة الجامعية .

_الترجمة من اللغة الفرنسية الى اللغة العربية .

المنهج المستخدم : لدراسة هذا الموضوع ومن اجل الاجابة على الاسئلة المطروحة اعتمدنا المنهج الوصفي للدراسة بالإضافة الى الاسلوب التحليلي وذلك من خلال عرض لمختلف القوانين والتشريعات وأحكام القانون التجاري .

منهجية البحث :للاجابة على الاشكالية المطروحة ومجمل التساؤلات قمنا بتقسيم البحث الى:

المقدمة : التي احتوة على العناصر المنهجية التي تشمل معظم البحوث من اشكالية وفرضيات ،المنهج المستخدم ،دوافع الاختيار .... الخ .

وقد احتوى الفصل التمهيدي على مفاهيم وعموميات حول محافظ الحسابات حيث قمنا بتعريف محافظ الحسابات والمهام المسندة اليه وكذلك كيف يعين ومتي يعزل .

تناولنا مهنة التدقيق بين العالمية والوطنية حيث تناولنا مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر وتطرقنا الى التوافق والاختلاف بين المعايير الدولية والقوانين الجزائرية .

والفصل الاول يحمل المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات الذي يحتوي على مسؤوليته عن اخطاءه الشخصية ،وكذلك مسؤوليته عن اخطاء الغير وقيام الدعوى المدنية اتجاهه .

اما الفصل الثاني فتطرقنا فيه الى المسؤولية الجزائية التي انقسمت الى محافظو الحسابات الفاعلون الاصليون للجريمة ،وكشركاء للمسيرين في جرائمهم ،والإجراءات المتبعة ضدهم.

اما الفصل الثالثة والأخير فتناول المسؤولية التأديبية حيث تناولنا فيها الخطأ التأديبي والمتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات .

المبحث الأول : أساسيات محافظ الحسابات

المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات

الفرع الأول : التعريف الأول[1]

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010على انه:« كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامه ومطابقتها لا حكام التشريع المعمول به ».

وتنص المادة الأولى من نفس القانون علي ما يلي يحدد هدا القانون شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية، بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، وكدا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات».

وحسب المادة 07 من القانون 10-01 يجب أن تتوفر في المراجع القانوني الشروط التالية [2]

- الجنسية الجزائرية
- التمتع بكل الحقوق المدنية
- أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية او جنحة عمدية من شأنها أن تخل بشرف المهنة
- توفر الإجازات والشهادة المشترطة قانونا بالنسبة لمحافظ الحسابات ان يكون حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات او شهادة معادلة معترف بها
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب الشروط التي ينص عليها القانون

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون المتعلق بالأحكام العامة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، العدد42،.

[2]- المادة 07من القانون نفسه ،ص5.

- تأدية اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون

حيث تنص المادة 06 على ما يلي[1]:«يودي الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصاف الوطني أو الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل اليمين أمام المجلس القضائي المختص لمحل تواجد مكاتبهم بالاعتبارات التالية « اقسم بالله العلي العظيم أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن اخلص في تأدية وظيفتي واكتم سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد».

يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول .

الفرع الثاني : التعريف الثاني[2]:

المراجع القانونية أو محافظ الحسابات هو كل شكل يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظام حسابات وقوائم المؤسسة المتعلقة بالجرد حسابات الاستغلال الإجمالية حسابات النتيجة والميزانية والوثائق السنوية للمؤسسة

وتنص المادة 02 من القانون رقم 10-01 [3]يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص ,تحت أية تسمية كانت ,مهنة الخبير المحاسبي أو مهنة المحاسب المعتمد أو محافظ الحسابات إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون .

وتتوفر فيها الشروط التالية :

.1 الحائزون على شهادة التعليم العالي الآتية أو أي شهادات أجنبية أخرى معادلة لها :

ليسانس في العلوم المالية

أ . شهادة المدرسة العليا للتجارة فرع مالية ومحاسبة

ب. الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولى في الخبرة المحاسبية .

---

[1]- المادة04 من نفس القانون، ص4.

[2]- Belaiboud Mokhtar : guidpartique d'audit financier et comptable ;la maison des livres , 1982,p 15(ترجمة بتصرف)

[3]- مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، 2002،ص ص56-57.

ويجب عليه زيادة على دلك :

- أما متابعة تدريب مهني كخبير محاسبة مدته سنتان (02) يتوجه بشهادة التدريب القانوني
- وإما إثبات خبرة عشرة سنوات (10) في الميدان المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته 6 أشهر

2 .الحائزون على شهادة التعليم العالي المذكور أدناه :

- شهادة المدرسة العليا للتجارة لفرع أخرى غير الفروع المالية والمحاسبية
- شهادة المدرسة الوطنية للإدارة فروع المراجع والمراقبة وفروع الاقتصاد والمالية
- ليسانس في العلوم الاقتصادية النظام القديم
- ليسانس في التسيير
- شهادة المدرسة العليا للإدارة والتسيير فرع مراجعة الحسابات
- شهادة المعهد الوطني للمالية فرع الخزينة والضرائب
- شهادة معهد الاقتصاد الجمركي والمالي بالجزائر
- شهادة معهد التمويل والتنمية للمغرب العربي بتونس
- شهادة جامعة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة
- كما يلي يجب أن يكون بحوزته إحدى الشهادات المهنية التالية :
- شهادة تقني سامي في المحاسبة
- شهادة مهنية في الدراسات العليا المحاسبة
- شهادة مهنية كاملة في المحاسبة
- بكالوريا تقني سامي في المحاسبة
- شهادة التحكم في المحاسبة

واثبات ما يأتي :

- أما تدريب مهني مدته سنتان (02) في المكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات
- وأما عشرة سنوات (10) خبرة في الميدان المحاسبي والمالي وتدريب مدته ستة 06 أشهر

3. المحاسبون المعتمدون والمسجلون في الجدول النقابة الوطنية عند التاريخ للمدة الانتقالية المنصوص عليها في القانون والذين نجحوا في امتحانات الاندماج التي تتضمنها اللجنة الخاصة في دورة واحدة كل سنة خلال مدة ثلاث سنوات

4. أعوان المفتشية العامة للمالية الحاصلون على الرتبة مفتش مالية من الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها عشر (10) سنوات من النشاط ضمن هده الهيئة.

المطلب الثاني : مهام ومعاير محافظ الحسابات

الفرع الأول:مهام محافظ الحسابات

مهنة محافظ الحسابات تخضع إلى قواعد قانونية تتخلص في المواد التالية :

- الأمر رقم 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991 والمتعلق بمهنة خبير المحاسب محافظ الحاسبات والمحاسب المعتمد
- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 المنظم والمحدد لتسوية مهام المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في افريل 1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
- القرار المؤرخ في 07نوفمبر 1994 المتعلق بمستحقات محافظ الحسابات .
- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010.

لكي يمكنه ممارسة مهام محافظ الحسابات يجب عليه أن يكون ضمن قائمة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ونظرا إلى أهمية وتعدد المهام المخولة إلى محافظة الحسابات فان المواد القانونية الماطرة لهده المهنة تؤكد على أن محافظ الحسابات يعمل لمصالح العامة وليس لصالح الشركاء فهو يقوم بمهامه بموجب القانون مهمة محافظ الحسابات تتضمن إلقاء نظرة ثانية على حسابات الشركات التي قام بها المحاسب أو الخبير المحاسبي فبعد تنصيبه من طرف الجمعية التأسيسية أو الجامعة العامة العادية يقوم محافظ الحسابات بـ:

- مراقبة الحسابات من منظور قانوني .
- التأكد من صحة وشرعية الحسابات .
- تقديم النتائج للجهات التي حولت له هده المهمة.

عندما يتم استدعاء محافظ الحسابات إلى الجمعية العامة ا والى الأساس التنفيذي من اجل المراجعة السنوية لحسابات فعلية بموجب القانون بالتصريح بكل التجاوزات إذا تم الكشف عنها وإذا لم يصرح بدلك فيكون معرضا لإجراءات تأديبة أو جنائية

- المهمة الأساسية لمحافظة الحسابات هي بدون أي شك المصادقة على الحسابات السنوية
- تقديم تقرير محافظ الحسابات 15 يوم قبل انعقاد الجمعية العامة للشركة هدا التقرير هو بمثابة شهادة مكتوبة يتحمل مسؤوليتها الشخص الممضي فعلى محافظ الحسابات تقديم تقرير مفهوم غير غامض فهده الشهادة المصادق عليها يمكن أن تكون« شهادة بدون» .....،شهادة ب» ..... أو«عدم الشهادة»
- محافظ الحسابات لا يجب أن يتوقف مهمته عند مراجعة الحسابات فقط فعلى محافظ الحسابات أن يعمل للحفاظ على مصالح الشركاء فهو يتدخل كملاحظ للشركة من اجل الوقاية وتجنب المشاكل فيقوم بمراقبة تقديرية للمستندات في حالة ما لوحظ وجود

أشياء قد تؤثر سلبا على سير العمل فعليه الإبلاغ لتجنب أي مشكلة قد تحدث فهدا التحذير القصد منه هو جعل المسيرين أما مسؤولياتهم .

- يتحقق محافظ الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين .
- إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل الرأسمال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة .
- يقوم محافظ الحسابات بدعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة عديم قيام مجلس الإدارة بدعوتها .
- يقوم بالتدخل في حالة تغير الرأسمال الاجتماعي إلغاء الامتيازات الاكتتاب في حالة زيادة الرأسمال وتقدير أسباب وشروط تغيير الرأسمال .
- يقوم بإفشاء مخالفات الجنح لوكيل الجمهورية يمكن تلخيص بعضها في النقاط التالية:

1. محافظة الحسابات لا يجوز له تشخيص المخالفة فهذا من اختصاص وكيل الجمهورية فما عليه إلا أن يعلم بالتوقيع التي يمكن أن تكون مخالفة.

2.محافظ الحسابات لا تجب عليه عدم التبليغ بالأحداث التي لها أهمية صغيرة.

3.محافظ الحسابات لا يعتذر عن عدم التبليغ بحجة السر المهني .

4.محافظ الحسابات لا يستطيع في أي حالة من الأحوال أن يكون كطرف مدني الطرف المتضرر فمهمته تكون في التبليغ فقط فالقضية تحرك من طرف المؤسسة .

5.على محافظ الحسابات أن يعلم بهده المخالفات في اقرب اجتماع للجمعية العامة للمساهمين بصفة ضمان لمصالحهم .

الفرع الثاني: معاير محافظ الحسابات[1]

تتعلق هده المعايير بالتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة والمقصود بهده المعايير ان الخدمات المهنية بالتكوين المهنية يجب ان تتقدم على درجة الكفاءة المهنية بواسطة

[1]-محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية ، تانيس سابقا،2002،ص 49-

أشخاص مدربين وتوصف هده المعايير بأنها تمثل مطالب بواسطة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصور ملائمة وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلي بها محافظ الحسابات

ومن ثم يمكن القول إن المرجع على درجة من الكفاءة يتمتع بالاستقلالية المطلوبة ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليه وتتكون المعايير الشخصية من :

1- ان عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين عمليا وعلميا بطريقة تمكنهم من أداء وظيفتهم كمراجعين

2-الالتزام والاستقلالية الحيادية في عملية يوكل للمرجع القيام بها

3- يجب ان تبدل المراجع العناية المهنية الملائمة ودلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية عند القيام بعملية المراجعة وفي إعداد التقرير

الفرع الثالث: معيار تأهيل المراجع[1]

أولا : التأهيل العلمي : فمن حيث التأهيل العلمي يجب أن يحصل المراجع على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدرة كبيرة من المعرفة في مجالي المحاسبة المالية المراجعة من ناحية وفي بعض مجالات المعرفة الأخرى مثل مبادئ العلوم السلوكية والحسابات الأولية وبحوث العمليات والإحصاء من ناحية أخرى ودلك حتى يمكنه أداء الخدمات غير الأولية وبحوث العمليات إليه بنفس الكفاءة التي تؤدي بها خدماته التقليدية وبطبيعة الحالة يجب إلا تقتصر التأهيل العلمي للمراجع على مجرد الحصول على درجة بكالوريوس المحاسبة ولكن يجب أن يمتد التأهيل ليشمل إعداد بعض الدراسات العليا

ثانيا : التأهيل المهني :إما فيما يتعلق بالتأهيل المهني للمرجع فأنه ينطوي على ضرورة تدريب المحاسبة قبل ممارسة للمهنة ممارسة مستقلة تدريبا مهنيا فنيا كافيا حتى يمكنه الإلمام بأكبر قدر ممكن من مشاكل ومتطلبات الممارسة المهنية وعلى الرغم من أن التأهيل

[1]- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الإسكندرية،2000،ص29.

المهني الفني للمراجع يهتم في المقام الأول بجوانب المحاسبة والمراجعة فأن القائمين على تأهيل هدا المراجع في مكاتب المراجعة والمحاسبة يجب إن لا يتجاهل و حاجته للتدريب في مجالات أخرى حتى يتم تأهيله بصورة جدية فالتشغيل الالكتروني للبيانات على سبيل المثال أصبح يمثل احد المجالات التي يجب أن يلم بها مراجع الحسابات الماما جيدا وبصفة خاصة من الناحية التطبيقية

ثالثا : التعليم المستمر : إما بالنسبة للتعليم المستمر فيعني ضرورة التحاق المراجع بصورة اختيارية أو إجبارية ببعض برامج التعليم المستمرة وذلك حتى يمكنه تحديث معرفتهç المهنية والعلمية من خلال تتبع كل ما يستجد من قضايا مهنية وفكرية فالتعلمي المستمر يتيح للمراجع التعرف على احدث الإصدارات المهنية الدولية والمحلية والتعرف على التطور الذي حدت في مجال القياس والإفصاح المحاسبي والتعرف على احدث التشريعات المؤثرة على تنظيم وممارسة المهنة والتعرف على الطلب المستحدث على خدمة المراجع ومدى الحاجة لتطوير المهنة حتى تواكب هذا الطلب المستحدث .

الفرع الرابع : معيار الاستقلالية:[1]

أولا : الاستقلالية المادية : معنى ذلك ان لا يكون لمحافظ الحسابات اي مصلحة مادية في المؤسسة التي يراجع حساباتها والذي هو ملزم بتقديم رأي حول مدى سلامة هذه الحسابات خلال فترة الفحص ولذلك فقد نص القانون10-01في مادته 65 على أن يمنع محافظ الحسابات من:[2]

1-مراقبة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات

2-ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة او هيئة يراقب حساباتها

3-شغل منصب مأجور في شركة أو هيئة راقبها قبل اقل من 3 سنوات بعد وكالته .

[1]- محمد سمير صبار وعبد الله هلال، مرجع سبق ذكره، ص71.
[2]- القانون رقم 10-01 مرجع سبق ذكره ،ص11.

ثانيا:الاستقلال الذهني : معناه أن لا يتعرض محافظ الحسابات لأي ضغوط من طرف الإدارة عند أداء مهام مما يؤثر على تقديم راية لموضوعية حول سلامة الدفاتر وانتظامهم ودقة القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة لذلك أعطى المشرع حق تعيير وعزل المراجع للجمعية العامة للمساهمين ولا يجوز تفويض مجلس الإدارة في تعيين المحافظ أو تحديد أتعابه .

كما يجيز القانون للجمعية العامة للمساهمين عزل وتغيير محافظ الحسابات بطلب من احد أعضاءه على أن يتقدم هذا الأخير ما يستند إليه من أسباب لطلبه هذا وتقوم المؤسسة بأخطار محافظ الحسابات فورا بهذا الاقتراح وأسبابه ولمحافظ الحسابات الحق في مناقشة الاقتراحات في مذكرة كتابية يبعثها للمؤسسة قبل ثلاث أيام لانعقاد الجمعية العامة للمساهمين ويقوم رئيس مجلس الإدارة بقراءة المذكرة على الجمعية العامة وصفة الاستقلالية ملزمة على محافظ الحسابات حيث توجد ثلاث أبعاد لاسقلالية هذا الأخير

1.**الاستقلالية في إعداد برامج المراجعة:** وذلك يعني توفير الحرية الكاملة لمحافظ الحسابات في إعداد خطة عملية لمراجعة وتحديد خطوط العمل دون تدخل الإدارة في إجراء تعديلات أو إضافة جزء في برنامج المراجع أو للتأثير على محافظ الحسابات لفحص عمليات لم يأخذها بعين الاعتبار في المراجع

2.الاستقلالية في مجال الفحص :

وذلك يعني عدم تدخل الإدارة للتأثير على اختيار محافظ الحسابات للمجالات والعمليات والأنشطة التي يؤدي فحصها لذلك بحصوله على كل الوثائق والدفاتر وكذلك تعاون الإدارة والعاملين معه وغيرها من العوامل التي تساعد على القيام بهمته وتقديمه للرأي السليم

3.الاستقلالية في مجال إعداد التقرير: وذلك يعني عدم تعرض محافظ الحسابات لأي ضغوطات التي تؤثر عليه في توضيح الحقائق التي توصل إليها ويكون ذلك بعدم تدخل

الإدارة بتغيير أو تعديل أي حقائق تثير إليها في أي تحقيق وكذلك تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أثناء إعداد التقرير .

المطلب الثالث: تعيين وعزل محافظة الحسابات[1]

الفرع الأول: تعيين محافظة الحسابات :

تنصيب محافظة الحسابات للمهام وصلاحياتى الجمعية العامة العادية طبقا للمادة715 مكرر 4 من القانون التجاري المرسوم التشريعي رقم 93-08 المأرخ في 25 افريل 1993 : "تعيين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوب للحسابات أو أكثر لمدة 3 سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني وتتثمل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية في الشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها :

- ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك .ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين
- ويجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرغبات التي يرونها مناسبة
- كما يمكنهم استدعاء الجمعية العامة لانعقاد في حالة الاستعجال
- وإذا لم يتم تعيين الجمعية مندوبي الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض مانع واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعنيين يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم

بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس المديرين يمكن أن يتقدم هدا الطلب كل معني وفي الشركات التي يجب تلجا علنيا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها .

[1]- القانون التجاري المادة 715 مكرر4، ص ص254-255.

الفرع الثاني شروط تعين محافظ الحسابات[1]

1-حسب المادة 26من القانون 10-01 المتعلقة بشروط التعيين تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتها كتابيا ,وعلى أساس دفتر الشروط ,محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

2-المادة 27 من نفس القانون تحدد عهدة محافظ الحسابات ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة لا يمكن تعين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاثة سنوات

3-المادة 28 تنص عندما تعين شركة أو هيئة ,شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فأن هذه الأخيرة تعين من بين الأعضاء المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها . أن يمارسوا مهنتهم بصفة شريك أو مشترك أو أجير إلا في شركة واحدة مثلما هو منصوص عليها في المادتين 12و 13, تنص المادة 46من نفس القانون[2] يمكن للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ان يشكلوا شركات مدنية أو شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة او تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات,لممارسة مهنهم كل على حدى شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية , بالإضافة إلى الشروط الآتية :

- أن تهدف لممارسة إحدى المهن الثلاثة .
- إن يسيرها او يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط .
- أن يكون لكل الشركاء موطنا في الجزائر أو يقرون موطنا فيها .
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع

[1]- المواد 26-27-28من القانون المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة، ص ص7-8.
[2]- المادة 12 من القانون نفسه،ص6.

- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية أو إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف .
- إن لا تملك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية ,غير انه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسبي أو بمهنة محافظ الحسابات ,يمكن المجلس المعني الترخيص بأخذ المساهمة .

حسب المادة 46 من نفس القانون[1] "طبقا لأحكام المادة 12من القانون 10-01 يمكن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ان يشكلوا شركات ذات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات ,لممارسة مهنهم كل على حدة ،شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية .

الفرع الثاني: عزل محافظ الحسابات[2]

إن عملية عزل محافظ الحسابات تكون من اختصاص الهيئة التي قامت بتعينه وتحديد أتعابه وهي العادة الجمعية العامة العادية للمساهمين وقد نصت قوانين شرف المهنة بين موادها على إجراءات معينة يلزم إتباعها عند عزل محافظ الحسابات كأن يرسل إخطار مسبق لمحافظ الحسابات باقتراح عزله قبل اجتماع الجمعية العامة للمساهمين بفترة معينة ولمحافظ الحسابات الحق في حضور الاجتماع لمناقشة هده الجمعية قبل اتخاذها لقرار عزله وقيل وقبل ان يصبح قرارا ساري المفعول

والهدف من كل هده الإجراءات وغيرها هو إعطاء فرصة لمحافظ الحسابات لتوضيح موقفه للمساهمين وكدا الدفاع عن نفسه

[1]- المادة 46 من القانون 10-01 ،ص9.

[2]- إدريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية،1996،ص49 بتصرف.

فمن الممكن أن يكون سبب عزله نتيجة لخلافات شخصية مع احد المسؤولين بالإدارة أو تمسك بالمحافظة على حقوق المساهمين لدلك يجب أن يكون قرار عزله محل دراسة معمقة من طرف الأشخاص المعنيين ومدعمة بأدلة مقنعة لكي لا يساء لسمعة محافظ الحسابات ثم ينضج وجود خطاء

أما في حالة عزل محافظ الحسابات قبل انتهاء المدة النصوص عليها في العقد المبرم مع الشركة فله الحق في المطالبة بتعويض عن فسخ العقد وعن اي أضرار أخرى قد تكون أثرت على سمعته كمحافظ حسابات

ويتم عزل محافظ الحسابات في الحالات التالية[1]:

- فقدان الأهلية المدنية
- حكم بجناية او جريمة أخلاقية مخلة بالشرف
- القيام بتصرف مخل بالمسؤوليات المنطوية به
- القيام بتصرف يسئ لكرامة المهنية وكرامة الزملاء
- فشاء أسرار الشركة التي يراجعها .

المبحث الثاني:مهنة التدقيق بين المعايير الدولية والقوانين الجزائرية:

المطلب الأول:مهنة التدقيق والمحاسبة الجزائرية[2] :

ما تعيشه المهنة المحاسبية الجزائرية منذ فترة طويلة يعتبر ظرفاً مقلقا جداً بالنسبة للمهتمين بالشأن المحاسبي الجزائري، فقد عرفت اختلال وانتكاسات عديدة ويرجع ذلك إلى جملة من الأسباب لعل أهمها13

[1]- خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان،1998، ص132.

[2] ناصر مراد،عجيلة محمد، بن نوي مصطفى، **مهنة التدقيق في النظام المحاسبي المالي الجزائري، رؤية استشراقية**، الملتقى الوطني الرابع حول تاهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013،ص12.

أولا :غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد وكذلك تعده للعمل وفقا للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية.

ثانيا :أيضاً المسابقة الوطنية للدخول للمهنة لم تنظم منذ أكثر من 10 سنوات مما يطرح العديد من التساؤلات حول النية المبيتة من وراء ذلك، خاصة وأن عدد الخبراء المحاسبين ومحافظي الحاسبات الحقيقيين الذين يتوفرون على كفاءات بمقاييس دولية محدود جداً على المستوى الوطني.

ثالثا :أيضا تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية عن طريق مكاتب خبرة محاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين والخبراء المحاسبين الجزائريين ومحافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة.

في ظل هذا الوضع المتردي الذي تعيشه المهنة المحاسبية الجزائرية تقرر إصلاحها وذلك بصدور القانون 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد - 14

- قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة، وقررت تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في القطاع ويتضمن هذا القانون الجديد 84مادة في 12 فصلا.
- وبموجب التعديلات الجديدة فقد تم إنشاء ثلاثة منظمات مهنية:

- في المادة 14 منه ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين ، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، في محاولة من وزارة المالية لاسترجاع الكثير من الصلاحيات التي تخلت عنها بموجب القانون رقم91 – 08 المنظم لمهنة المحاسبة.

بموجب هذا القانون:

أصبح منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية.

- مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحول إلى وزير المالية.
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

- **المطلب الثاني: التوافق والإختلاق بين معايير المراجعة الدولية والقوانين الجزائرية**[1]

- لقد قامت الجزائر في سياق تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة بتبني النظام المحاسبي المالي، الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010 ، هذا النظام المتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية سواء من حيث الاطار التصوري، المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية، من المؤكد أنه يحمل انعكاسات ناتجة عن تغيرالممارسات والتطبيقات المحاسبية، تبعا لتغيير مفاهيم ومبادئ وقواعد التقييم التسجيل المحاسبي، حيث ينعكس أثرها وهو ما يجعل من الضروري العمل على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة والمتمثلة أساسا في ممارسة مهنة المحاسبة وتعليماتها وهو ما يجعل من الضروري العمل على تنظيم هذه المهنة وملائمتها مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي، وحتى تتم الاستفادة من المزايا التي يوفرها هذا الأخير وطنيا ودوليا.

- - وبهدف إصلاح مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر تم إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبة المعتمد.

[1] معمر قربة ،رشيدة خالدي ،تطور **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية دراسة تحليلية** ،يوم دراسي وطني حول مهنة محافظ الحسابات في الجزائر –الواقع والتحديات – كلية العلوم الاقتصادية ,التجارية وعلوم التسيير قسم علم التسيير ،جامعة غرداية ،يوم 10 مارس 2014 ،ص 13 .

- لذلك فمن خلال مقارنة القوانين الصادرة في إطار تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر ومحتوى معايير المراجعة الدولية يمكننا أن نميز ما يلي:

- **أولا :نقاط التوافق مع معايير المراجعة الدولية**

1- **تعيين المراجع** :ينص المرسوم التنفيذي رقم11-32 على أنه تتم عملية التعيين وفقا لدفتر شروط يبين جميع الحقوق والواجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف، وهو ما جاء به المعيار الدوليرقم 200 الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا لمعايير التدقيق الدولية والمعيار رقم 201الاتفاق حول آجال وشرط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالمراجعة.

- 2-**رقابة الجودة** :نصت المادة 05 من القانون رقم10 -01 على انشاء لدى المجلس الوطني لجنة مراقبة نوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 220 رقابة جودة مراجعة القوائم المالية.

- **-3- تحديد مهام المراجع الأساسي والمراجع الثانوي :**وهو ما نصت عليه المواد 30.46.47.48.49 من القانون رقم 10-01وهو ما يتوافق مع المعيار 600 مراجعة القوائم المالية للمجتمعات بما فيها استعمال اعمال مراجعي الفروع - الاعتبارت الخاصة.

- 4-**التقرير وانواعه** :نصت المادة 25 من القانون 10-01 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة وهو ما ينص عليه المعيار الدولي

للتدقيق رقم 570 الإستمرارية والتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم 25 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 265 الذي ينص على الاتصال مع قائمة على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية.

- **- 5 -التوثيق وحفظ الملفات :**حيث نصت المادة 40 من القانون 10-01 على ضرورة الإحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 230 التوثيق.
- **_ثانيا :نقاط الاختلاف مع معايير المراجعة الدولية**.
- حيث لم تتعرض النصوص القانونية الجزائرية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر إلى النقاط التالية:
- - 1تقييم المخاطر؛
- - 2عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية؛
- - 3الأطراف ذات العلاقة؛
- - 4الاحداث اللاحقة لنهاية الدورة وأثرها على التقرير؛

- 5مراعاة عمل التدقيق الداخلي؛

- - 6الاستفادة من عمل خبير.

الفصـــل الأول:المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات:

تمهيد الفصل:

حسب نص المادة 61 من القانون رقم10-01المتعلق,الخبير المحاسب و محافظ الحسابات ,والخبير المحاسبي " يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ,ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج مخالفة أحكام هذا القانون " لكن بالرجوع إلى القواعد العامة للقانون خاصة القانون المدني فان المادة 124منه تنص على انه من سبب ضررا للغير فهو ملزم بالتعويض.[1]

وفي هذا الصدد يمكن استخلاص أن لمحافظ الحسابات أنواع وأصناف تحدد مسؤوليته بدقة، فمن مسؤوليته ما تتعلق بخطئه الشخصي ومنها ما يتعلق بمسؤوليته بخطأ الغير.

[1]/المادة 124من القانون المدني الجزائري .

المبحث الأول:المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات عن أخطائهم الشخصية :

نصت المادة 715مكرر14بان "مندوبي الحسابات مسؤولين سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم .

يتبين من هذه الأحكام أن المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات تقوم إذا ما نجم ضررا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء ممارسة وظائفه سواء اتجاه الشركة أو اتجاه الغير.[1]

تشكل هذه المادة الوعاء القانوني للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في شركات المساهمة وأساسها و به يمكن معرفة مداها وحدودها.

تنحصر مسؤولية محافظ الحسابات عن أخطاءه الشخصية في تلك المراحل التي يؤدي فيها وظيفته أي أثناء ممارسة مهامه وذلك عند عملية الرقابة والمصادقة.[2]

فأخطاءه أثناء ممارسته لمهامه تتمثل في تلك الالتزامات المفروضة عليه قانونا ولعدم تأديتها طبقا للمقاييس المهنية وعدم مراعاته لمبدأ الحياد, وكون أن مهام محافظ الحسابات تتلخص في الرقابة و المصادقة والإعلام وذلك لإعطاء صورة صادقة عن الشركة كل هذا يتطلب منه أخذ الحيطة و حسن التسيير،لكن بتفريط منه وإهمال ينتج عنه خطأ تترتب عليه مسؤوليته الشخصية ،هذا كمطلب أول،ونتناول عنصر الضرر في المطلب الثاني و العلاقة السببية بينهما في الطلب الثالث.

المطلب الأول :خطأ بفعل أو بإهمال صادر من محافظ الحسابات :

بالنضر للفقرة الأولى للمادة 715مكرر14من القانون التجاري يلاحظ أنها جعلت محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا عن الأضرار الناجمة عن أخطائه ولامبالاته التي قد يرتكبها في ممارسة مهامه ،فصياغة المادة استخدمت مصطلحين مختلفين "خطأ" ومصطلح "لامبالاة" ومن ثم تقوم المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات سواء ارتكب خطأ أو لامبالاة ،بمعنى إهمال أو عدم الاحتياط أو عدم الانتباه لذا فلم يشترط المشرع الجزائري أن يكون الخطأ

[1]/ انظر نادية فوضيل ، شركات الأموال في القانون الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية ،2003،ص 337، ومصطفى كمال طه ، القانون التجاري ، الأعمال التجارية و التجار ، الشركات التجارية ،الملكية التجارية و الصناعية ، الدر الجامعية 1982،بيروت ،الفقرة 497ص474.

[2]/انظر نادية فوضيل مرجع سبق ذكره ص 340.

تدليسيا أو إراديا وإنما عدم الاحتياط أو الإهمال يكون كافيا للمساءلة وبذلك فمخالفة القانون يشكل صورة من صور الخطأ في حد ذاته.[1]

إن خطأ محافظ الحسابات يتمثل في عدم تحقيق النتيجة الملزم بتحقيقها إذا كان التزامه يندرج في هذا السياق، وإلا تمثل في عدم استخدام الوسائل المنتظرة في المهني الحريص وهذا في الحالة العامة .

وتجدر الإشارة أن المشرع الجزائري حل هذا الإشكال وتبنى الالتزام بالوسيلة دون النتيجة، وبهذا يكون قد حسم الموقف إلى حد بعيد ولم يسمح بكثير من الجدل الفقهي، لهذا أكد على أن محافظ الحسابات ملزم بصفة عامة بالعناية بمهمته ولم يتوقف عند هذا الحد من الصياغة حتى نفى الالتزام بالنتيجة،فهذه الأحكام الوارد ذكرها في نص عام تطبق في حالة عدم وجود نص خاص في القانون التجاري فيما يتعلق بأحكام محافظة الحسابات.[2]

لكن المشكل المطروح هو في إثبات خطأ محافظ الحسابات وكيفية إثباته و الجهة التي تقرر خطأ هذا الأخير من عدمه .

يثبت الخطأ بجميع طرق الإثبات، و المعيار المعتمد عليه لتقرير هذا الخطأ هو مقارنة الفعل الذي قام به محافظ الحسابات مع تصرف وفعل رجل من نفس المهنة مع اخذ بعين الاعتبار نفس ظروف ووضعية المحافظ . أما من حيث عبء الإثبات في المسؤولية المدنية فإنه يقع على المدعي سواء كان هذا الخطأ تقصيري و تعاقدي ويبقى تقدير ذلك للقضاء.

و بالنظر إلى التطبيقات القضائية فان ظروف و ملابسات كيفية ارتكاب الخطأ تلعب دورا كبيرا في ذلك ، حيث يذهب القضاء إلى اعتبار فعل المحافظ خطأ و في حالات أخرى يعتبره تصرفا عاديا و يعفي محافظ الحسابات من المسؤولية، و هناك بعض الحالات في القانون الفرنسي تقر بذلك :

1/ قضت محكمة ديجان (dijon) في حكمها الصادر بتاريخ 1998/07/06في قضية اختلاس مسيري مؤسسة لمبالغ مالية بطرق متطورة بإعفاء محافظ الحسابات من المسؤولية

[1]/ انظر علي سليمان ، النظرية العامة للالتزام ، مصادر الالتزام في القانون ن المدني الجزائري ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ،1992، الجزائر ، الفقرة 105ومابعدها ص ص 142 -143 .

[2]/ المادة 59و التي تنص على انه "يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج "

واعتباره لم يرتكب خطأ لأنه بعلمه أي مراقبة الحسابات طبقا للقواعد العامة للمهنة ووفق الطرق التي يستعملها كل محافظ حسابات يقضي بالحيطة اللازمة.

2/ قضت محكمة النقض لأورليو (orléon) في قرارها الصادر بتاريخ 1995/04/19بمسؤولية محافظ الحسابات في قضية تزوير الحسابات السنوية لإحدى الجمعيات ن لعدم اكتشافه لهذا التزوير كونه قام بمراقبة سطحية لهذه الحسابات معتمدا على الثقة الموجودة بينه و بين مسيري هذه الجمعية ن و الزم بالتعويض عن الأضرار التي لحقت بهذه الجمعية .[1]

أما القضاء الجزائري فان المحكمة العليا لم تصدر أي اجتهاد قضائي في هذا الشأن وذلك لعدم عرض مسائل من هذا النوع , ولكون المهنة حديثة النشأة من جهة و من جهة أخرى فان إلزامية تعيين محافظ الحسابات في الشركات لم تكرس إلا حديثا .

المطلب الثاني: ضرر لحق بالشركة أو الغيــر :

بالرجوع إلى الفقرة الأولى من المادة 715مكرر 14من القانون التجاري التي تحدد شروط المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات نجدها تشترط الضرر لقيام تلك المسؤولية إذ تنص على أن "مندوبي الحسابات مسؤولون عن الأضرار الناجمة عن..."،ومنه وحتى تقوم المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات يتوجب أن ينتج ضرر عن خطئه فبدون ضرر لا مجال لإثارتها، ويطرح التساؤل عن طبيعة هذا الضرر ،وان كان الضرر المعنوي كاف لقيام هذه المسؤولية ؟ثم عن كيفية تقدير هذا الضرر ؟لذلك سوف نتطرق في العناصر التالية ،أولا :ضرورة توفر الضرر وثانيا طبيعة هذا الضرر وثالثا كيفية تقدير التعويض الذي لحق بالشركة أو الغيــر.

[1]/ السعيد بوقرور، مسؤولية محافظ الحسابات في شركات المساهمة دراسة مقارنة .مذكرة تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم القانونية ،كلية الحقوق والعلم السياسية ، جامعة وهران.سنة 2006،الصفحة 13.

الفرع الأول: ضرورة توفر ضرر لحق بالشركة أو الغير:

لقد اجتمع الفقه و القضاء على ضرورة تكبد الشركة أو الغير أو كلاهما ضررا ناجما عن خطأ محافظ الحسابات كشرط ضروري لقيام مسؤوليته المدنية وعلى المدعي إثبات ضرر لحق به سواء تعلق الأمر بالشركة أو الغير إذ أن القول المأثور يقول "لا ضرر لا مسؤولية " فلا يقبل القاضي دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات إلا إذا ثبت تواجد ضرر لحق بالشركة أو الغير ويأمل المدعي في جبـــره.

غالبا ما تقام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات على أساس عدم كفاية الرقابة أو عدم جديتها أي نقص في استخدام المتطلبات المهنية ونقص في التحقيقات و في تزويد المسيرين و المساهمين بالمعلومات الضرورية حول عمليات الرقابة ،الأمر الذي يحول دون اكتشاف المسيرين للاختلاس الواقع من قبل مستخدمي الشركة ،فلو قام المحافظ بإعلام مجلس الإدارة أو مجلس المديرين بالاختلاس الواقع حين اكتشافه له لما تحمل الشركة و الغير الضرر الناجم عن الاختلاس ،كما انه لو قام باستدعاء الجمعية العامة عند تخلف مجلس الإدارة عن ذلك،لما تكبد الشركة و الغير أضرارا جسيمة ناجمة عن اختلاسات رئيس مجلس الإدارة ،فكثيرا وقد ينجم الضرر جراء عدم مباشرة محافظ الحسابات لإجراءات الإنذار لما اكتشف إن استمرارية الشركة استغلال الشركة كان في خطر ولم يعلم المساهمين بذلك ويستدعي الجمعية العامة ،فهذا التأخر أو الإهمال سبب الضرر الذي تكبدته الشركة و المتمثل في خسارتها لعدة صفقات أو قد يتمثل في إفلاسها.أما بالنسبة للدائنين فالأمر واضح فقد يتضررون من إفلاس الشركة وبالتالي ضياع مبلغ دينهم نظرا لعدم كفاية أصول الشركة وتحملهم قسمة الغرماء,كما يكون الضرر عادة في فوات منفعة للشركة كعدم قيام محافظ الحسابات من واجب الإعلام طبقا للتوصيات المهنية يؤدي في غالب الأحيان إلى تفويت فرصة التخلص أو التخفيف من الضرر الذي قد يلحق بالشركة أو الغير أو يؤدي إلى تفويت فرصة تحقيق منفعة حقيقية و أكيدة.[1]

[1]/ السعيد بوقرور، ، مرجع سبق ذكره ص 98.

الفرع الثاني:طبيعة الضـــــرر:

هنا تجد القواعد العامة للمسؤولية المدنية هيمنتها،فالضرر الذي يسعى المدعي إثباته لإثارة مسؤولية محافظ الحسابات يتوجب توافره على عناصره الضرورية ،أي أن يكون الضرر مؤكد ومحقق ،جادا وقابل للتقدير ،يمس بحق مكتسب.

وقد يكون الضرر ماليا كالضرر الذي يلحق خسارة بالذمة المالية للشركة أو الغير كخسارة الأرباح التي كانوا يتطلعون لتحقيقها،خسارة جزء من رأس المال بخسارة مبلغ القرض.كما قد يكون الضرر معنويا كتعسف محافظ الحسابات في استعمال حقه في إعلام وكيل الجمهورية بجرائم المسيرين و التابعين للشركة ،الأمر الذي يكلفهم فقدان نفوذهم في حياة الأعمال .[1]

الفرع الثالث: تقدير الضرر المقيم للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات :

إن تقدير الضرر هو من اختصاص الجهات القضائية التي يرفع أمامها النزاع و هي المحاكم المدنية ،و تبقى السلطة التقديرية للقاضي في تقدير التعويض والذي بإمكانه الاستعانة بأهل الخبرة و الاختصاص من محافظي الحسابات و خبراء محاسبين لتقدير الضرر الذي لحق بالشركة و الغير ،وذلك لكي يوضح لقاضي الموضوع الرؤية حتى يقدر الضرر الحاصل أحسن تقدير ويوفق بشكل كبير في جبر ضرر المدعي لتمكينه من استيفاء حقوقه عن طريق تعويضات مالية يحكم بها القاضي وذلك على حساب محافظ الحسابات .

المطلب الثالـــــث: توافر العلاقة السببية بين خطأ محافظ الحسابات و الضرر الذي لحق بالشركة أو الغير:

نصت المادة 715مكرر 14من القانون التجاري الجزائري على انه "مندوبو الحسابات مسؤولون سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء و اللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم "[2]. ومنه فالمسؤولية المدنية لمحافظ

[1]/ علي سليمان ، النظرية العامة الالتزام ،صادر لالتزام في القانون الجزائري ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الثالثة ،ص 162.

[2]/المادة 715مكرر14من القانون التجاري الجزائري .

الحسابات لا تقوم إلا إذا كان الضرر الذي يدعيه المدعي ويرجوا جبره ناجما عن خطئه المرتكب أثناء ممارسة وظيفته وهذا ما يعرف بالعلاقة السببيـــــة .

لاشك في انه يصعب إثبات العلاقة السببية بين خطأ محافظ الحسابات و الضرر الحاصل وتعتبر هذه العملية شاقة و صعبة ،إذ تعترض المدعي عدة صعوبات في إثبات العلاقة التي تربط الضرر الحاصل بالخطأ المهني وذلك راجع لطبيعة مهام محافظ الحسابات.

بالرجوع إلى المادة 61من القانون 10-01 رقم المتعلق بمحافظ الحسابات التي تكرس مبدأ العلاقة السببية بين الخطأ و الضرر .

إن الإشكال لا يطرح في حالة السبب الواحد فهنا تقدير الضرر من السهل الوصول إليه، لكن الإشكال يقع في حالة تعدد الأسباب، وقد اختلفت النظريات في ذلك، فمنهم من أخذ بفكرة السبب الأقوى والمؤثر، ومنهم من ذهب إلى فكرة توازي الأسباب في إحداث الضرر، غير أن المشرع الجزائري أخذ في العديد من الحالات بالسبب الأقوى و المؤثر.

وتجدر الإشارة إلى انه غالبا ما يعتمد محافظ الحسابات على نفي توافر العلاقة السببية لإعفائه من المسؤولية إما كليا أو جزئيا، فإذا اثبت أن الضرر كان مرجعه لسبب أجنبي خارج عن نطاقه، لم يكن توقعه ولم يقر على درئه من قوة قاهرة أو خطأ الضحية، كسوء تنظيم مصالح محاسبة الشركة، تعفى مسؤوليته طبقا لقواعد العامة للمسؤولية فتنتفي العلاقة السببية ولا تقوم المسؤولية المدنية.[1]

اتسع المجال أمام ما يعرف بعلاقة السببية النسبية أين يكون الضرر ناجما عن عدة أخطاء بنسب متفاوتة، ويكون لخطأ المحافظ نسبة معينة في إحداث الضرر وهنا يتوجب على قاضي الموضوع بناءا على ملابسات القضية وظروفها البحث في نسبة مسؤولية المحافظ،وتقسم المسؤولية بين المحكوم عليهم بالتضامن بالتساوي مبدئيا، إلا إذا حدد القاضي نسبة كل واحد منهم.

---

[1]/انظر المادة 127من القانون المدني الجزائري بنصها"اذا اثبت الشخص ان الضرر نشأ عن سبب لا يد له فيه كحادث مفاجئ او قوة قاهرة ، او خطأ صدر من المضرور أو خطأ من الغير ، كان غير ملزم بتعويض هذا الضرر ،مالم يجد نص قانوني او اتفاق يخالف ذلك "

2/انظر المادة 126من القا نون المدني الجزائري بنصها"اذا تعدد المسؤولون عن العمل الضار كانو متضامنين في التزامهم بتعويض الضرر وتكون المسؤولية فيما بينهم بالتساوي الا اذا عين القاضي نصيب كل منهم في الالتزام بالتعويض "

المبحث الثاني : مسؤولية محافظ الحسابات عن خطأ الغير:

مبدئيا لا يسأل محافظ الحسابات مدنيا إلا على أخطائه الشخصية التي يرتكبها في ممارسة مهامه، لكن إذا كان له مساعد وارتكب خطأ سبب به ضررا للشركة أو الغير، فمن يكون المسؤول عن هذا الضرر؟ هل تقوم هنا المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات أو لمساعده ؟وهناك وضعية أخرى تختلف عن الأولى، مفادها إذا ما إرتكب مسير الشركة المراقبة أخطاء، هل للمحافظ مسؤولية مدنية عن أخطاء القائمين بالإدارة أو المسيرين؟

المطلب الأول:مدى مسؤولية محافظ الحسابات عن أخطاء المسيرين والقائمين بالإدارة :

المبدأ انه لا يسأل محافظ الحسابات إلا على أخطائه الشخصية وليس على أفعال الغير،فمسؤوليته المدنية شخصية قائمة على خطئه الشخصي الصادر أثناء ممارسة مهامه و لا يمكن أن تقوم على خطأ شخص آخر مهما كانت درجة خطورة خطئه ،فلا مسؤولية لمحافظ الحسابات عن أخطاء الغير إلا بصفة استثنائية،أي بتوافر نص تشريعي يقرر مسؤوليته عن فعل الغير، ومن تلك النصوص التشريعية التي تقرر المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات عن فعل الغير، تنص الفقرة الثانية من المادة 715مكرر14من القانون التجاري التي تنص على انه "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 أو/ وكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها ".[1]

إن محافظ الحسابات لا يسأل مدنيا عن أخطاء شخص آخر ولا عن تلك المرتكبة من قبل القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو أعضاء مجلس المراقبة والاستثناء أن مسؤوليته المدنية تقوم على المخالفات من المشار إليهم لكن بشروط ذكرها نفس النص الذي قرر الاستثناء وهي عدم كشف تلك المخالفات للجمعية العامة و / أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعه عليها، لذلك يمكن أن تكون مخالفات هؤلاء سببا في قيام مسؤوليته المدنية.ومنه لا يمكن أن تكون أخطاء مراقب الحسابات هي نفس أخطاء معدها ،فلا يمكن أن يساءل المحافظ على أخطاء التسيير إلا إذا ساهم فيها أو كان هو من ارتكبها بان تدخل في تسيير الشركة وأصبح مسيرا فعليا ،ففي هذه الحالة قيام مسؤوليته المدنية راجع لخرقه المنع القانوني

[1] المادة 715مكرر14 الفقرة الثانية من القانون التجاري الجزائري.

المتمثل في عدم تدخله في التسيير وهو بذلك يساءل لارتكابه خطأ في إتمام وظيفته المكلف بها قانونا و المتمثلة في الرقابة الشرعية.[1]

فالمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات لا تقوم إلا على أخطائه المرتكبة في ممارسة وظيفته ،أما أخطاء المسيرين وتابعيهم ومستخدمي الشركة فلا يسأل عنها لأنهم ليسو أتباعا لمحافظ الحسابات ،فهو لا يعينهم ويمنع من رقابتهم ولكن أخطاء ومخالفات هؤلاء يمكن أن تكون سببا في مسؤوليته المدنية وذلك في حالة عدم قيامه بالتزاماته في مجال الإعلام [2]

إن هدف المشرع الجزائري من ذلك هو حماية محافظ الحسابات من دعاوى المسؤولية المدنية التعسفية من طرف المسيرين من جهة و الحفاظ على إسقلاليته عن هيئات التسيير من جهة أخرى، فلا يمكن للمسيرين إدخال المحافظ في دعاوى المسؤولية المرفوعة ضدهم لسوء التسيير وذلك باعتباره ضامن لتسييرهم . كما لا يمكن إثارة مسؤوليته المدنية عن المخالفات و الأخطاء المرتكبة من طرف عمال الشركة ومستخدميها، وفي حالة ارتكاب أخطاء و مخالفات من طرف مسيري الشركة أو تابعيها وكان المراقب على علم بها ولم يكشفها للجمعية العامة فتقوم مسؤوليته المدنية على أساس عدم القيام بواجب الإعلام كما يمليه عليه القانون و طبقا للمتطلبات المهنية .[3]

إن مسؤولية محافظ الحسابات على مخالفات القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين تعتبر استثناء على المبدأ الذي مفاده أن محافظ الحسابات لا يسأل إلا على الأضرار الناجمة عن أخطائه الشخصية أثناء ممارسة وظيفته ولا يسأل عن أفعال الغير.[4]

أما الاستثناء فهو يتعلق بالمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات عن أفعال الغير وذلك يستخلص من خلال عبارة "مسؤولين مدنيا" و التي توحي صورة من صور المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات عن فعل الغير.[5]،غير أن الحيطة و الحذر تستوجب على محافظ الحسابات كشف

---

[1]/ فرحة.زراوي صالح ،محاضرات القانون الجنائي للاعمال,لطلبة ماجيستار قانون الاعمال ,كلية الحقوق،جامعة وهران 2001-2002 .

[2]/ انظر المادة 715مكرر 13قانون تجاري جزائري .

[3]/ انظر المادة 715 مكرر 13 القانون التجاري الجزائري.

[4]/ انظر الفقرة الاولى من المادة 715مكرر 14من القانون التجاري الجزائري ,

[5]/ انظر الفقرة الثانية من المادة 715مكرر14من القانون التجاري الجزائري.

كل المخالفات للجمعية العامة ووكيل الجمهورية وذلك حتى يكون في مأمن عن الخطأ تحقيقا لواجب الإعلام .[1]

المطلب الثاني :مدى مسؤولية محافظ الحسابات عن أخطاء مساعديه وتابعيه :

أن جسامة مهام الرقابة الشرعية تتجاوز الامكانيات المحدودة لمحافظ الحسابات،لاسيما تعدد التزاماته وكثرة و تشعب العمليات و التصرفات الخاضعة للرقابة و التحقيق في وقت جد محدود[2]. وعلى هذا الأساس أجاز المشرع لمحافظ الحسابات الاستعانة بخبراء ،أي مساعدين من اختياره على حسابه وتحت مسؤوليته قصد إعانته في إتمام مهامه، ولقد بينت الأحكام القانونية انه يمكن لمحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم و تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني آخر[3]،وهذا بعد استقراء المادة 71 من القانون 10-01 "يخضع لفس الالتزامات الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المتربص وكذا مستخدمو الخبراء .....الخ" وأنه لا يمكن لمحافظي الحسابات أن يعهدوا بالمهام المسندة إليهم إلى غيرهم إلى انه يجوز لهم إن يستعينوا بأي خبير مهني آخر على نفقتهم و تحت مسئوليتهم[4]

من هذا المنطلق فالمسؤولية عن أخطاء الخبراء و المساعدين تقع على عاتق محافظ الحسابات وتعتبر أخطائهم في حكم أخطائه الشخصية، و بذلك لايعتبر محافظ الحسابات ضامن للأضرار الناجمة عن أخطاء معاونيه وخبرائه فقط، وإنما مسؤولا مسؤولية شخصية عن أخطائهم سواء اتجاه الشركة أو اتجاه الغير بشرط أن تكون تلك الأخطاء مرتكبة أثناء ممارسة مهامهم، وتجدر الإشارة إلى أن المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات عن أفعال مساعديه لا تثير أي استغراب كون أن المساعد المعين من طرفه يندرج تحت حكم التابع،ومن ثمة يعتبر محافظ الحسابات المسؤول المدني عن أخطاء مساعديه بناءا على أحكام المسؤولية عن أفعال الغير، و التي تتجسد هنا في صورة مسؤولية المتبوع عن أفعال تابعه وذلك حسب نص المادة 136 من القانون المدني التي تنص على انه"يكون المتبوع

[1]/انظر الفقرة الاولى من المادة 715 مكرر 13 القانون التجاري الجزائري.
[2]/ انظر الفقرة الاخيرة من المادة 716من القانون التجاري ج
[3]/ انظر المادة 71من القانون رقم 10-01 السبق الذكر ,
[4]/ انظر المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 136/96 السبق الذكر.

مسؤولا عن الضرر الذي يحدثه تابعه بعمله غير المشروع متى كان واقعا منه في حال تأديته وظيفته أو بسببها ،وتقوم رابطة التبعية ولو لم يكن المتبوع حرا في اختيار تابعه متى كان له عليه سلطة فعلية في رقابته و في توجيهه" ومنه ومهما كانت الظروف يكون محافظ الحسابات دائما مسؤولا مدنيا عن أخطاء المساعدين الذين يعملون تحت سلطته ورقابته.

ولا تلزم الضحية بإثبات مخالفة الخبير أو المساعد لالتزاماته المهنية وإنما تقوم المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات متى أثبتت ضررا ناجما عن عدم تأديته لمهامه طبقا للقانون و التوصيــات المهنية، و لا يستدعي الأمر البحث في ما إذا كان الخطأ صادرا عن المتبوع أو عن التابع فمتى سبب خطأ الخبير أو المساعد ضررا للشركة أو الغير أو لهما معا أثناء تأديته مهامه تقوم المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات بالرجوع إلى أحكام القانون التجاري.[1]

وأخيرا يمكن لمحافظ الحسابات الرجوع على مساعديه أو خبرائه في حالة ثبوت مسؤوليته المدنية جراء أخطائهم،وذلك في حدود مسؤوليتهم في تعويض الضرر إذ " للمسؤول عن عمل الغير حق الرجوع عليه في الحدود التي يكون فيها هذا الغير مسؤولا عن تعويض الضر ر ".[2]

المطلب الثالث: الحالات المعفية من المسؤولية :

إن خطأ محافظ الحسابات يقاس بتصرفه بواجب الحيطة وما يسمى ببذل عناية الرجل العادي الحريص أثناء قيامه بواجبه، لذلك تفطن المشرع وقياسا على الأحكام العامة للقانون المدني هناك بعض الحالات على سبيل المثال من جهة يمكن له الدفع بها و أحيانا أخرى مقررة لحسابه تجعل مسؤوليته عن الضرر غير قائمة ومن هذه الحالات:

1/حالة القوة القاهرة، و في هذه الحالة لا تكون لمحافظ الحسابات يد في الضرر الحاصل، و اجمع القضاء على إعفاء محافظ الحسابات من المسؤولية في هذه الحالة كعدم قيامه بمراقبة الحسابات في الوقت المحدد كونه كان مريضا مرض شديد آنذاك،أو حدوث فيضانات أو زلزال حال دون قيامه بواجبه .

[1]/ السعيد.بوقرور، مرجع سبق ذكره ، الصفحة 54,

[2]/ انظر المادة 137 من القانون المدني الجزائري.

2/انعدام الخطأ أو غيابه،و هي الحالة البديهية التي لا يمكن إثبات الخطأ الذي صدر من محافظ الحسابات، بالتالي تنعدم مسؤوليته وهنا يثبت المحافظ عدم ارتكابه أي خطأ وأنه إ تخذ جميع الإحتياطات اللازمة أثناء أدائه لمهامه .

3/خطأ الضحية، و هي الحالة التي يرتكب فيها الضحية خطأ يؤدي إلى حدوث ضرر له، لا يكون لمحافظ الحسابات أي يد فيه،كأن يمنع مسير الشركة الذي يمارس سلطة دكتاتورية محافظ الحسابات من أداء مهامه المتمثلة في مراقبة حسابات الشركة.

4/خطأ الغير، المبدأ العام أن محافظ الحسابات مسؤول عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها دون أخطاء الغير كأخطاء المدراء ومسيري الشركة وبالتالي فإنه يعفى من المسؤولية،إلا الحالات المستثناة كعدم إخطاره وكيل الجمهورية أو الجمعية العامة،أو أخطاء موظفي المحافظ و التابعين له.[1]

[1]/ انظر المادة 127من قانون المدني الجزائري .

المبحث الثالث: الدعوى المدنية ضد محافظ الحسابـــات:

لا نجد نص في القانون التجاري الجزائري ولا في القانون رقم 10-01 ولا حتى في المرسوم 136/96السالفين الذكر ينضم دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات،و من هنا يتوجب علينا الرجوع إلى الأحكام العامة التي تنظم الدعاوى المدنية.

و تجدر الإشارة إلى أن القانون التجاري تضمن نصوص منظمة لدعوى المسؤولية المدنية ضد القائمين بالإدارة وهي المواد من 715مكرر21الى 715مكرر29، فهل تعتبر هذه الأحكام كافية التطبيق في دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات؟

من أجل دراسة نظام المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات،نتطرق لثلاثة نقاط مهمة هي أولا مباشرة دعوى المسؤولية وثانيا الجهة القضائية المختصة وثالثا نتائج مباشرة هذه الدعوى ضد محافظ الحسابـــات.

المطلب الأول: مباشرة دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات:

تشمل أطراف كل دعوى مدنية أساسا في المدعي و المدعى عليه، فالطرف المدعى عليه هو محافظ الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا وإذا كان الحال كذلك فالمدعي قد يتعدد وبالرجوع إلى المادة 715مكرر14من القانون التجاري.

يمكن القول أنه يحق للشركة و الغير مباشرة دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات إذا ما لحقهم ضرر جراء أخطاء أرتكبها أثناء ممارسته لوظيفته، لكن أشترط المشرع الجزائري توفر شروط موضوعية و شكلية لرفع الدعوى المدنية وهي المصلحة الصفة و الأهلية،فضلا عن الشروط الخاصة بالعريضة وبياناتها.[1]

الفرع الأول: الشركـة المراقبة كمدعيـة:

تعتبر الشركة المتضرر الأولوالأكثر تضررمن أخطاء محافظ الحسابات.[2] إذ ألزم المشرع الجزائري شركة المساهمة بتعيين محافظ الحسابات على الأقل كنظام مكلف بالتنبيه عن الأضرار المباشرة و غير المباشرة التي تنجم عن سوء التنظيم المالي و المحاسبي للشركة المراقبة ،من ثم يكون لها الحق في مباشرة دعوى المسؤولية المدنية ضد مراقب حساباتها

[1]/ انظر المادة 13و لمادة 15من قانون الاجراءات المدنية و الادارية الجزائري .
[2]/ انظر المادة 715مكرر04 من القانون التجاري الجزائري.

لحمله على جبر الضرر اللاحق بها، و يتوجب في كل الحالات عند مباشرة الدعوى ذكر كل المعلومات المعرفة للشركة من اسمها،صفتها،عنوان مقرها الاجتماعي، مبلغ رأسمالها و من يمثلها أمام القضاء والذكور في قانونها الأساسي،ومجلس الإدارة هو المؤهل قانونا لمباشرة هذه الدعوى إلا إذا فوض الاختصاص لأحد المديرين أو القائمين على الإدارة.[1]

في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية والتصفية فإن مباشرة دعوى المسؤولية لا تقبل إلا من طرف الوكيل المتصرف القضائي في الحالة الأولى و المصفي في الحالة الثانية ،ولا يحق لغير هؤلاء مباشرة دعوى الشركة.[2]

أما المسيرين لا يحق لهم مباشرة دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات بصفتهم الشخصية و لحسابهم،وإنما عليهم مباشرتها باسم الشركة ولمصلحتها فليس لهم الحق في المطالبة بالتعويض، لذا فالمحكمة لا تقبل مثل هذه الدعاوى ولا تسمح للمسيرين إثارة مسؤولية المحافظ فهو مسؤول اتجاه الشركة وليس اتجاه مسيرها.[3]

الفرع الثاني: المساهمون المتضررون من أخطاء محافظ الحسابات:

يحق للمساهم أو جماعة المساهمين مباشرة دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات، لكن المطالبة لا تكون على أساس الضرر الذي لحق بالشركة وإنما بهم وإلا كانت الدعوى غير مقبولة لانعدام الصفة، ويشترط دائما من المساهم إثبات ضياع حق من حقوقه الخاصة وذلك كله لحمل المحافظ على جبر الضرر اللاحق بهم.

الفرع الثالث: الغير المدعي في دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظي الحسابات:

تنص الفقرة الأولى من المادة 715مكرر 14من القانون التجاري الجزائري على أن مندوبي الحسابات مسؤولون سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير..."ومن ثمة يحق للغير الذي لحقه ضرر جراء خطأ محافظ الحسابات رفع دعوى المسؤولية المدنية ضده.ويتمثل الغير على العموم في دائني الشركة،كالبنك مالك القرض، الموردين حاملين سندات الاستحقاق..و في حالة الإفلاس أو التسوية القضـائية للشركـــة، المؤهل الوحيد لرفع الدعوى هو الوكيل

[1]/ السعيد بوقرور، مرجع سبق ذكره ،ص ص118-119 .

[2]/ راجع المادة 244ق.ت.ج والامر رقم 23/96المؤرخ في 09يوليو 1996المتعلق بالوكيل المتصرف القضائي ج.ر 01يوليو العدد 43،ص13.

[3]/ السعيد بوقرور، مرجع سبق ذكره ،ص ص119-120.

المتصرف القضائي بما أنه يحق له تمثيل الدائنين ولا يمكن لأي دائن مباشرة هذه الدعوى باسم جماعة الدائنين و لحسابها، وان كانت في حالة التصفية فإن المصفي هو من له صفة التقاضي التي تؤهله لرفع دعوى المسؤولية ولا يحق لأي دائن مباشرتها إلا إذا لحقه ضررا شخصيا ومستقلا ومتميزا عن ذلك الذي لحق جماعة الدائنين.

فضلا عن ذلك يعتبر القائم بالإدارة من الغير إذ يحق له مباشرة دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات في حالة بطلان عقد العمل الذي أبرمه مع الشركة و كان سبب البطلان عدم تحرير المحافظ التقرير الخاص بشأن تلك الاتفاقية المبرمة بين الشركة و القائم بالإدارة.[1]

المطلب الثاني:الجهة القضائية المختصة للفصل في دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابـــات:

إن خطأ محافظ الحسابات المقيم لمسؤوليته المدنية، قد يكون له طابعا مدنيا، كما قد يكون له طابعا جزائيا،فإذا كان للخطأ طابعا مدنيا فقط فليس للمتضرر منه إلا توجيه دعوته أمام القضاء المدني،أما إذا كان له طابعا جزائيا وذلك عندما يشكل الفعل جريمة، فالمقرر قانونا أنه يحق للمتضرر الاختيار بين الطريق المدني أو الجزائي،إلا أنه لا يمكن الجمع بين الطريقين في آن واحد ،كما أنه إذا إ ختار أحدهما لا يمكنه بذلك إتباع الطريق الثاني، فإذا كان الفعل يشكل جريمة ورفع المتضرر شكوى لوكيل الجمهورية ثم يتأسس كطرف مدني، أما إذا باشر دعواه أمام القضاء المدني وتم فيما بعد تحريك الدعوى العمومية لفعل محافظ الحسابات فليس للمتضرر إثارة المسؤولية المدنية التبعية أمام الجهات الجزائية إلا إذا لم يكن قد صدر حكم في الموضوع بعد، فضلا عن ذلك يوقف القاضي المدني الفصل في دعوى المسؤولية المدنية لحين صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي فيه من الجهة القضائية الجزائية إذا كانت الدعويين متحدتين في الموضوع.[2]

ولتحديد الجهة القضائية المختصة بالفصل في دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، يتوجب علينا تحديد الاختصاص النوعي و الاختصاص المكاني.

---

[1]/. نفس المرجع ،ص124.

[2]/ انظر المواد من 02الى 05من قانون الاجراءات الجزائية الجزائري.

الفرع الأول: الجهــة القضائية المختصة بالفصل في الدعوى نوعـيا:بما أن النظام القضائي الجزائري مقسم إلى قضاء عادي وقضاء إداري، فمحاكم القانون العام لأول درجة هي المختصة بالفصل في دعوى المسؤولية المدنية[1] المرفوعة ضد محافظ الحسابات طبقا للمادة 32 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية فأن المحكمة هي الجهة القضائية ذات الاختصاص العام..تفصل المحكمة في جميع القضايا لاسيما المدنية و التجارية و البحرية والاجتماعية....كما يختص المجلس القضائي في استئناف أحكام المحاكم من الدرجة الأولى في جميع المواد.[2]

من الضروري التنبيه إلى أنه لا يوجد اختصاص نوعي على مستوى محاكم القضاء العادي وما تلك الأقسام و الغرف المكونة منها إلا تنظيم داخلي لا يتحدد به اختصاصها النوعي، فهو توزيع للعمل لا يتعلق بالنظام العام، وبعد إلغاء المحاكم التجارية بموجب التنظيم القضائي الجديد فمسائل الاختصاص بالمسائل المدنية أو التجارية أصبحت غير قائمة وعلى القاضي الفصل في القضية متى عرضت عليه من دون البحث في تجاريتها أو مدنيتها وليس له الحكم بعدم الاختصاص النوعي و إلا كان ناكرا للعدالة، لذلك لا يجوز الدفع بعدم الاختصاص.[3]

أخيرا يمكن ملاحظة أن الاختصاص النوعي يتعلق بالنظام العام،أي على المحكمة إثارته من تلقاء نفسها ويحق لكل طرف في الدعوى إثارته في أية مرحلة كانت عليها وفي أية درجة من درجات التقاضي .[4]

الفرع الثانـــي: الجهة القضائية المختصة بالفصل في الدعوى محليــا:

تطبيقا للأحكام العامة، الجهة القضائية المختصة بالفصل في دعاوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات هي محكمة موطن المدعى عليه، أي المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها الموطن المهني للمحافظ، و إذا تعدد المدعى عليهم، فالمحكمة المختصة هي

---

[1]/ راجع القانون العضوي رقم 01/98المؤرخ في 30مايو1998الذي يحدد اختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه و عمله ص 03. و القانون رقم02/98المؤرخ بنفس التاريخ و المتعلق بالمحاكم الادارية ص 08.

[2]/ انظر المادة 32و 34من قانون الاجراءات المدنية و الادارية .

[3]/ انظر المرسوم رقم 69/63المؤرخ في 1963/03/01،ج،ر,5مارس 1963العدد10،ص 233و الذي ينص في مادته الاولى على أنه تلغى المحاكم التجارية ابتداءا من تاريخ نشر هذا المرسوم"

[4]/ انظر المادة 36من قانون الاجراءات المدنية و الادارية .

محكمة موطن أحدهم،أما إذا كان المدعى عليه عبارة عن شركة محافظة حسابات، فان المحكمة المختصة هي تلك التي يقع في دائرة اختصاصها مقرها الاجتماعي.[1]

وإذا كان خطأ المحافظ المقيم لمسؤوليته المدنية يشكل فعل إجرامي يمكن أن تكون المحكمة التي وقع في دائرة اختصاصها الفعل الضار هي المحكمة المختصة بالفصل في الدعوى وهذا ما يجعل المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المقر الاجتماعي للشركة المراقبة المختصة من الناحية التطبيقية.[2]

وتجدر الإشارة إلى أن الاختصاص المحلي لدعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات و قياسا على الأحكام العامة لا يتعلق بالنظام العام، مما لا يمكن إثارته تلقائيا من طرف المحكمة و على المدعى عليه إبدائه قبل أي دفع في الموضوع.

المطلب الثالث: نتائج مباشرة دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات:

يكمن هدف المدعي من مباشرة دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ في الحصول على تعويض مالي، فمثل هذه الدعوى تحتمل نتيجتين ،إما ثبوت خطأ المحافظ ومن ثمة تقرير مسؤوليته المدنية وبالمقابل إلزامه بتعويض الضرر الناجم عن أخطائه،وإما عدم ثبوت مسؤوليته وبالتالي لا يحكم عليه بالتعويض ، فدفع التعويض يكون بغية جبر الأضرار المادية و المعنوية التي قد تلحق بالمدعى عليه، لاسيما وأن محافظ الحسابات يعتبر كمهني يختار لكفاءته و سمعته، و عليه يجب على المدعي دائما كما رأينا، إثبات الخطأ و الضرر و العلاقة السببية حتى تثبت المسؤولية المدنية،من هنا يلجأ المدعي للحصول على حكم يلزم المحافظ بدفع التعويضات، غير أن المحافظ الذي ثبتت مسؤوليته لا يعوض إلا الأضرار الناجمة عن أخطائه الشخصية أو التي تندرج في ذلك كأخطاء المساعدين و الخبراء الـذي استعان بهم في القيام بمهامه، و التعويض يكون بناءا على طلب المدعي ويجب عليه التوضيح للقاضي طريقة حسابه للتعويض وإثبات ذلك بخبرة قضائية ومستندات ثبوتية للضرر.[3]

---

[1]/ انظر المادة 37من قانون الاجراءات المدنية والادارية .

[2]/ انظر الفقرة الثانية من المادة 39من . قانون الاجراءات المدنية و الادارية.

[3]/ السعيد بوقرور, مرجع سبق ذكره، الصفحة 137.

ويرجع دائما التقدير لقاضي الموضوع سلطة تقدير التعويض ومراجعته للحد الذي يراه مناسبا بشكل يغطي الضرر الناجم عن خطأ محافظ الحسابات ويصلح الآثار السلبية التي سببها.[1]

وقد يكون الحكم بالتعويض إنفرادي أي يتحمله المحافظ المدعى عليه لوحده أو تضامني ونكون في الحالة الأخيرة في حالة اشترك أشخاص آخرين في إحداث الضرر كالقائم بالإدارة أو الخبير المحاسب للشركة، و يصعب على قضاة الموضوع تحديد نسبة كل واحد منهم في تحمل الأضرار الناجمة،كما أن الحكم بالتضامن بين المسؤولين يضمن للمدعي استيفاء حقه أكثر من الحكم الفردي.[2]

كما يكون الحكم بالتضامن قانونا إذا كان المحافظ المدعى عليه عبارة عن شركة مهنية، فيحكم بالتضامن بين الشركة و مرتكب الخطأ، وهذا يشكل ضمانا للمدعي في الحصول على تعويض كامل كون أن كل الشركاء مسؤولون بالتضامن عن ديون الشركة. وتجدر الإشارة أنه في حالة وفاة محافظ الحسابات على المدعي إدخال ورثة الهالك في النزاع و عليه إتباع الإجراءات المعتمدة في هذا المجال، ويجوز إلزام الورثة بدفع التعويض المحكوم به في حدود تركة مورثهم.

أما حالة تعدد محافظي الحسابات، فالمبدأ المسؤولية المدنية للمحافظ شخصية انفرادية وإن تعددوا فلا يمكن بكل حال من الأحوال مسائلة أحدهم عن أخطاء و مخالفات ارتكبها زميله، فلا مسؤولية إلا عن الأخطاء الشخصية ولا يتم تعويض إلا الأضرار الناجمة عن أخطاء المراقب أو تلك التي ارتكبها أتباعه وذلك أن كل من المحافظين يتمتع بالاستقلالية في أداء وظيفته ومن ثمة يتوجب على المدعي توجيه دعواه ضد مرتكب الخطأ، لكن استثناءا تكون المسؤولية تضامنية وتوجه الدعوى ضدهم جميعا ويتحملون بالتضامن التعويض المحكوم به للمدعي، كما تكون مسؤوليتهم تضامنية إذا أدى خطأ كلا منهم إلى إحداث نفس الضرر

[1]/ انظر المواد 182،132،131من القانون المدني الجزائري .
[2]/ أنظر المادة 126 من القانون المدني الجزائري.

بشكل تعذر على القضاء تحديد نسبة كل منهم، فهنا يلزمون بالتضامن في إصلاح الأضرار الناجمة عن أخطائهم غير القابلة للتجزئة[1].

[1]/ انظر المادة 126من القانون التجاري الجزائري.
علي علي سليمان ،مرجع سبق ذكره،ص 210.

الفصل الثاني:المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات:

تمهيد الفصل :

حسب نص المادة 61 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات "يتحمل الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ".

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

وأخذا في الاعتبار كافة الملاحظات والاعتبارات السابقة، فإننا نرى تقسيم ها الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية، أولا:محافظو الحسابات الفاعلون الأصليون للجريمة . ثانيا:محافظو الحسابات كشركاء للمسيرين في جرائمهم . وأخيرا إجراءات متابعة محافظ الحسابات.

المبحث الأول: محافظو الحسابات الفاعلون الأصليون للجريمــة:

يكون محافظ الحسابات الفاعل الأصلي للجريمة عندما يقوم هو بذاته بارتكاب الفعل المجرم،أي يساهم مساهمة مباشرة في ارتكاب الجريمة، كما يعتبر فاعل أصلي إذا حرض على ارتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإجرامي.[1]

هنا تطبق أحكام المسؤولية الجزائية على محافظ الحسابات فيتوجب،أولا ما إذا كان في حالة دفاع شرعي أو كان في حالة جنون وقت ارتكاب الجريمة أو كان في حالة اضطرارية بفعل

[1]/ أنظر المادة 41 من قانون العقوبات الجزائري .

قوة لا قبل له بدفعها، أي حالة من حالات المسؤولية الإعفاء من المسؤولية نظرا لتلك الأسباب المذكورة بالتالي ينتفي العقاب.[1]

ويسأل المحافظ إما عند ارتكابه لجرائم منصوص عليها في قانون العقوبات ما يسمى بالقانون الجزائي العام، وإما عند ارتكابه لجرائم خاصة بوظيفة محافظ الحسابات،وهي منصوص عليها في القوانين التي تنظم مهنة محافظ الحسابات وأخلاقياته، لذا سنفصل في العنصرين السابقين في مطالب، ونتطرق في المطلب الثالث إلى الجرائم المتعلقة بممارسة مهام محافظ الحسابات.

المطلب الأول:جرائم محافظو الحسابات المتعلقة بالقانون العام:

يقصد بجرائم القانون الجزائي العام تلك الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات،وهكذا يسأل محافظ الحسابات جزائيا عند ارتكابه أثناء ممارسته لوظيفته الشرعية أفعال وإهمالات يعتبرها قانون العقوبات جرائم ،كجريمة خيانة الأمانة،جريمة النصب و الاحتيال،وجرائم التزوير في المحررات التجارية، فيحكم عليه بالعقوبة المقررة لهذه الجرائم،لذلك فوظيفة محافظ الحسابات تنصب أساسا على إعطاء الصورة الصادقة للوضعية المالية للشركة و حساباتها،والأكثر الجرائم شيوعا بالنسبة له كجريمة التزوير في المحررات التجارية.[2] وهذه الجنحة نصت عليها المادة 219من قانون العقوبات الفقرة الأولى بنصها " كل من ارتكب تزوير بإحدى الطرق المنصوص عليها في المادة 216،في المحررات التجارية أو المصرفية أو شرع في ذلك يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 500إلى 20.000 دج".[3]

وتتمثل المحررات التجارية التي قد يقوم المحافظ بتزويرها في المحررات الحسابية الخاضعة لرقابته،من ذلك حساب النتائج، الميزانية،حساب الاستغلال، الحسابات

[1]/ انظر المواد 39,47,48من قانون العقوبات الجزائري .
[2]/السعيد بوقرور .مرجع سبق ذكره، الصفحة 151.
[3]/انظر المادة 219من قانون العقوبات الجزائري.

المدعمة...وبصفة عامة كل الوثائق المرسلة للمساهمين، وكذا كل التقارير المرسلة إلى الجمعية العامة[1].

يشترط لمعاقبة محافظ الحسابات على جريمة التزوير توافر ركنها المادي والذي يتمل في حقيقة الوضعية المالية والمحاسبية للشركة عن طريق إضافة بيانات أو مسحها في المحررات الحسابية التي يعتمد عليها في إتمام مهامه الشرعية و الملزم تمكينه منها و تسليمها له من طرف هيئات الإدارة، ذلك أن رفض تقديم الوثائق الحسابية للمحافظ يعتبر فعل يشكل جنحة إعاقة إتمام مهامه، وتغيير الحقيقة هو النشاط الإجرامي في جريمة التزوير، كما يشترط لمعاقبة المحافظ على جنحة التزوير توافر عنصر الغش أي أنه يتعمد ويقصد الإضرار بمصالح الشركة أو الغير مع علمه بذلك.[2]

كما يتابع محافظ الحسابات جزائيا على ارتكابه جريمة خيانة الأمانة إذا ما أختلس أو بدد أوراقا تجارية أثناء قيامه بمهام الرقابة الشرعية الفعل المنصوص و المعاقب عليه بموجب المادة 376من قانون العقوبات بنصها «كل من بدد بسوء نية أوراقا تجارية أو نقودا أو بضائع أو أوراقا مالية أو مخالصات أو أية محررات أخرى تتضمن أو تثبت التزاما أو إبراء لم تكن قد سلمت إليه إلا على سبيل الإجازة أو الوديعة أو الوكالة أو الرهن أو عارية الاستعمال أو لأداء عمل بأجر أو بغير أجر بشرط ردها أو تقديمها أو لاستعمالها أو لاستخدامها في عمل معين وذلك إضرارا بمالكيها أو واضعي اليد عليها أو حائزيها يعد مرتكبا لجريمة خيانة الأمانة ويعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات وبغرامة من 500دج إلى 20.000 دج."

ويتابع محافظ الحسابات لارتكابه جريمة النصب و الاحتيال إذا توصل عن طريق استعمال طرق الاحتيال إلى استلام أو تلقي أموال أو منقولات أو سندات أو أوراق مالية أو مخالصات سواء كانت من الشركة أو الغير،ويعاقب بالعقوبة المقررة لذلك إذا توافر الركن المادي و

[1]/انظر فرحي ,زراوي صالح،المرجع السابق.

[2]/أنظر المادة 831 قانون التجاري الجزائري "يعاقب بالحبس من سنة الى خمسة سنوات وبغرامة من 20.000دج إلى 500.000دج أو بهاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة و القائمون بإدارتها و مديروها العاملون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبة مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للاطلاع عليها.."

المتمثل في استعمال المحافظ لأسماء أو صفات كاذبة أو مناورات احتيالية بقصد الإضرار بالشركة أو الغير.[1]

وأخيرا،وبما أن المشرع الجزائري ألزم رئيس الشركة والقائمين بإدارتها ومديرها العامين أو كل شخص في خدمة الشركة، بتقديم كل الوثائق اللازمة لمحافظ الحسابات قصد الإطلاع عليها لإتمام وظيفته،وهذا تحت طائلة العقوبات الجزائيةّ.[2]

المطلب الثاني: الجرائم الخاصة بممارسة وظيفة محافظ الحسابات:

الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات و الخاصة بوظيفته هي المسماة بجرائم القانون الجزائي الخاص أو القانون الجزائي التقني،هذا الأخير يتمثل في المواد الجزائية للقانون التجارية المتعلقة بالشركات التجارية والأحكام الجزائية للقانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو سنة 2010 السالف الذكر، و بتفحص هذه الجرائم نجد جرائم تتعلق بمهنة محافظ الحسابات وأخرى تتعلق بالمهام الشرعية المسندة إليه،وعليه نفرق بين نوعين من الجرائم التي لها مساس بمهنة محافظ الحسابات،جرائم تمس بحرمة ممارسة مهنة الرقابة الشرعية وثانيا جرائم تمس باستقلالية محافظ الحسابات .

الفرع الأول:جرائم انتهاك حرمة مهنة محافظ الحسابات:

إن مهنة محافظ الحسابات محمية بموجب القانون،فلا يمكن ممارستها إلا من قبل أشخاص مسجلين في جدول المصف الوطني،سواء كانوا طبيعيين أو معنويين وهذا يقتض تأدية اليمين القانونية واستكمال الشروط الموضوعية والتقنية المشترطة قانونا.[3]

كان من الضروري حماية هاته المهنة من أي انتهاك ولا يتسنى هذا إلا بتجريم كل فعل من شأنه المساس بحرمة و قداسة هذه المهنة الشرعية، فالممارسة الغير الشرعية للمهنة و انتحال صفة محافظ الحسابات جرمها المشرع الجزائري في المادة 74الفقرة الثانية من القانون رقم10-01السالف الذكر، وعاقب عليه في المادة 73 بعقوبة الغرامة التي تتجاوز

[1]/ انظر المادة 372من قانون العقوبات الجزائري .
[2]/انظر المادة 831 قانون التجاري الجزائري .
[3]/ أنظر الفقرة الاولى للمادة 715مكرر 4من قانون التجاري الجزائري و المواد,7,8, ,ومن القانون رقم 10-01،ص5 .

خمسمائة الف دج مما يوحي أن الفعل له وصف الجنحة، كما يلاحظ غياب عقوبة الحبس إلا في حالة العود.[1]ومن هذه الجرائم:

أ/ جنحة الممارسة الغير شرعية لمهنة محافظ الحسابات:تعتبر المادة73من القانون رقم 10-01في فقرتها الأولى و الثانية و الثالثة الركن الشرعي لهذه الجريمة و التي تنص أنه "يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بغرامة مالية تتراوح من 500.000دج إلى2.000.000دجو في حالة العود يعاقب بالحبس من ستة اشهر إلى سنة أو بمضاعفة الغرامة.ويعد ممارسا غير شرعي لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل أوقف أو سحب تسجيله يقوم بالعمليات المنصوص عليها في هذا القانون أو يستمر في القيام بها"،لذا تستوجب مهنة محافظ الحسابات التسجيل في جدول المصف الوطني [2]،ولا ينحصر التزام التسجيل على الأشخاص الطبيعيين بل حتى الشركات المهنية لمحافظة الحسابات

فلا يمكن لأي من هذه الأخيرة ممارسة مهنة الرقابة الشرعية إلا إذا كانت مسجلة في جدول المصف الوطني وتنفذ هذه المهنة بواسطة أعضائها المسجلين في الجدول.[3]

توجه طلبات التسجيل لمجلس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.[4] ومخالفة الالتزامات القانونية المذكورة أعلاه ينجر عنها قيام المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات ولذلك يجب توفر شرطين لقيام هذه المسؤولية.

الشرط الأول: عدم التسجيل في الجدول أو سحب التسجيل أو توقيفه.

الشرط الثاني: ممارسة العمليات المتعلقة بالرقابة الشرعية: تشكل عملية الرقابة الركن المادي لهذه الجريمة و هي تلك العمليات المذكورة في القانون رقم 10-01 السالف الذكر وليس تلك الذكورة في القانون التجاري كإعلام و كيل الجمهورية بالأفعال الإجرامية التي إطلع عليها المراقب،لذلك فعدم التسجيل في الجدول غير كافي لقيام جنحة الممارسة الغير

[1]/ انظر المادة73من القانون رقم 10-01.
[2]/ أنظر الفقرة الاولى لمادة 715مكرر 04من قانون التجاري الجزائري .
[3]/ أنظر المادة 8من القانون رقم 10-01 .
[4]/ أنظر المادة 09من القانون رقم 10-01.

الشرعية لمهنة محافظ الحسابات،وإنما يشترط القيام بمهام الرقابة الشرعية فالركن المادي لهاته الجريمة يتكون باتحاد الشرطين.[1]أما الركن المعنوي فهذه الجريمة تعتبر من الجرائم المادية أي تلك الجرائم التي لا يشترط فيها القصد الجنائي.

ب/ جنحة انتحال لقب محافظ الحسابات: تعتبر المادة 74من القانون رقم 01-10السالف الذكر الركن الشرعي لهذه الجريمة بالتالي لها نفس العقوبة المقررة لجريمة ممارسة المهنة بطريقة غير شرعية وجاءت الفقرة الرابعة من نفس المادة لتحديد الركن المادي لإدعاء لقب محافظ الحسابات كذبا، إذ نصت على "ويعد كذلك مماثلا للممارسة غير الشرعية لمهنة...محافظ الحسابات...انتحال إحدى هذه الصفات الثلاث أو تسمية شركة خبيرة في المحاسبة أو مؤسسة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات أو هذه التسميات،أما القصد الجنائي يتمثل في الأضرار بالغير من خلال انتحال الصفة،فقد تقترب هاته الجريمة مع جريمة النصب في استعمال سلطة خيالية أو أسماء وصفات كاذبة المادة 372من قانون العقوبات.[2]

الفرع الثاني:جنحة انتهاك حالات التنافي الشرعية:

لا يتسنى تحقيق الغاية المرجوة من الرقابة الشرعية إلا إذا مارس محافظ الحسابات مهامه بكل استقلالية عن أي شخص يشارك في إدارة الشركة وعن أي فعل يجعله في سلطة في سلطة تبعية فعلية الابتعاد عن أي عمل تعاقدي وعن أي عمل تجاري سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة.لذلك أفرد المشرع الجزائري نص خاص في القانون التجاري المادة 829منه و التي تعتبر الركن الشرعي للجريمة والتي تنص على "يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000دج إلى 200.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية"[3].يقصد المشرع من عبارة عدم الملائمات القانونية "حالات التنافي القانونية.

[1]/ انظر المادة 74الفقرة الثانية القانون رقم 10-01.
[2]/ ،السعيد بوقرور، مرجع سبق ذكره ،ص 94.
[3]/ انظر المادة 829من القانون التجاري الجزائري.

إن مبدأ استقلالية محافظ الحسابات يتنافى مع أي مهام فيها تبعية مؤقتة كانت أو دائمة،وحتى تقوم المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات رغم توافر حالات التنافي القانونية يتوجب توافر ثلاثة شروط:

الشرط الأول: يتمثل في حالات التنافي العامة و الخاصة، فالعامة تهدف إلى تحاشي مراقبة شركة من طرف شخص تربطه مصالح بها والخاصة تهدف إلى استبعاد من المراقبة الأشخاص الذين لهم علاقة تبعية و خضوع.

الشرط الثاني: قبول المهنة أو ممارستها أو الاحتفاظ بها،فلا يسأل محافظ الحسابات جزائيا على عدم احترامه للقواعد المتعلقة بحالات التنافي إلا إذا مارس المهنة رغم توافر إحداها أو احتفظ بها بعد توافرها أو القبول بتأدية المهام ويثبت برسالة القبول أو بتوقيع محضر التعيين للجمعية العامة.

الشرط الثالث:توافر القصد الجنائي، عبر النص التجريمي بعبارة "عمدا" أي أن المحافظ يقبل أو يمارس أو يحتفظ بوظائفه وهو على علم بحالات التنافي مع توافر سوء النية لأن هذه الجنحة تتطلب عنصر العمد،وتجدر الإشارة أن عبء الإثبات يقع على النيابة ويسهل الإثبات عند تلقي المحافظ أتعاب منفصلة عن تلك التي يتلقاها عن أدائه لمهنة الرقابة الشرعية سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.[1]

المطلب الثالث:الجرائم المتعلقة بممارسة مهام محافظي الحسابات:

إذا كانت الجرائم التي تمت دراستها سابقا تهدف إلى حماية مهنة محافظ الحسابات فجرائم هذا المطلب تهدف لحماية المهام الشرعية المكلف بها المراقب من ثم تقوم المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات إذا تصرف بشكل فيه مساس بالصورة الصادقة التي يفترض منه إظهارها، فقد يكون هذا التصرف إيجابي، القيام بعمل، كما قد يكون تصرف سلبي، كالامتناع عن القيام بعمل،لهذا سنفصل ذلك في العناصر التالية:

الفرع الأول:أفعال محافظ الحسابات المعاقب عليها جزائيا:

يتعلق الأمر بجنحتي الإعلام الكاذب وجنحة إعطاءمعلومات سرية تتعلق بمهام محافظ الحسابات.

[1]/.السعيد بوقرور، مرجع سبق ذكره ، الصفحة 170- 174.

أ/جنحة الإعلام الكاذب:إن المهمة الأساسيةلمحافظ الحسابات تتمثل في المصادقة على انتظام و صحة حسابات الشركة والحسابات المدعمة بعد التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير التسيير وفي الوثائق المرسلة للمساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها فهو بمثابة الحارس القانوني للصورة الصادقة لحسابات الشركة و حالتها، لذلك كان من الضروري تجريم كل فعل صادر من المحافظ من شأنه المساس بمصداقية المعلومات المتحصل عليها بعد رقابته الشرعية،لذلك جرم المشرع الجزائري الإعلام الكاذب بموجب المادة 830من القانون التجاري بنصها"يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 2.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة ألشركة[1]

يتكون الركن المادي في هذه الجريمة من عنصرين:

1- إعطاء أو تأكيد معلومات حول وضع الشركة:وهي المعلومات المتعلقة بالوضع المالي و المحاسبي للشركة أو تلك المعلومات المتصلة بمهمة محافظ الحسابات وذلك مثل توقعاته غير المحددة بخصوص مستقبل الشركة الاقتصادي أو رأيه حول إدارة الشركة.

2- الصفة الكاذبة للمعلومات:كان يؤكد محافظ الحسابات بأن إجراءات المحاسبة قد تمت وفقا للقواعد المقررة وأن المحاسبة كانت جدية وهي في الحقيقة غير صحيحة وكاذبة.

- الركن المعنوي:اشترط المشرع الجزائري صراحة لتحقق جريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة ركنا معنويا يتخذ صورة القصد الجنائي،فتقع هاته الجريمة إذا أحجم مراقب الحسابات عمدا عن تكذيب معلومة غير صحيحة قدمها أحد مديري الشركة أو لم يضمن تقريره الخاص بعض الاتفاقيات المبرمة بين الشركة ومديريها،فيفترض علم المحافظ بكذب المعلومات دون اشتراط قصد خاص كاتجاه النية إلى إلحاق الضرر بالمساهمين أو بالشركة أو الغير.[2]

[1]/ ،السعيد بوقرور، مرجع سبق ذكره ،الصفحة 176.

[2]/ محمود كبيش .المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة دراسات مقارنة بين القانونين المصري و الفرنسي ،بدون طبعة ص 245.

ب/ جنحة إفشاء محافظ الحسابات سر المهنة: يتمتع محافظ الحسابات بسلطة بحث و تحري واسعة ونفوذ قانوني قوي في الشركة المراقبة ،بذلك فهو يحوز على معلومات سرية و خاصة للشركة لا يحق لغيره الإطلاع عليها،فكان من الواجب على محافظ الحسابات التكتم على الأفعال و الأعمـــــال و المعلومات التي إ طلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم إلا إذا رخص لهم القانون ذلك لجهات معينة ونفس الالتزام يقع على مساعديهم.[1] لذلك ارتأت الإدارة التشريعية هذا الفعل بالمادة 830من القانون التجاري بنصها"تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي ألحسابات وعلى غرار نظيره الفرنسي أحال المشرع الجزائري بخصوص جريمة إفشاء سر المهنة لأحكام المادة 301من قانون العقوبات الفقرة الأولى بنصها"يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500إلى 5.000 دج الأطباء و الجراحون والصيادلة و القابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك.[2] فلا شك أن الأسرار التي يتوصل إليها مراقب الحسابات تعتبر خاصة بالشركة لذلك فهو يكتمها على الغير والغير هو كل شخص لا يفترض فيه الإطلاع بحكم عمله على المعلومات التي تعد سرا،وتقع الجريمة حتى وإن أفضى السر إلى دائني الشركة أو وكيل التفليسة.

ووفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات تعد جريمة إفشاء الأسرار من الجرائم العمدية التي لا تقع إلا بتوافر القصد الجنائي لدى الأمين لذلك يجب أن يكون الإفشاء إراديا ولا يكفي بذلك الخطأ الغير العمدي ولو كان جسيما،وقد قرر قانون العقوبات كذلك في أسباب الإباحة إذا تم الإفشاء بناءا على رضا صاحب السر، وقد أتجه الفقه في فرنسا إلى أن الجمعية العامة للشركة تملك التصريح لمراقب الحسابات بإفشاء بعض المعلومات التي تعد من قبيل الأسرار أو بموافقة رئيس مجلس إدارة الشركة.[3]

---

[1]/ انظر المادة 715مكرر13الفقرة الثالثة من القانون التجاري الجزائري .

[2]/انظر كذلك المادة 71من القانون رقم 10-01 "الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون ملزمون بالسر المهني ...الخ.

[3]/ محمود كبيش.،مرجع سبق ذكره ،الصفحة 322.

الفرع الثاني: اهمالات محافظ الحسابات في ممارسة مهامهم المعاقب عليها جزائيا:

هناك اهمالين مجرمين أولهما إهمال محافظ الحسابات الكشف عن الوقائع الإجرامية وثانيها إهماله التأشير بمساهمات الشركة.

أ/جنحة عدم إبلاغ النيابة العامة عن الوقائع الإجرامية: لا يوجد قط في الشركة أمثل للقيام بهذه الوظيفة رغم أنه يعتبر مهني تقني محاسبي إلا أن الطابع الشرعي لمهامه التي ينجزها للصالح العام وليس لحساب أحد،على هذا الأساس ألزم المشرع الجزائري المراقب الشرعي بإفشاء كل الجرائم المرتكبة في الشركة والتي علم بها إلى كيل الجمهورية [1] ، ومحاربة لتكتم محافظ الحسابات للجرائم التي علم بها وعدم إفشائها بمقتضى المادة 830من القانون التجاري التي تنص على أنه"يعاقب بالحبس من سنة إلى خمسة سنوات وغرامة من 20.000 دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط،كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها على حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها ".

يتحقق الركن المادي للجريمة بامتناع مراقب الحسابات عن الواقعة الإجرامية التي علم بها وتقع الجريمة بمجرد الامتناع عن الإبلاغ حتى ولو لم يترتب عليه أثار ضارة، أما مهلة الإبلاغ هي مسألة موضوعية تخضع لتقدير القاضي.

نص المشرع صراحة بضرورة توافر القصد الجنائي لقيام هذه الجريمة ويفترض أنعلم المراقب بصفة الواقعة الجنائية هو بمثابة العلم بالوقائع لكن ليس علما بالقانون، وعلى كل حال فهذه الجريمة عمدية مما يعني عدم كفاية الخطأ غير العمدي لتحققها ولو كان هذا الخطأ جسيما.[2]

ب/جنحة الامتناع عن التأشير بمساهمات الشركة: ألزم المشرع الجزائري محافظ حسابات الشركة التي تأخذ مساهمة أو تحصلت على أكثر من رأسمال شركة ما يوجد مركزها بالجزائر بذكر ذلك في تقريره،ذلك مرده للأهمية البالغة بإعلام المساهمين بمساهمة مشروعهم حتى تتاح لهم الفرصة في تتبع حقوقهم واستثماراتهم،لذلك كان من الضروري

[1]/ انظر المادة 715مكرر 13الفقرة الثانية من القانون التجاري الجزائري.

[2]/. مرجع سبق ذكره الصفحة 351.

حمايته حماية فعالة وذلك لا يتسنى إلا بتجريم إهمال المحافظ التأشير بهذه المساهمات في تقريره المنجز بمناسبة إتمامه لمهامه الشرعية المكلف بها قانونا وكان ذلك بموجب المادة 837من القانون التجاري ج التي تنص على أنه "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000دج إلى 200.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط،رؤساء كل شركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون الذين يتعمدون عدم الإشارةفي التقرير السنوي المقدمللشركاء عن عمليات النشاط ،إلى حيازتهم ضمن شركة لها مركزها بتراب الجمهورية الجزائرية وإلى امتلاك نصف رأسمال الحسابات الذين لم يشيروا في تقريرهم لنفس هذه الشركة،وتسري نفس العقوبات على مندوبي البيانات"

يتبين من المادة رغم ركاكتها وعدم وضوحها توافر شرطين أساسيين لقيام هذه الجريمة:

1- عدم التأشير في التقرير العام بالمساهمات في شركة مركزها بالإقليم الجزائري: ويكون ذلك عند انتظام وصحة الحسابات السنوية للشركة المراقبة،كما يلزم بتبيان كذلك امتلاك الشركة المراقبة لنصف رأسمال،وبطبيعة الحال إذا كانت تمتلك أكثر من النصف وفي حالة خلو تقرير المحافظ من هذه البيانات تقوم مسؤوليته الجزائية.

2- عدم التأشير عمدا: لا يكفي الإهمال البسيط لقيام هذه الجريمة وإنما يستلزم الأمر امتناع المحافظ بالتأشير بصفة عمدية وهو ما يشكل القصد الجنائي أي علم المحافظ بمخالفة الالتزام القانوني.[1]

[1]/,السعيد بوقرور ،مرجع سبق ذكره ،ص ص217-218.

المبحث الثاني : محافظي الحسابات كشركاء للمسيرين في جرائمهم:

مادام أن مهام محافظ الحسابات تتمثل في رقابة ما أنجزه المسيرون بخصوص الحالة المالية و المحاسبية للشركة، فقد يشترك في المخالفات المرتكبة من قبلهم دون أن يكون الفاعل الأصلي،من همنا يتوجب تحديد مفهوم الاشتراك وثانيا آثاره وثالثا نتطرق إلى توضيح أهم التطبيقات القضائية العامة للاشتراك.

المطلب الأول: الاشتراك في مفهوم القانون الجنائي العام:

عرف المشرع الجزائري الشريك في المادة 42 من قانون العقوبات إذ نص على أنه"يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا،ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك ".

يستخلص من هذا التعريف أن الاشتراك يقتضي عمل مساهمة في ارتكاب الجريمة، وقد حصر المشرع الجزائري هذا العمل في المساعدة أو المعاونة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها، في حين يشمل الاشتراك في غالب التشريعات،لاسيما منها التشريعين المصري و الفرنسي فعل التحريض الذي اعتبره المشرع الجزائري عملا من أعمال الفاعل الأصلي،و الشريك على النحو الذي سبق لا يساهم مساهمة مباشرة في ارتكاب الجريمة وإنما يساهم فيها بصفة عرضية أو ثانوية.

واختلف الفقه حول مسألة الوضعية القانونية للشريك مقارنة بالفاعل واقسم إلى فريقين :

ـ فريق يقول باستقلالية مسؤولية الشريك عن مسؤولية الفاعل.

وفريق يقول بتبعية مسؤولية الشريك لمسؤولية الفاعل الأصلي.

أما ما ذهب إليه المشرع الجزائري أخذ بتبعية الشريك للفاعل الأصلي تبيعة كاملة من حيث التجريم وتبعية نسبية من حيث العقاب.

وهكذا يعد في القانون الجزائري،فاعلا من لم تلتئم فيه شخصه كامل أركان الجريمـــــة (المادي و المعنوي)،فهو من يقوم شخصيا بالأعمال المادية المشكلة للجريمة عن قصد.

لذلك كان من الضروري أن يكون للاشتراك أركان وشروط هي:

ـ وقوع فعل رئيسي معاقب عليه قانونا،وهو الركن الشرعي للجريمة.

ـ عمل مادي يتمثل في القيام بسلوك بإحدى الوسيلتين المبينتين في المادة 42 ق ع وهما المساعدة و المعاونة،وهو الركن المادي للاشتراك.

ـ العلم،وهو الركن المعنوي للاشتراك.[1]،فمحافظ الحسابات يقحم عمله عن علم ودراية تامة ضمن سلسلة الأعمال الأخرى التي يرجى منها تحقيق الواقعة الإجرامية، فيشترط أن يمتد علم الشريك ليشمل كل الأعمال التي تؤدي إلى ارتكاب الجريمة أي عمله و عمل غيره من المساهمين على حد سواء.[2]

المطلب الثاني : آثار الاشتـــــراك :

نص المشرع الجزائري على آثار الاشتراك في المادة 44من قانون العقوبات بنصها :" يعاقب الشريك في جناية و جنحة بالعقوبة المقررة للجناية أو الجنحة،ولا تؤثر الظروف الشخصية التي تنتج عنها تشديد أو تخفيف العقوبة أو الإعفاء منها إلا بالنسبة للفاعل أو الشريك الذي تتصل به هذه الظروف،والظروف الموضوعية اللصيقة بالجريمة التي تؤدي إلى تشديد أو تخفيف العقوبة التي توقع على من ساهم فيها يترتب عليها تشديدها أو تخفيفها،بحسب ما إذا كان يعلم أو لا يعلم بهذه الظـروف

وبذلك يكون المشرع قد اعتنق مبدأ استعارة العقوبة المقررة للجريمة وليس استعارة العقوبة المقررة للفاعل كما هو الحال في فرنسا بما يسمح الأخذ بالظروف الشخصية والموضوعية للمساهمين في الجريمة عند تطبيق العقوبة، بذلك يتجه رأي المشرع الجزائري إلى تطبيق العنصرين التاليين:

1ـ المساواة في العقوبة بين الشريك و الفاعل في الجنايات والجنح:أخذ المشرع الجزائري في الجنايات و الجنح بمبدأ استعارة العقوبة فسوي في العقوبة بين الفاعل و الشريك،وعملا بذلك يخضع الشريك للعقوبة المقررة للجريمة التي ارتكبها الفاعل سواء من حيث الطبيعة أو المدة،كما تطبق أيضا على الشريك العقوبات التكميلية التي تطبق على الجريمة التي ارتكبها

[1]/ أحسن بوسقيعة ,الوجيز في القانون الجزائي العام ،الجزائر ،طبعة 2008، ص ص160- 163.
[2]/ السعيد بوقرور ،مرجع سبق ذكره، ص ص221,222.

الفاعل،غير أنه لا يسأل على الاشتراك إلا إذا كان الفعل الأصلي جناية أو جنحة،أما إذا كان مخالفة فلا يسأل فيها على الاشتراك.[1]

تطبيقا لهذه الأحكام العامة لا يمكن إثارة المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات كشريك إلا إذا ثبت بصفة أولية الجناية أو الجنحة التي ساعد المدير القانوني أو الواقعي للشركة أو أعضاء من أجهزة الرقابة أو المحاسبة على ارتكابها،فالحكم بانعدام الجناية أو الجنحة يتوجب نتيجة لذلك الحكم بانعدام الاشتراك فلا اشتراك حيث لا يوجد فاعل أصلي.[2]

المطلب الثالث: التطبيقات القضائية العامة للاشتراك على محافظي الحسابات:

يمنع محافظ الحسابات منعا باتا من الحلول محل المسيرين في إدارة الشركة واتخاذ القرارات المتعلقة بتسييرها وذلك تحقيقا للمبدأ القانوني الهادف للفصل بين سلطة الإدارة و سلطة الرقابة الذي لا يتأتى إلا بالحفاظ على استقلالية المحافظ و منعه من التدخل في إدارة الشركة التي يراقبها،هذه الحقيقة الاقتصادية التي يقوم عليها قانون الأعمال تؤدي من الناحية العملية إلى نتيجة مفادها أن المسؤولية الجزائية للمراقب قد تنجم في كثير من الأحيان عن اشتراكه في الجرائم المرتكبة من المسيرين،لذلك يقتضي الأمر تحديد الركن المادي للاشتراك ثم الركن المعنوي.

1- الركن المادي للاشتراك: يتمثل الركن المادي للاشتراك في التصرف الايجابي لمحافظ الحسابات الرامي لمساعدة الفاعل الأصلي الذي اشترطت له معظم النصوص الخاصة أن يكون أن تكون له صفة خاصة تتمثل في صفة المدير،حتى تقع هذه الجرائم،وقد يأتي محافظ الحسابات يمثل مساهمة تبعية في أي من هذه الجرائم،غالبا ما يكون تسهيلا لها، فإذا توافرت في حق مراقب الحسابات كافة عناصر الاشتراك في الجريمة التي يرتكبها المدير فإنه يسأل عنها بهذا الوصف،ومن أهم الجرائم الخاصة بالمديرين جريمة توزيع أرباح وهمية على المساهمين والقيام بنشر حسابات ختامية أو بتقديم حسابات للمساهمين لا تعبر بأمانة عن الوضع المالي الحقيقي للشركة أو لا تعكس قيمة أصولها الحقيقية في خلال السنة المالية التي قدمت فيها هذه الحسابات ،أو استخدام أموال و حقوق الشركة في أغراض تتعارض مع

[1]/ أحسن بوسقيعة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص172-173.
[2]/. زراوي صالح . مرجع سبق ذكره.

مصلحتها ولأهداف شخصية أو لمصلحة شركة أو مشروع لهم صلات خاصة به بطريق مباشر أو غير مباشر أو استخدام السلطات المخولة لهم بمقتضى وظائفهم ضد مصلحة الشركة لأغراض شخصية أو لمصلحة شركة أخرى أو مشروع آخر تربطهم به مصلحة معينة بأي طريقة،وغالبا ما تكون مشاركة مراقب الحسابات في الجرائم المشار إليها إما بالتوقيع أو المصادقة على ما أتاه المديرون من أعمال إجرامية أو بتقديم تقارير أو بيانات كاذبة لتسهيل هذه الأعمال أو بالتزوير في مستندات الشركة.[1]وتجدر الإشارة إلى أن سكوت محافظ الحسابات أو امتناعه ليس كافيا لتكوين الركن المادي للاشتراك،وإنما يتوجب توافر تصرف إيجابي وفي غياب فعل صادر عنه من شأنه مساعدة الفاعل الأصلي في ارتكاب الفعل الإجرامي لا يقوم الفعل المادي للاشتراك الذي لا يمكن تأسيسه على فعل سلبي.

2- الركن المعنوي للاشتراك: يتمثل الركن المعنوي للاشتراك في عنصر العلم،هذا الأخير لا يقتضي علم المراقب بالجنحة أو الجناية المراد ارتكابها وإنما العلم المقصود هنا هو معرفته بأنه يقدم مساعدة للفاعل الأصلي لارتكاب جريمته وبصيغة أخرى يتوجب إثبات علمه بأن الفاعل الأصلي يستخدم تصرفاته في إتمام فعله الإجرامي غير أن المشرع الجزائري بخلاف نظيره الفرنسي لم يشترط العمد في المشاركة واكتفى بعنصر العلم،أي أن المحافظ كان يعلم وقت صدور تصرفاته أنه يساعد بمقتضاها الفاعل على ارتكاب الجريمة،وللقاضي السلطة التقديرية في التحقق من كون العلم يقينيا وليس ضنا أو افتراضا،ومتى ثبت اشتراك محافظ الحسابات يصبح متضامنا مع الفاعلين الأصليين في دفع التعويضات المدنية للضحية إن كان لها محل بعد مباشرتها لدعوى المسؤولية المدنية التبعية.[2]

المبحث الثالث : إجراءات متابعة محافظ الحسابات :

كنا قد بينا في المبحث الأول و الثاني أهم الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات وقد ناقشنا أهم أركانها بإيجاز، ودوره كشريك للمسيرين وجميع التصرفات و الأعمال التي تصدر منه تسهيلا للفعل الغير المشروع الذي يأتي به الفاعل الأصلي لكن دون التطرق للإجراءات الخاصة بالمتابعة، وإن كان قد تم الإشارة في بعض الجرائم إليها لذا سنوضح في هذا

[1]/ ، محمود كبيش . مرجع سبق ذكره ص ص58-59.
[2]/ ، السعيد بوقرور ،مرجع سبق ذكره ، ص230.

المبحث إلى هذه الإجراءات من مباشرة الدعوى العمومية وإجراء ت المتابعة حالة تعدد محافظي الحسابات ثم نختم المبحث بانقضاء الدعوى العمومية.

المطلب الأول: مباشرة الدعوى العمومية ضد محافظ الحسابات :

تنص المادة 62 من القانون رقم 10-01على المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات وذلك بالرجوع إلى القواعد العامة المطبقة في قانون الإجراءات الجزائية رغم أن هذا القانون لم يخص بالذكر محافظ الحسابات أو لم يفرد له إجراءات متابعة خاصة كتلك الإجراءات المطبقة على بعض الأشخاص نظرا لصفتهم، كامتياز التقاضي أو الحصانة النيابية، وإنما نص على إجراءات المتابعة العامة،والوسيلة التي من خلالها يتم متابعة محافظ الحسابات،هي الدعوى العمومية التي يحركها ويباشرها رجال القضاء أو الموظفون المعهود إليهم بها بمقتضى القانون،كما يجوز للطرف المضرور أن يحرك هذه الدعوى طبقا للشروط المحددة في هذا القانون.[1] رغم أن الطرف المضرور الذي قد يكون الشركة قد تقلص حقه خاصة بعد التعديل الأخير لقانون العقوبات ونخص بالذكر المواد الملغاة و المدرجة في قانون مكافحة الفساد خاصة المادة 119السابقة التي كانت تشترط شكوى إدارية لإمكانية المتابعة،وبصدور قانون الفساد رقم 01/06المؤرخ في 2006/02/20 الذي نضم بعض الجرائم التي تقع في القطاع الخاص كجرائم الاختلاس والرشوة وعدم الإبلاغ.[2] وبذلك يبقى الحق دائما لممثل الحق العام لمباشرة جميع الدعاوى باسم المجتمع ويطالب بتطبيق القانون وهو يمثل أمام كل جهة قضائية ..."[3]

المطلب الثاني :إجراءات المتابعة في حالة تعدد محافظي الحسابات:

الأصل العام،شخصية العقوبة فلا يضار أحد بفعل ارتكبه شخص آخر إلا إذا كان له دخل فيه بطريق مباشر أو غير مباشر كالمساهمة في الجريمة،وتطبيقا للمبدأ العام في قانون العقوبات والدستور الجزائري أنه لا جريمة و لا عقوبة ولا تدابير أمن إلا بنص.[4] ولما يقتضيه مبدأ

[1]/ انظر المادة 01من قانون الاجراءات الجزائية الجزائري.
[2]/ انظر المواد 40و41و47من قانون الفساد رقم 01/06المؤرخ في 2006/02/20.
[3]/ انظر المادة 29من. قانون الاجراءات الجزائية الجزائري الفقرة الأولى
[4]/ انظر المادة 01من قانون العقوبات الجزائري.

شخصية التجريم و العقاب من أهمية بالغة وجب تحديد المسؤولية عند تعدد محافظي الحسابات ومدى مساهمة فعل كل واحد منهم في إحداث النتيجة الإجرامية .

هكذا إذا قام شخصان معا باختلاس مال الغير يعد كلاهما فاعلا أصليا مساعدا،أما إذا لم يقم أحدهما بالفعل المادي المتمثل في الاستيلاء على مال الغير واقتصر دوره على مساعدة غيره الذي اختلس المال وحده، ففي هذه الحالة يعد من ساعد على الاختلاس شريكا وليس فاعلا أصليا مساعدا، كما أن العقوبة التي يتعرض لها فاعل أصلي مساعد تكون مستقلة عن تلك التي يتعرض لها الفاعل الأصلي المساعد الآخر حيث لا تؤثر أسباب تشديد أو تخفيف العقوبة إلا بالنسبة للفاعل الأصلي المساعد الذي تتصل به هذه الظروف، وهناك ما يسمى بالظروف الموضوعية المتعلقة بالجريمة فهي تؤثر في الإجرام وتغير من وصف الجريمة وفي هذا الصدد نصت المادة 44من قا.ع الفقرة الثالثة على أنه يترتب على الظروف الموضوعية اللصيقة بالجريمة التي تؤدي إلى تشديد أو تخفيف العقوبة تشديدها أو تخفيفها بحسب ما إذا كان من ساهم في الجريمة يعلم أو لا يعلم بهذه الظروف.[1]

لذلك فإن تعدد محافظي الحسابات داخل شركة وارتكب الفعل الجرم منهم جميعا كإعداد حسابات أو إقرارات كاذبة أو أية جريمة من الجرائم التي سبق التطرق إليها والتي يمكن أن ترتكب من محافظ الحسابات أثناء القيام بمهامه أو أثناء ممارستها تتم مساءلتهم جميعا ويتساوون في المسؤولية نظر لأنهم يقومون بعمل موحد عن دراية وعلم بعد التصديق عليهم من طرفهم جميعا عند إنجاز التقارير الموحدة أما إذا أسندت لكل واحد منهم مهام معينة في شركة واحدة فلا يسأل إلا عن فعله،من هنا تتم المتابعة عندما تترتب المسؤولية وفقا الإجراءات العامة والمطبقة في قانون الإجراءات الجزائية.

المطلب الثالث:انقضاء الدعوى العمومية القائمة في حق محافظ الحسابات:

إن الهدف من التجريم العقاب،والدعوى العمومية هي نشاط إجرائي تهدف في الأخير إلى تسليط العقاب ضد الفاعل،غير أن هناك حالات تنقضي بها الدعوى العمومية إما تحقيقا للهدف المرجو من مباشرتها أو بتسليط العقاب على مرتكبي الجرائم وحتى في مرحلة التحقيق وقبل المحاكمة كصدور أمر بانتفاء وجه الدعوى من قاضي التحقيق،غير أن

[1]/احسن بوسقيعة، مرجع سبق ذكره ،ص ص 153-175.

المشرع الجزائري نص على حالات عامة وخاصة تنقضي بها الدعوى العمومية ويخضع محافظ الحسابات لتطبيق الأحكام العامة وهي:

1- وفاة محافظ الحسابات_:هذا السبب يعتبر مانع،إذ أن مبدأ شخصية العقوبة يحول دون متابعة محافظ الحسابات أو ورثته،وتنقضي الدعوى العمومية بوفاة المتهم في أي مرحلة كانت عليها الدعوى سواء قبل صدور الحكم أو بعده،غير أنه وفي حالة تعدد محافظي الحسابات وتوفي أحدهم باعتباره فاعل أصلي تبقى الدعوى العمومية قائمة في حق الآخرين.

2- التقادم:هو مرور مدة زمنية من تاريخ صدور الحكم النهائي تمحو أثار الإدانة وقد حددها المشرع الجزائري حسب تصنيف الجرائم (جنايات،جنح،مخالفات المواد 06 و07 و08)،غير أنه وللتوضيح أكثر فهناك تقادم العقوبة حسب نص المواد 613 و614 و 615و ذلك حسب تصنيف الجرائم،أما المواد المشار إليها أعلاه تتعلق بتقادم الجريمة،لذا نطبق حكم تقادم الدعوى العمومية على محافظ الحسابات مادام أن هذه النصوص جاءت عامة.

غير أن ما جاء به المشرع الجزائري في قانون الفساد سيما جريمة الرشوة ذكر أنه بالنسبة لهذه الجريمة يتم تحديد مدة تقادم الدعوى العمومية مساويا للحد الأقصى للعقوبة المقررة وذلك خلافا للأحكام العامة الخاصة بالتقادم.[1]

3- العفو الشامل: هو حق دستوري لرئيس الجمهورية ويكون في جرائم محددة نظرا لدواعي اجتماعية أو سياسية أو وطنية تنقضي به الدعوى العمومية،من هنا تنقضي الدعوى العمومية المقامة ضد محافظ الحسابات إذا جاء العفو خاص بجريمة من الجرائم التي شملها العفو ارتكبها المحافظ.

4- إلغاء القانون الجزائي.

5- سحب الشكوى تكون بصفح الضحية، وهو بمثابة تنازل منه كالشركة مثلا في حالة وجود جريمة الأمانة أو النصب وذلك حسب نص المادة 373من قانون العقوبات.

6- المصالحة، وذلك إذا أجازها القانون صراحة وهي تكون في جرائم محددة على سبيل الحصر.[2]

[1]/ انظر المادة 54 الفقرة الثالثة من قانون الفساد رقم 01/06.
[2]/ انظر المادة 06من قانون الإجراءات الجزائية .

الفصل الثالث :المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات1

تمهيد الفصل :

لم ينظم المشرع الجزائري في القانون المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات أحكام المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات واكتفى بإقرارها فقط حيث أنه لم يتطرق إلى طبيعة الأخطاء التأديبية ولا إلى مختلف العقوبات الممكن توقيعها على محافظ الحسابات لكنه تدارك الآمر وملا هذا الفراغ في نص المادة 63 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات الجديد وذكر العقوبات التأديبية التي تسلط على محافظ الحسابات وأحالنا إلى التنظيم بخصوص تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها.

المبحث الأول : الخطأ التأديبي

المطلب الأول :تعريف الخطأ التأديبي

اعتبر المشروع الجزائري الخطأ التأديبي في نص المادة 63 من القانون 10-01 السالف الذكر بأنه كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية ممارسة محافظ الحسابات لوظيفته لكن المشروع الفرنسي عرفه بشكل صريح ودقيق في المادة 88 من مرسوم 69-810 السالف الذكر بأنه كل مخالفة للقوانين والتنظيمات والقواعد المهنية كل إهمال خطير كل فعل مخالف للنزاهة أو للشرف يرتكبه محافظ الحسابات، شخص طبيعي أم شركة ، حتى وإن ل يكن متعلقا بمباشرة المهنة ، ويشكل خطأ تأديبيا يعاقب عليه بعقوبة تأديبية.[1]

ومن هنا نلاحظ اختلاف الخطأ التأديبي عن الخطأ المهني لأن الخطأ التأديبي ليس خطأ مدنيا بالضرورة وهو ما نص عليه كل من قرار مجلس الدولة الصادر بتاريخ1956/10/19 وكذا قرار محكمة النقض الفرنسية الصادر بتاريخ 1988/06/21 الذين كرسا مبدأ استقلالية الدعوى التأديبية عن الدعوى المدنية، كما أن الخطأ التأديبي يختلف عن الخطأ الجنائي وهو الأمر الذي كرسه القرار الصادر عن مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 1951/01/05 في الفصل بين الدعوى التأديبية و الدعوى الجنائية، الأمر الذي يعني أن بالإمكان متابعة محافظ الحسابات لارتكابه خطأ جنائيا وخطأ تأديبيا بل بالإمكان عدم متابعة محافظ الحسابات جنائيا مع بقاء الحق في متابعته تأديبيا على أساس أن المسؤولية الجزائية ليست متصلة بالمسؤولية التأديبية، لكن على العكس من ذلك هما مستقلان عن بعضهما البعض رغم أنهما نظامان مشتركان في العديد من الأوجه كالطابع العقابي مثلا من حيث وجوب توافر أدلة يقينية على الإدانة وأصل البراءة إلى أن يثبت العكس، الحق في محاكمة عادلة ومنصفة تكفل فيها حيادية سلطة الاتهام والعقاب وكافة ضمانات التحقيق والدفاع، مبدأ شخصية العقوبة وحضر رجعية النصوص الجزائية [2].

---

[1] Castell Robert § Pasqualini Fronois/ lecommissaier aux comptes Econmica ;paris-1995 /page 85.

[2] بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال،جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، سنة 2010-2011، ص 126.

لكن اختلاف الأهداف والغايات سيجعل لكل منهما ذاتية مستقلة تفرض فروقا عديدة وعلى وجه الأخص من ناحية مصدر التجريم ونظامه القانوني، ومناطه ونطاقه، وطبيعة الجرم وأركان هو سلطات الاتهام والعقاب، وماهية العقوبة وأنواعها.[1]

وباعتبار أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا دقيقا للخطأ التأديبي، فيمكنه بموجب ذلك أن يمتد ليشمل الحالات التالية التي نذكرها في مجموعة من المطالب :

المطلب الثاني :عدم احترام المخالفات المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها تجاه الغرفة الوطنية

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

المتابعات الإدارية أو القضائية.

النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكليه.

التعليق الإداري لنشاطاته مع تقديم دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع زبائنه أو موكليه عند الاقتضاء.

توقف نشاطه نهائيا.

تغيير محل ممارسة المهنة (المادة14من المرسوم التنفيذي96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد جريدة رسمية رقم24مؤرخة في1996/04/17).

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

هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو للتنظيم المعمول به.

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

[1] محمد فؤاد عبد الباسط ، الجريمة التأديبية في نطاق الوظيفة العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2005، ص 216,

زيادة على هذا يجب على محافظ الحسابات أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق ويتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها، ويستطلع رأي مجلس النقابة في حالة حدوث نزاع (المادة18من المرسوم التنفيذي96-136المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد).

كما تنعقد المسؤولية التأديبية في حالة عدم احترام المحافظ لالتزاماته المهنية تجاه الغرفة وكامل الهيئات التابعة لها، فعلى محافظ الحسابات طلب إذن بالتسجيل وإخطار الغرفة عند فتحه للمكتب وإلا اعتبر مرتكبا لخطأ تأديبي، كما أن محافظ الحسابات الذي لا يقوم بدفع الاشتراكات للغرفة يكون معرضا للعقوبات التأديبية[1].

المطلب الثالث :الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم احترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونيا

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

المطلب الرابع :الأخطاء الناجمة عن عدم احترام كرامة وشرف المهنة

على محافظ الحسابات عدم المساس بكرامة المهنة وشرفها والتحلي بالرصانة اللازمة لذلك،والملاحظ في هذا الخصوص أن المشرع الفرنسي لم يستعمل مصطلح الرصانة واستعمل بدله مصطلح النزاهة وعرفها بأنها الانضباط في أداء كافة واجبات الحياة المدنية أو بأنها فضيلة تتمثل في مراعاة قواعد الآداب الاجتماعية والواجبات التي تفرضها النزاهة والعدالة[2]،أما الشرف فقد تم تعريفه بأنه الكرامة المعنوية أو ذلك الاعتبار الذي يمكن أن نوليه لاستحقاق معترف به.

[1] بن جميلة محمد،مرجع سبق ذكره، ص:127.

[2]Etudes du Centre de Recherche sur le Droit des Affaires/ Le commissaire aux coptes-renforcement ou dérive ?/ chambre de commenrce et d'industrie de Paris- sous la direction de A.Sayag, LITEC-collection « le droit des affaires » , volume 01 -1989/p 498..

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

هذا في حالة ما إذا كان محافظ الحسابات شخصا طبيعيا،أما إذا كان شخصا معنويا فقد نصت المادة175من المرسوم الفرنسي 69-810 السالف الذكر على أنه بالإمكان أن تخضع شركة محافظي الحسابات للمتابعة التأديبية وذلك على نحو مستقل عن المتابعة الممكن أن يتعرض لها الشركاء أو المساهمون، أي أن المسؤولية التأديبية للشركة لا تلغي المسؤولية التأديبية لأعضائها ومن جهة أخرى لا تعني متابعة أحد الشركاء تأديبيا متابعة الشركة وفق ما تنص عليه المادة 176من المرسوم نفسه.[2]

أما النصوص القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر فلم تشِر إلى إمكانية مساءلة الشخص المعنوي تأديبيا وهو الأمر الذي يبين النقائص التي تسود عنصر احترام أخلاقيات المهنة بسبب عدم احترام العديد من محافظي الحسابات للقواعد المهنية خاصة تلك المتعلقة بإبلاغ لجنة الجدول بكل تغيير له علاقة بالمهنة كتغيير العنوان أو رقم الهاتف .....الخ، خاصة وأن مهمة هذه اللجنة تتمثل في إعداد جدول النقابة الوطنية وضبطه، إذن من المفروض أن يتميز هذا الجدول بالدقة والانضباط من خلال إبلاغ كافة محافظي الحسابات بالتغييرات التي تحدث لهم أثناء حياتهم المهنية لكن الواقع غير ذلك بوجود فئة كبيرة تغفل عن هذه الأمور.

[1]Moneger Jool §Granier Thiermy/ Le commissaire aux coptes /Dolloz1995/ p 196.
[2] Ibib,p201..

المبحث الثاني :المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات

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

المطلب الأول :الإجراءات المتخذة[2]

حسب نص المادة63من قانون10-01 المذكور أعلاه، تتمثل الهيئات التأديبية الخاصة بالتنظيم المهني لمحافظة الحسابات في الجزائر في اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة التي تقرر العقوبات التأديبية في حق المحافظين طبقا للتنظيم، بينما نصت الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة 63السالفة الذكر على حق محافظ الحسابات في الطعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها على أن يتكفل التنظيم بتحديد درجات الأخطاء وعقوبة كل واحدة منها.

لكن قبل صدور هذا القانون، كانت تتمثل الهيئات التأديبية في غرفة التحكيم والتأديب والمصالحة التي يتم تشكيلها من قِبل المجلس الوطني طبقا لنص المادة10من المرسوم 92-20المذكور سالفا، وكانت مهمتها النظر في الأخطاء التأديبية التي يرتكبها أعضاء المنظمة الوطنية للمهن الثلاث حيث يحول المهني الذي ارتكب خطأ تأديبيا إلى غرفة التحكيم والتأديب والمصالحة بناء على قرار من مجلس المنظمة، وتجتمع الغرفة بناء على استدعاء من رئيسها للنظر في الموضوع وفق ما تنص عليه المادة 11من المرسوم نفسه.وتصدر الغرفة عقوبات انضباطية ضد المخالفات أو التقصير الذي ارتكبه المهني الماثل أمامها، ويكون الطعن في تلك العقوبات أمام القضاء المختص طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

[1]Hémard Jean , Terré Frençois , Mabilat Pierme/sociétés commersiale tome02 ,dalloz paris 1974-/ page 660.

[2] بن جميلة محمد، مرجع سبق ذكره، ص129.

ولم يعمل المشرع الجزائري على توضيح معنى الجهات المختصة إلى غاية صدور القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30/05/1998[1] المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله حيث نص في الباب الثاني المتعلق باختصاصات مجلس الدولة في الفصل الأول منه المتعلق بالاختصاصات ذات الطابع القضائي وبالضبط في المادة 09-1 على «:يفصل مجلس الدولة ابتدائيا و نهائيا في :

الطعون بالإلغاء المرفوعة ضد القرارات التنظيمية أو الفردية الصادرة عن السلطات الإدارية والمركزية والهيئات العمومية الوطنية والمنظمات المهنية الوطنية ».

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

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

وتختص مجالس التأديب الجهوية بنظر الدعاوى التأديبية المرفوعة ضد أحد أعضاء الرابطة الجهوية لمحافظي الحسابات، ويتلقى المجلس الجهوي لمحافظي الحسابات أو النائب العام الشكاوى المختلفة ضد محافظي الحسابات ويحيلها إلى ممثل الاتهام الذي يجري التحقيق اللازم وفي ضوئه تقدر النيابة ملائمة رفع الدعوى التأديبية.

ويجوز للنائب العام ولممثل الحكومة ولرئيس الرابطة الوطنية لمحافظي الحسابات ولرئيس الرابطة الجهوية لمحافظي الحسابات ولمحافظ الحسابات المحكوم عليه أن يستأنف قرار مجلس التأديب الجهوي أمام مجلس التأديب الوطني خلال شهر من تاريخ تبليغه بالقرار (المادة 101من المرسوم 69-810)، كما تستأنف قرارات مجلس التأديب الوطني أمام مجلس الدولة بالطرق الاعتيادية.[2]

[1] الجريدة الرسمية رقم 37 المؤرخة في 1998/06/01.

[2] R.Castell § F.Pasqualini/ op.cit/page 86.

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

ولا ترفع الدعوى أمام مجلس التأديب إلا بناء على قرار يصدر من مجلس النقابة(المادة107من القانون رقم40لسنة)1972وحق الدفاع مكفول لمحافظ الحسابات المتابع إما بنفسه وإما بواسطة أحد أعضاء النقابة أو المحامين وذلك بعد تكليفه بالحضور خمسة عشر يوما على الأقل قبل تاريخ الجلسة (المادة 107من القانون نفسه)،[1]وتجوز المعارضة في قرار مجلس التأديب الصادر في غياب المحكوم عليه خلال ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ إعلامه بالقرار على يد محضر ويجب أن تكون في شكل تقرير يدون في سجل مع ذلك (المادة 108من القانون نفسه)، كما يجوز للمحكوم عليه ولنقيب التجاريين بناء على طلب لجنة التحقيق أن يستأنف القرار أمام مجلس التأديب الدرجة الثانية، ويقدر ميعاد الاستئناف ثلاثون يوما ابتداء من تاريخ إعلان القرار إلى المحكوم عليه إذا كان حضوريا أو من تاريخ انتهاء ميعاد المعارضة إذا كان قد صدر في غيبة المحكوم عليه (المادة 109من القانون نفسه)، وينظر في الاستئناف مجلس تأديب الدرجة الثانية الذي يتشكل برئاسة نقيب التجاريين وعضوية مستشار الدولة لوزارة المالية أو من ينوب عنه وأقدم وكيل وزارة بالجهاز المركزي للمحسابات من بين المقيدين بالنقابة وعضوين يعينهما مجلس النقابة لمدة سنة من بين أعضائه (المادة 110من القانون نفسه).[2]

وتكون جلسات مجلس التأديب سرية على أن يصدر القرار في جلسة علنية (المادة 111من القانون نفسه)، وتعلن القرارات التأديبية إلى المحكوم عليه بكتاب موصى عليه مصحوب بعلم وصول خلال عشرة أيام من تاريخ صدورها (المادة 112من القانون نفسه)، كما تبلغ القرارات التأديبية النهائية إلى الوزارات والمصالح أو الهيئات والشركات العامة أو الخاصة التي يتبعها من صدر ضده خلال أسبوع من تاريخ صدورها (المادة 113من القانون نفسه)، وبالنسبة لمحافظ الحسابات بطبيعة الحال يبلغ القرار النهائي الصادر ضده إلى الشركة

[1]علي سيد قاسم، مراقب الحسابات ،دراسة مقارنه لدور مراقب الحسابات في شركات المساهمة ،دار الفكر العربي ،القاهرة ،1991، ص 255.

[2]نفس المرجع، ص 256.

الخاضعة لرقابته فإذا كان القرار صادرا بالإيقاف عن العمل أو إسقاط العضوية لا يكون لمحافظ الحسابات الحق في مزاولة المهنة إلا بعد انتهاء مدة الوقف وإعادة قيده بالنقابة[1].

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

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

المطلب الثاني :العقوبات التأديبية[2]

حددت المادة 2/63 من القانون 01-10المتعلق بمهن الخبير المحاسبي والمحاسب لمعتمد ومحافظ الحسابات الجديد العقوبات التأديبية الممكن اتخاذها ضد محافظ الحسابات بقولها « :تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

الإنذار،

التوبيخ،

التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر،

الشطب من الجدول ».

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

[2] بن جميلة محمد، المرجع السابق،ص:132.

ولقد نصت المادة 3/78 من القانون السالف الذكر على تعرض محافظ الحسابات لعقوبة تأديبية في حالة رفضه تأطير المتربصين دون تبرير، وطبقا لنص المادة 77من القانون نفسه يعتبر محافظا متربصا للحسابات المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة من أجل القيام بتربص مهني.

وبدوره حدد المشرع الفرنسي في المادة 89من المرسوم810-69المتعلق بالتنظيم المهني والقانون الأساسي لمهنة محافظي الحسابات،الجزاءات التأديبية التي يتعرض لها محافظ الحسابات الذي يهمل أداء واجباته أو يخالف القانون أو اللوائح أو يأتي فعلا مخلا بالشرف أو كرامة المهنة على النحو التالي :التحذير، التوبيخ، الوقف عن العمل لمدة لا تتجاوز الخمس سنوات، الشطب من جدول ممارسي المهنة.

ويمكن أن تكون عقوبة التحذير وعقوبة التوبيخ مرافقتان للعقوبة التكميلية المتمثلة في عدما لانتخاب لمدة عشر سنوات على الأكثر في الغرف والمجالس واللجان ومختلف الهيئات المحترفة،[1]وينجم عن عقوبة الشطب منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنته (المادة 111من المرسوم 69-810)لذلك على محافظ الحسابات المحكوم عليه إرجاع جميع الوثائق والمستندات التي يحتفظ بها والتي تخص الشركات الخاضعة لرقابته (المادة 109من المرسوم نفسه).

ونص المشرع الفرنسي على أن هذه العقوبات تسلط على محافظي الحسابات مهما كانت صفتهم سواء أكانوا أشخاصا طبيعيين أم أشخاصا معنويين (المادة 88من المرسوم نفسه)على عكس المشرع الجزائري الذي لم يذكر ذلك في قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي والمحاسب لمعتمد ومحافظ الحسابات[2].

أما في مصر فتتمثل العقوبات التأديبية وفق نص المادة 55من القانون رقم 40لسنة 1972فيما يلي :لفت النظر، الإنذار، الإيقاف عن العمل لمدة لا تتجاوز السنة، إسقاط العضوية في النقابة متى أهمل المحافظ في تأدية واجباته أو أتى فعلا مخلا بالشرف أو ماسا بكرامة المهنة ويختص بتوقيع هذه العقوبات مجلس التأديب الذي يتشكل برئاسة وكيل نقابة

[1]R.Castell § F.Pasqualini/ op.cit/page 86.

[2] بن جميلة محمد، المرجع السابق،ص:132.

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

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

ورغم أن هذه الخطوة جاءت متأخرة نوعا ما بحيث أنه كان بالإمكان إتباع المشرع الفرنسي من أول وهلة بحكم خبرته الطويلة في هذا المجال، إلا أن هذا الأمر لا ينقِص من قيمة الإضافات التي جبلها المشرع الجزائري بخصوص المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات وبالتالي إعطاء أكثر المصداقية لهذه المهنة وإضفاء الصرامة والدقة عليها.

(1) علي سيد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 255.

الخاتمة عامة:

الخاتمـــــــــــة

أضحت محافظة الحسابات مهام مستقلة بذاتها تتميز عن سائر الوظائف المحاسبية والتي قد تتداخل معها، وأصبح محافظ الحسابات هيئة إجبارية في شركات المساهمة لمراقبة حساباتها ووضعيتها المالية،فالرقابة الشرعية في ميدان الأعمال تعتبر حجرة زاوية لا يكتمل البناء إلا بها، وإن كانت هذه المهام صعبة فقد خول المكلف بها كثيرا من السلطات التي بلغت مداها بإبلاغه وكيل الجمهورية عن الجرائم المرتكبة في الشركة ومراقبة مدى حسن استمرارية الاستغلال،فيحق للمحافظ مباشرة إجراءات الإنذار واستدعاء الجمعية العامة، وبهذا يعد محافظ الحسابات مسئولا عن رعيته وهو بمثابة الحاجز الواقي للشركة يحميها مسبقا ولاحقا من الاخطار التي قد تلحق بها الضرر أو الخسارة خاصة أنها مبنية على معاملات تجارية تهدف لتحقيقها،وبالمقابل وتجنبا للتعسف في استعمال السلطة،حمل محافظ الحسابات مسؤولية مدنية وأخرى جزائية تقوم الأولى مبدئيا على أخطائه الشخصية واستثناءا على أخطاء تابعيه وأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، إذا علم بها ولم يبلغ الجمعية العامة و/أو وكيل الجمهورية.

و في كل الحالات يتوجب توافر خطأ مهني صادر عن المراقب بمناسبة تنفيذ مهامه إلا في الحالات التي يكون فيها ملزم بتحقيق نتيجة محددة و ذلك في حالات جد استثنائية، أما المسؤولية الجزائية فهي تقوم عند ارتكاب محافظ الحسابات جريمة تندرج في إطار القانون الجنائي للشركات أو قانون العقوبات وبصفة عامة في نطاق القانون الجنائي للأعمال .

إن هذه المسؤولية تتوفر على شاكلتين قد تكون انفرادية عندما يكون المراقب الشرعي الفاعل الأصلي للجريمة وقد تكون مشتركة عند مساهمته في الجرائم المرتكبة من قبل المسيرين،وتهدف هذه المسؤولية دائما إلى ردع المجرمين،في حين تهدف المسؤولية المدنية إلى تعويض الضرر الحاصل بفعل خطأ المسئول المهني، و لا يتسنى الوصول إلى هذين الهدفين إلا ب:

-صياغة قانون للمحاسبة الذي لا يمكن الاستغناء عنه في قانون الأعمال،

الخاتمة عامة:

-إعادة النظر جذريا في مهنة محافظة الحسابات بشكل يجعلها تتماشى مع التطورات الحالية في ميدان الأعمال والرقي بها إلى درجة يجعلها قادرة على رقابة الوضعية المالية و المحاسبية للشركات المتعددة الجنسيات والتجمعات العالمية .

- توحيد النصوص القانونية المنظمة لرقابة الحسابات وقاية للتعارض وتأسيس نظام قانوني موحد يحكم الرقابة القانونية مهما كان نوع الشركة ومهما كان حجمها وميدان نشاطها.

-أعطاء أكثر حرية وضمانات للمحافظ في رقابة الحسابات والتقنيات المستخدمة من قبل المسيرين في الرقابة الداخلية للشركة مع تقوية العلاقة بين المراقب و لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها بوضع إطار قانوني يجمعهما بغية تأمين الفضاء المالي،ومن ثم الادخار القومي وحقوق المتعاملين في الأسواق المالية.

- يجب تقوية نظام مسؤولية المحافظ حتى لا يتعسف في استعمال سلطاتهم.

-إنشاء قضاء مستقل نوعيا متخصص في قانون الأعمال يشرف عليه قضاة متخصصون في قانون الشركات، قانون المحاسبة و محافظة الحسابات، القانون الجنائي للأعمال، قانون الاعتماد والعمليات المصرفية وقانون التكنولوجيات الحديثة و المعلوماتية، يعملون على حل النزاعات وتوفير حماية قضائية للمستثمرين والمتعاملين الاقتصاديين.

ومن المجدي تأسيس هيئة عليا لدى وزارة العدل تشرف على تنظيم مهنة الرقابة القانونية وترقيتها وتطويرها.

من هنا يتوجب تنظيم مهنة محافظي الحسابات دون غيرهم من الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين في نقابة معنية تساهم في وضع ذلك النظام القانوني و تعمل خاصة على وضع توصيات مهنية فعالة تتناسب وتلك المعتمدة عالميا في دنيا الأعمال.

افاق البحث :

-المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات بن القانون 91-08 والقانون 10-01 .

-المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات دراسة مقارنة بين القانون 91 -08 والقانون 10-01.

-المسؤولية الاجتماعية لمحافظ الحسابات.

قائمة المراجـــــع :

أ/المراجع باللغة العربية:

1. أحسن بوسقيعة ،الوجيز في القانون الجزائي العام ،الجزائر ،الطبعة السابعـــــة 2008.
2. إدريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية،1996.
3. خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان،1998.
4. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة،الدار الجمعية ، الإسكندرية،2000.
5. علي سيد قاسم ،مراقب الحسابات ،دراسة مقارنة لدةر محافظ الحسابات في شركات المساهمة ،دار الفكر العربي ،القاهرة ،1991.
6. علي علي سليمان،النظرية العامة للالتزام ،مصادر الالتزام في القانون الجزائري،ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثالثة، الجزائر ،1992.
7. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية ، تانيس سابقا،2002.
8. محمد سمير صبار وعبد الله هلال، الاسس العلمية لمراجعة الحسابات ،الدار الجامعة ،الاسكندرية ،1998.
9. محمد فؤاد عبد الباسط ، الجريمة التأديبية في نطاق الوظيفة العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، 2005،
10. محمود كبيش،المسؤولية الجنائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة دراسات مقارنة في القانونين المصري و الفرنسي.
11. نادية فوضيل،شركات الأموال في القانون الجزائري،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003.

ب/ **الرسائل العلمية:**

12. الأستاذ السعيد بوقرور، مسؤولية مراقب الحسابات في شركات المساهمة ،دراسة مقارنة،جامعة وهران،2006.
13. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون أعمال، جامعة منتوري ،قسنطينة، 2010-2011.

ج/ القوانين والأوامر و المراسيم:

14. القانون المدني الجزائري.
15. القانون التجاري " "" " ".
16. قانون العقوبات " " " ".
17. قانون الإجراءات الجزائية.
18. قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
19. القانون رقمّ ّ ّ ّ01/06المؤرخ في 2006/02/20المتعلق بالوقاية من الفساد.
20. القانون رقم 01-10المؤرخ في 28 رجب عام 1431ه الموافق 11يوليو سنة 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب وحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ج.ر 11 يوليو سنة 2010 .
21. القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30مايو 1998الذي يحدد اختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله ج.ر الفاتح يونيو 1998العدد،37الصفحة 03.
22. القانون العضوي رقم 02/98 المؤرخ في 30مايو 1998المتعلق بالمحاكم الإدارية ,ج.,ر الفاتح يونيو 1998,العدد 37الصفحة 08.
23. المرسوم التنفيذي رقم 136/96المؤرخ في 1996/04/15المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .ج.ر 17افريل 1996 ،العدد 24،الصفحة 04.
24. المرسوم التنفيذي رقم 69/63المؤرخ في الفاتح مارس 1963المتضمن تنظيم وسير القضاء التجاري،ج،ر.05مارس 1963،العدد، الصفحة 233.

25. الأمر رقم 23/96 المؤرخ 9يوليو 1996المتعلق بالوكيل المتصرف القضائي ج،ر،10يوليو 1996،العدد24،الصفحة 4.
26. مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة ، منشورات الساحل ،2002.
27. الجريدة الرسمية رقم 37 المؤرخة في 1998/06/01.

المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية والمحاضرات:

28. معمر قربة ،رشيدة خالدي ،تطور مهنة المراجعة القانونية في الجزائر وفقا للمعايير المراجعة الدولية دراسة تحليلية ،يوم دراسي وطني حول مهنة محافظ الحسابات في الجزائر –الواقع والتحديات – كلية العلوم الاقتصادية ,التجارية وعلوم التسيير قسم علم التسيير ،جامعة غرداية ،يوم 10 مارس 2014.
29. ناصر مراد،عجيلة محمد، بن نوي مصطفى، مهنة التدقيق في النظام المحاسبي المالي الجزائري، رؤية استشراقية، الملتقى الوطني الرابع حول تاهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013.
30. فرحات زوازي صالح، محاضرات في القانون الجنائي للأعمال لطلبة كلية الحقوق جامعة وهران، 2001-2002.

المراجع بالغة الفرنسية :

31. Castell Robert § Pasqualini Fronois/ lecommissaier aux comptes Econmica ;paris-1995
32. Etudes du Centre de Recherche sur le Droit des Affaires/ Le commissaire aux coptes- renforcement ou dérive ?/ chambre de commenrce et d'industrie de Paris- sous la direction de A.Sayag, LITEC-collection « le droit des affaires » , volume 01 -1989
33. Moneger Jool §Granier Thiermy/ Le commissaire aux coptes /Dolloz1995

34. Belaiboud Mokhtar : guidpartique d’audit financier et comptable ;la maison des livres ;1982

الفهرس

	التعيين	الصفحة
الإهداء		
الشكر		
الخلاصة		
المقدمة		أ
الفصل التمهيدي	أساسيات محافظ الحسابات.....	**14**
المطلب الأول	تعريف محافظ الحسابات	**14**
المطلب الثاني	مهام ومعاير محافظ الحسابات.....	**17**
المطلب الثالث	تعيين وعزل محافظة الحسابات.....	**23**
المبحث الثاني	مهنة التدقيق بين المعايير الدولية والقوانين الجزائرية	**27**
المطلب الأول	مهنة التدقيق والمحاسبة الجزائرية.....	**27**
المطلب الثاني	التوافق والاختلاف بين معايير المراجعة الدولية والقوانين الجزائرية.....	**29**
الفصل الأول	المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات.....	**34**
المبحث الأول	المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات عن أخطائهم الشخصية .	**35**
المطلب الأول	خطأ بفعل أو بإهمال صادر من محافظ الحسابات.....	**35**
المطلب الثاني	ضرر لحق بالشركة أو الغيـر.....	**37**
المطلب الثالث	توافق العلاقة السببية بين خطأ محافظ الحسابات والضرر الذي لحق بالشركة أو بالغير.....	**39**
المبحث الثاني	مسؤولية محافظ الحسابات عن خطأ الغير.....	**41**
المطلب الأول	مدى مسؤولية محافظ الحسابات عن أخطاء المسيرين والقائمين بالإدارة	**41**
المطلب الثاني	مدى مسؤولية محافظ الحسابات عن أخطاء مساعديه وتابعيه ..	**43**
المطلب الثالث	الحالات المعفية من المسؤولية.....	**44**
المبحث الثالث	الدعوى المدنية ضد محافظ الحسابـات.....	**46**
المطلب الأول	مباشرة دعـوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات	**46**
المطلب الثاني	الجهة القضائية المختصة للفصل في دعوى المسؤولية المدنية	**48**

الفهـرس:

	ضد محافظ الحسابات.....	
المطلب الثالث	نتائج مباشرة دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات	**50**
الفصل الثاني	المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات.....	**54**
المبحث الأول	محافظو الحسابات الفاعلون الأصليون للجريمة.....	**54**
المطلب الأول	جرائم محافظو الحسابات المتعلقة بالقانون العام.....	**55**
المطلب الثاني	الجرائم الخاصة بممارسة وظيفة محافظ الحسابات.....	**57**
المطلب الثالث	الجرائم المتعلقة بممارسة مهام محافظي الحسابات..... ...	**60**
المبحث الثاني	محافظي الحسابات كشركاء للمسيرين في جرائمهم.....	**65**
المطلب الأول	الاشتراك في مفهوم القانون الجنائي العام.....	**65**
المطلب الثاني	آثار الاشتـراك.....	**66**
المطلب الثالث	التطبيقات القضائية العامة للاشتراك على محافظي الحسابات .	**67**
المبحث الثالث	إجراءات متابعة محافظ الحسابات.....	**68**
المطلب الأول	مباشرة الدعوى العمومية ضد محافظ الحسابات.....	**69**
المطلب الثاني	إجراءات المتابعة في حالة تعدد محافظي الحسابات.....	**69**
المطلب الثالث	انقضاء الدعوى العمومية القائمة في حق محافظ الحسابات	**70**
الفصل الثالث	المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات.....	**73**
المبحث الأول	الخطأ التأديبي.....	**74**
المطلب الأول	تعريف الخطأ التأديبي.....	**74**
المطلب الثاني	عدم احترام المخالفات المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها اتجاه الغرفة الوطنية	**75**
المطلب الثالث	الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم احترام الحالات المنصوص عليها قانونيا	**76**
المطلب الرابع	الأخطاء الناجمة عن عدم احترام كرامة وشرف المهنة..	**76**
المبحث الثاني	المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات.....	**78**
المطلب الأول	الإجراءات المتخذة.....	**78**
المطلب الثاني	العقوبات التأديبية.....	**81**
الخاتمة	.....	**85**
المراجع	.....	