

جامعة محمد خيضر بسكرة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق



# مذكرة ماستر

الميدان : الحقوق والعلوم السياسية  
الفرع: الحقوق  
التخصص: قانون أعمال  
رقم: .....

إعداد الطالبان (ة):  
محمد الأمين عبة  
المبارك بوغديري  
يوم: تاريخ الإيداع .....

## عنوان المذكرة مسؤولية محافظ الحسابات

### لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر أ	محمد توفيق شعيب
مشرفا ومقررا	جامعة بسكرة	أستاذ محاضر أ	حسان كليبي
مناقشا	جامعة بسكرة	أستاذ مساعد أ	عقر الدماغ صلاح الدين

السنة الجامعية : 2021 - 2022



جامعة محمد خير بسكرة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم الحقوق

# مذكرة ماستر

الميدان: الحقوق والعلوم السياسية

الفرع: حقوق

التخصص: قانون أعمال

رقم: .....

إعداد الطالبين:

يوم تاريخ الإيداع

## مسؤولية محافظ الحسابات

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	رتبة الأستاذ	لقب واسم الأستاذ

السنة الجامعية: 2022/2021

## شكر وتقدير

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله محمد صلى الله عليه وسلم، الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، احمده سبحانه على توفيقه لي بإنجاز هذا العمل المتواضع، وعلى تسهيل مشواري الدراسي.

أتقدم بالشكر والامتنان إلى أستاذي المشرف الفاضل " حسان كليبي " على تفضله بالإشراف على هذا التقرير والذي كان نعم المشرف والموجه الذي لم يبخل بوقته وجهده طيلة فترة انجاز هذا العمل الذي كان عوناً وسنداً إلي أدام الله عليه الصحة والعافية والنجاح.

كما أتقدم بالشكر لجميع الزملاء والأصدقاء الذين قدموا لي المساعدة من بعيد أو من قريب لإتمام هذا العمل، وشكر كثير لكل من ساهم ولو بالقدر القليل في دعمي. وتشجيعي لإنجاز هذا البحث من عائلتي وأحبائي

## الإهداء

يشرفني أن أهدي هذا العمل المتواضع الذي يمثل حصيلة دراستي وثمره جهدي إلى نور القلوب وسيد

الوجود سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى

أبي وأمي

إلى

زوجتي

إلى

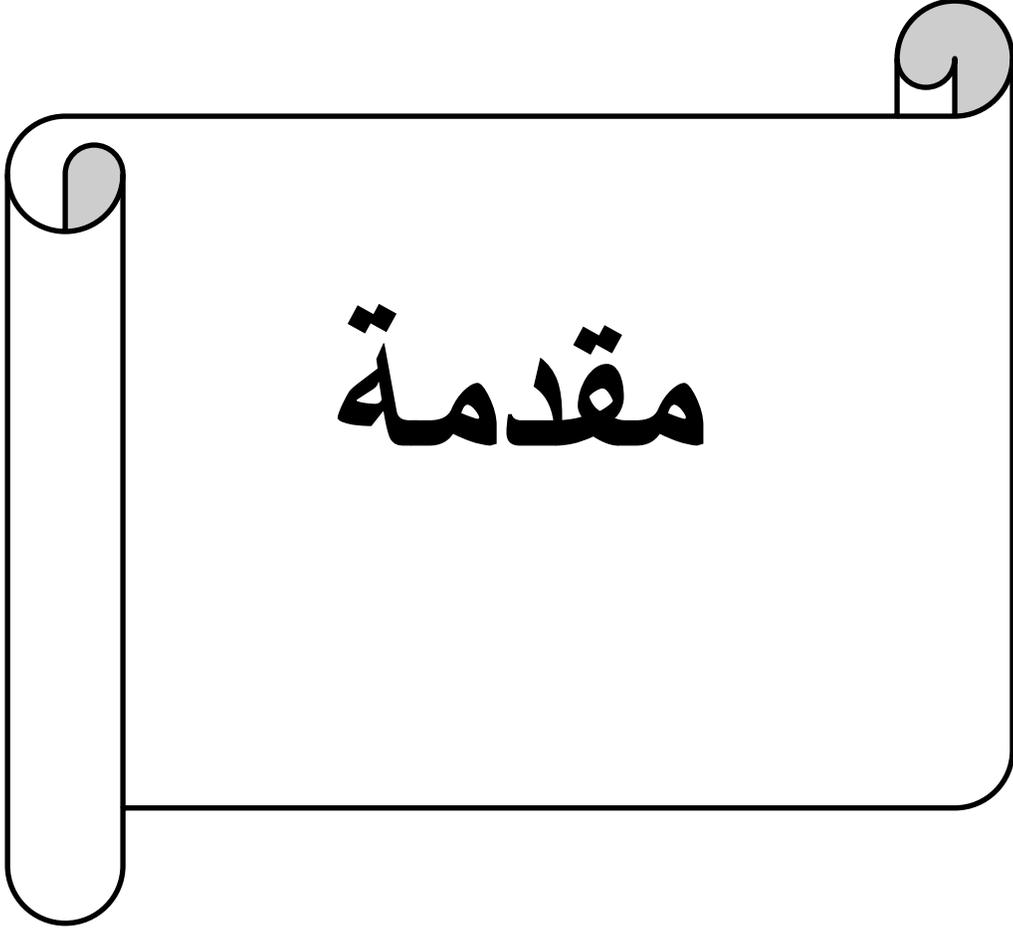
أخوتي وأخواتي

إلى

جميع أفراد عائلتي

إلى

أصدقائي



تعتبر الجرائم الاقتصادية من المظاهر الهامة في تطور سياسة التجريم والعقاب 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 لتحقيق الغاية منها على نحو كامل لو لم يتم تدعيمها بوسائل القسر التي يوفرها قانون العقوبات، ذلك أن فعالية الوسائل المدنية والإدارية ترتبط إلى حد كبير بالتهديد بالعقاب الجنائي.

وإن المتتبع لمهنة محافظة الحسابات عبر العصور يتبين له أهمية هذه المهنة في الرقابة على المؤسسات، وتظهر هذه الأهمية من خلال المهام الموكلة لمحافظ الحسابات والدور الذي يلعبه في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات، وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى صحة و انتظامية الحسابات السنوية ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ونتائج نشاطها.

ونظرا لهذه الأهمية، فقد وضعت التشريعات في مختلف دول العالم العديد من القيود على المهام التي يمكن أن يقوم بها محافظ الحسابات أثناء تأديته لوظيفته الرقابية على الأعمال التي تقوم بها الإدارة بصفته وكيلا عن المساهمين وليس في خدمة الإدارة، كما وضحت التشريعات المختلفة المهام التي على محافظ الحسابات القيام بها في الشركة التي يقوم بمراجعتها دون التدخل في التسيير، وأنه يمارس هذه المهام تحت مسؤوليته الشخصية، حيث يواجه أثناء تأديته لمهامه ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي: مسؤولية مدنية ، جزائية وانضباطية.

مرت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بعدة تطورات من إنشائها لأول مرة، وهذا بالموازاة مع مختلف التحولات والإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الجزائري، حيث مورست المهنة بعد الاستقلال وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1980 التي عرفت فيها المهنة إصدار أول نص

قانوني جزائري متعلق بالرقابة على المؤسسات الاقتصادية. لتتوالى بعده النصوص التشريعية والتنظيمية، التي كانت تتلا عم وكل مرحلة من مراحل تطور الاقتصاد الجزائري، بدء من ممارسة المهنة من طرف موظفي الدولة، مروراً بتكليف مجلس المحاسبة بالمهمة، وصولاً إلى تحرير المؤسسات الاقتصادية العمومية، ومنح حق ممارسة مهمة فحص الحسابات بها وتدقيقها إلى طرف مهني مستقل، من خلال إنشاء مهنة محافظة الحسابات، وهذا بإصدار القانون رقم 91-08 الذي عرفت من خلاله المهنة قفزة معتبرة في سبيل تطوير وترقية الممارسات الميدانية، والذي تم العمل به إلى غاية أواخر سنة 2010.

إنتعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداورات بعد موافقتها كتابياً، ولا يعني وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات. يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة؛ يمكنه كذلك أن يطلب من التابعين للشركة أو على كل التوضيحات والمعلومات، و أن يقوم بكل التحقيقات التي يراها لازمة؛ وله أن يطلب نم كل الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة معها؛ و يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة ( 06 ) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفاً محاسبياً، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛ كما يعلم محافظ الحسابات كتابياً في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

ومن خلال ما سبق، يتم طرح الإشكالية التالية:

**فيما تتمثل مسؤولية محافظ الحسابات؟**

وهذه الإشكالية تقودنا إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي الحالات التي يكون فيها مسؤول الحسابات مسؤولاً جزئياً؟

- ما هي الحالات التي يكون فيها مسؤول الحسابات مسؤولاً مدنياً؟

وللتوضيح أكثر في هذا الموضوع قسمنا بحثنا هذا إلى فصلين، حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار القانوني لنشاط محافظ الحسابات، والذي قسمنا إلى مبحثين حيث كان عنوان المبحث الأول المركز القانوني لمحافظ الحسابات حيث تناولنا فيه تعريف مهنة محافظ الحسابات وشروط ممارستها في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه، أما المطلب الثالث الخصائص العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات وعنوان المبحث الثاني تحت دور محافظ الحسابات والتزاماته حيث قسمناه إلى المطلب الأول التزامات وحقوق محافظ الحسابات والمطلب الثاني مهام محافظ الحسابات وفي المطلب الثالث تكييف العلاقة بين محافظ الحسابات والهيئة المراقبة.

أما الفصل الثاني الذي كان تحت عنوان قيام مسؤولية محافظ الحسابات قسمناه إلى مبحثين، كان عنوان المبحث الأول: المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات حيث تناولنا فيه المسؤولية المدنية في المطلب الأول والمسؤولية التأديبية في المطلب الثاني، أما

المبحث الثاني فجاء تحت عنوان المسؤولية الجزائية، حيث قسمناه إلى محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة (المطلب الأول) ومحافظ الحسابات كشريك في الجريمة (المطلب الثاني).



الفصل الأول

الإطار القانوني لنشاطم حافظ

الحسابات

## الفصل الأول

## الإطار القانوني لنشاط محافظ الحسابات

ان مهنة محافظ الحسابات بالجزائر ظهرت بالمرسوم رقم 69-107 سنة 1969 وبعدها بدأت تتطور هذه المهنة من حيث اعطاء المهام والمسؤوليات لمحافظ الحسابات حيث تحتل محافظة الحسابات أهمية كبيرة في المؤسسات الصناعية والتجارية والمالية نظرا للدور الذي تؤديه من أجل الحفاظ على المبادئ المحاسبية وعلى ممتلكات المؤسسات من سوء الاستخدام وترقية النشاطات وتطور المؤسسات وتمثل أهمية الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات بالقيام بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد و مستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات ويقدم هذا الرأي في شكل تقرير مكتوب إلى الجهات المختصة.

وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق لمختلف الجوانب القانونية الخاصة بمحافظ

الحسابات في الجزائر الذي يتناول بدوره مبحثين وهي كالآتي:

المبحث الأول: المركز القانوني لمحافظ الحسابات

المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات

## المبحث الأول

### المركز القانوني لمحافظ الحسابات

حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء عمله وفق أسس ومعايير المتعارف عليها ويحقق المقاصد المنشودة من تعيينه، فقد كفل له القانون وكذلك الأعراف المهنية مجموعة من الحقوق والمسؤوليات لذا سنحاول التطرق في هذا المبحث إلى مختلف الجوانب القانونية المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات وذلك عن طريق المطالب التالية:

المطلب الأول: تعريف مهنة محافظ الحسابات وشروط ممارستها

المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه

المطلب الثالث: الخصائص العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات

**المطلب الأول: تعريف مهنة محافظ الحسابات وشروط ممارستها****الفرع الأول: تعريف مهنة محافظ الحسابات**

توجد لمحافظ الحسابات عدة مصطلحات كمراقب الحسابات، مفوض المراقبة، قاضي الترقيم، مراجع الحسابات، أو المراجع الخارجي أو المدقق الخارجي و سنحاول تقديم بعض التعاريف له كما يأتي:

**أولاً: حسب قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010**

تنص المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010: " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"<sup>1</sup>.

**ثانياً: حسب القانون التجاري**

تم تعريفه وفق هذا القانون من خلال المادة 715 مكرر 4 أنه: " هو الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات الشركة و الموازنة وصحتها وإحترام مبدأ المساواة بين المساهمين"<sup>2</sup>. كما يقوم محافظ الحسابات بهذه المسؤولية وفقاً لمجموعة من المعايير الموضوعية تعكس إحتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال رأيه إلى الأطراف المعنية

<sup>1</sup> - المادة 22 من القانون 10-01، المؤرخ في 29/06/2010، المتعلق بضبط مهن الخبير المحاسب ومحافظ

الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

<sup>2</sup> - القانون التجاري، الجزائر، 2007.

لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الإعتماد على تلك القوائم<sup>1</sup>.

من خلال هذه التعاريف نستخلص ان محافظ الحسابات هو الشخص الذي تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة والذي يتخذ من أعمال المحاسبة مهنة منتظمة يمارسها بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الرسمية في الدولة و هو شخص محترف ومؤهل ذو كفاءة و استقلالية تامة بحيث يقوم بفحص و تقييم القوائم المالية النهائية لترجمة الوضعية المالية الحقيقية للحسابات و ذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايدو مستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات ويقدم هذا الرأي في شكل تقرير مكتوب إلى الجهات المختصة.

### الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

حتى يكون محافظي الحسابات على قدر من الكفاءة، ألزمت التشريعات على كل منيريد ممارسة هذه المهنة أن تتوفر فيه بعض الشروط.

#### 01 - شروط التحاق الشخص الطبيعي بالمهنة :

لقد حددت المادة 8 من القانون رقم 10-01 المنظم للمهنة الشروط الواجب توافرها في أي شخص في نيته ممارسة المهنة والتي نوردتها فيما يلي:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أنيتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية مخلة بالشرف المهنة.

- ان يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص21.

- ان يكون مسجل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

- ان يؤدي اليمين في المحكمة المختصة إقليميا بمحل إقامتهم بعد التسجيل في المنظمة الوطنية الخاصة بهم و قبل الشروع في الممارسة بالعبارة الآتية: " أقسم بالله الذي لا اله إلا هو أن أقوم بعملتي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أكرم سر المهنة و اسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف".<sup>1</sup>

## 02- شروط التحاق الشخص المعنوي بالمهنة :

يمكن الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين أن ينشؤوا فيما بينهم شركات مدنية لممارسة مهنتهم حسب الشروط الآتية:

- ان يكون الشركاء مسجلين فرادى في جدول المنظمة الوطنية.

- أن تنشأ الشركة المدنية حسب الأشكال القانونية.

- أن يكون لكل الشركاء موطنا في الجزائر أو يقرون موطنا فيه.

- أن يكون كل الشركاء مسؤولين شخصيا و بالتضامن.

يمكن أن يكون شركاء غير مسجلين في جدول المنظمة الوطنية ، الحقوقيون و

الاقتصاديون و كل شخص له شهادة التعليم العالي الذي يقدم مساعدة بحكم اختصاصه في انجاز هدف الشركة المدنية في حدود ربع عدد الشركاء.

يخضع تنظيم هذه الشركات المدنية و سيرها للقانون المدني ، كما يمكن الخبراء

المحاسبين و محافظو الحسابات و المحاسبين المعتمدين أن ينشؤوا فيما بينهم شركات ذات

أشكال قانونية أخرى طبقا للقانون التجاري لممارسة مهنتهم حسب الشروط المنصوص عليها في هذه المادة.

<sup>1</sup>-المادة 08، من القانون 10-01.

كما تنص المادة 8 من القانون 91-08 على: "يمكن الترخيص للأشخاص الطبيعيين والمعنويين ذوي جنسية أجنبية بممارسة مهنة خبير محاسب أو محافظ حسابات في الجزائر إذا أبرمت اتفاقية ينتمون إليه في إطار المعاملة بالمثل و إذا توفرت فيهم الشروط المطلوبة"<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه

#### الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

حسب المواد 26، 27 من القانون رقم 10-01 يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، ولا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات. تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث ( 03 ) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث ( 03 ) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات<sup>2</sup>.

وتطبقا لأحكام المادة 26، 27 من القانون رقم 10-01 صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الذي يهدف إلى تحديد كفاءات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط كما يلي:

<sup>1</sup>- المادة 08 من القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية، الجريدة الرسمية عدد 20، مؤرخة في 01/05/1991.

<sup>2</sup>- المادة 26، 27 من القانون رقم 10-01.

- 1 خلال أجل أقصاه شهر بعد اقفال آخر دورة لعهددة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.
- 2 يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي:
  - عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
  - ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدأها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
  - العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
  - الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
  - نموذج رسالة الترشيح.
  - نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
  - المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.
- 3 يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يلي:
  - تنظيم الكيان و فروعها.
  - تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
  - معلومات اخرى ضرورية لتقييم المهمة.
- 4 يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعترمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

5 يوضح محافظ الحسابات في العرض، استناداً إلى العناصر المذكورة في المادة

أعلاه، ما يأتي:

- الموارد المرصودة.
- المؤهلات المهنية للمتدخلين.
- برنامج عمل مفصل.
- التقارير التمهيدية، الخاصة و الختامية الواجب تقديمها.
- اجل ايداع التقرير.

6 يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل

بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعات الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي<sup>1</sup>.

7 يمكن أن ترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في

اطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

8 يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص

معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول بها.

9 في حالة تجديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة

بإعداد دفتر شروط جديد.

10 - يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني

والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.

<sup>1</sup> - المادة 26، 27 من القانون رقم 10-01.

- 11 -تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض حيث تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا.
- 12 -يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجلاقصاهثمانية أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.
- 13 -طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أولم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات

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

**أولا: إنتهاء المدة القانونية** كما سبق الإشارة إليه في السابق، أن طرق تعيين محافظ الحسابات يمكن أن تكتسي عدة حلول متنوعة، وهذا ما يؤثر تأثيرا مباشرا على مدة العهدة

<sup>1</sup> - المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري.

حيث تختلف مدة عهدة المحافظ إذا كان التعيين من قبل الجمعية العامة العادية، أو من قبل الجمعية العامة التأسيسية أو إن تم التعيين من قبل القضاء .

إن المدة القانونية التي يباشر فيها محافظ الحسابات مهامه حددها المشرع الجزئي بثالث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة طبقاً للمادة 517 مكرر 4 من ق.ت.ج، وتنتهي مدتهم بعد إجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة حسب المادة 715 مكرر 7 من ق.ت.ج.

لكن لا يجوز إعادة تعيين محافظ الحسابات نفسه لعهدته الثالثة متتالية إلا بعد مرور عهدة فاصلة طبقاً للمادة 01/27 من القانون 01-10، أما إذا تم تعيين محافظ ليستخلف محافظ آخر فإنه يبقممارس مهامه إلى غاية انتهاء المدة المتبقية للمحافظ الذي إستخلفه.<sup>1</sup>

أما في حالة التعيين عن طريق الجمعية التأسيسية فلم يتدخل المشرع بنص صريح يحدد من خلاله مدة مهام محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية التأسيسية، إلا أنه لا يجوز أن تتجاوز هذه المدة مهلة ثالث سنوات مالية لأنها الحد الأقصى المحدد بنص صريح، والراجح في هذا الشأن أن مدة مهام هذا المحافظ المعين من طرف الجمعية التأسيسية تمتد إلى غاية قيام الجمعية العامة العادية بالانعقاد، لمسك زمام الامور والموافقة على شخص هذا المحافظ المعين وضم ثقتها إلى ثقة الجمعية التأسيسية، وفي هذه الحالة الأخيرة يواصل محافظ الحسابات عمله بشكل عادي و بالتالي يكمل مهلة الثالث سنوات المحددة قانوناً، ويبدأ في إحتسابها من يوم تعيينه من طرف الجمعية التأسيسية وليس من يوم إنعقاد الجمعية العامة العادية، أما في الحالة العكسية، وعند عدم موافقة الجمعية العامة العادية بعد إنعقادها على شخص محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية التأسيسية، فهنا تنتهي عهدة المحافظ بصفة آلية حيث تقوم الجمعية العامة العادية بإستبداله بمحافظ آخر .

<sup>1</sup> - بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2010/2011، ص. ص 47-48.

وفي حالة تعيين المحافظ قضائيا، في هذه الحالة فإن محافظ الحسابات الذي قامت السلطة القضائية بتعيينه، تنتهي مهامه بمجرد قيام صاحبة الاختصاص الاصيل ألا وهي الجمعية العامة العادية بتعيين محافظ أو أكثر للحسابات، وهذا ما نصت عليه بصريح العبارة المادة 715 مئور 07 من ق.ت.ج.<sup>1</sup>

### ثانيا: الوفاة أو الاستقالة أو شطبه أو إيقافه

في الواقع الوفاة تضع نهاية لكل العالقات المبنية على الاعتبار الشخصي، ومنها عالقة محافظ الحسابات بالشركة أو الهيئة التي تخضع لرقابته، فالجمعية العمومية للشركة عندما تعين محافظا للحسابات فإن هذا الاختيار مبني على اعتبار الثقة في شخص المحافظ وأمانته وكفاءته، كما تنتهي أيضا مهام محافظ الحسابات إذا كان شخصا اعتباريا بانقضاء هذا الشخص المعنوي، كإحلال الشركة المدنية المهنية أو الشركة التجارية التي تخصص في ممارسة مهنة محافظة الحسابات.<sup>2</sup>

ما بالنسبة للإستقالة فالمشعر الجزائري على غرار تشريعات الدول الاخرى يمكن المحافظ أن يستقيل من وظيفته لدى الهيئة التي يراقبها شريطة أن يختار الوقت المناسب، وإلا يكون الباعث الدافع للإستقالة مجرد الاضرار بالشركة أو التملص من التزاماته القانونية، إلا أن المشعر لم يحدد الاسباب، فإكتفى بنصه على أن الاستقالة لا يجب أن تكون لسبب من شأنه أن يضر الهيئة المراقبة، ولعل هذا هو السبب الذي من أجله نص المشعر على أنه يجب على المحافظ أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر وأن يقدم تقريرا على المراقبات والاثباتات الحاصلة طبقا للمادة 38 من القانون 10-01.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل م د) جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، س ج 2016/2017، ص. ص 37-38.

<sup>2</sup> - دحموش فايزة، لنظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فرع إدارة و مالية، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 74.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 75.

وفي حالة إنتخاب المحافظ لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، يتعين عليه إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهده الانتخابية ويعينبدله محافظ يتولى تصريف أمور المهنة من طرف الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية على أن يخضع المعين بدوره لحالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القانون المتعلق بالمهن الثالث الجديدة، والامر سيان إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه لأن هذا يضر بمصلحة الشركة ولا يسعها الانتظار وبالتالي عليها إيجاد البديل في أقرب وقت ممكن، وهذا ما نصت عليه المادة 76 من القانون 10-101<sup>1</sup>.

### ثالثا: عزل محافظ الحسابات

إن المشرع أخذ كل إحتياطاته بشأن أية إجراءات أو قرارات يمكن إتخاذها بشأن محافظ الحسابات واضعا نصب عينيه المركز القانوني الخاص الذي يشغله داخل الشركة وما يمكن أن يثيره هذا المركز الرقابي من حساسية من ناحية الشركة التي يتولى الرقابة عليها، أو حتى من طرف أجهزتها والقائمين بإدارتها، ومن ذلك ما تعلق بالعزل، بحيث منح المشرع إمكانية إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي لمدة مهامه، وذلك من طرف المحكمة التجارية التي يقع في دائرة إختصاصها المقر الاجتماعي للشركة، ولا يحدث ذلك بتقديم طلب بهذا الغرض من قبل مجلس الادارة أو مجلس المديرين أو الجمعية العامة أو من مساهم أو أكثر يمثلون عشر ر أسمال الشركة، ولا يمكن تقديم هذا الطلب الا في حالة حدوث خطأ أو حصول مانع يحول دون ممارسة المحافظ وظيفته بكل إستقلالية وحيادية<sup>2</sup>.

ويقصد بالخطأ التنفيذ السيء للمهمة الموكلة لمحافظ الحسابات كأن يقوم بالخلط بين أعمال المراقبة والتسيير، أو أن يهمل أداء مهامه أو أن يقدم معلومات كاذبة للجمعية العامة

<sup>1</sup> - بن جميلة محمد، مرجع سابق، صص 46-52.

<sup>2</sup> - المادة 715 مكرر 09 من القانون التجاري.

حول وضعية الشركة، أو لا يحترم لإتزامه بكتمان السر المهني أو غير ذلك، كما يعتبر خطأ وجود فرق كبير بين الحسابات البنكية ودفاتر الصندوق ولم يتم المحافظ بأي عمل لتفسير هذا التعارض، كذلك في حالة ما إذا إكتشف المحافظ عدم صحة وعدم قانونية الحسابات ولم يحضر الجمعية العامة ولم يقدم تقريره في الوقت المناسب، وإقالته في هذه الحالة مسببة<sup>1</sup>.

أما فيما يخص المانع أو العائق الذي يحول دون ممارسة محافظ الحسابات لوظيفته، فهو يكتسي طابع موضوعي أنه يشتمل كل واقعة تحول دون ممارسة المحافظ لمهامه، ومن قبيل ذلك المرض المقعد للمحافظ الذي يجعل معه الاستحالة في أداء المهام، كذلك خلق حالة من حالات التنافي أو الموانع التي تجعل معها ممارسة غير شرعية لمهام محافظ الحسابات<sup>2</sup>.

#### رابعا: رد محافظ الحسابات

باعتبار محافظ الحسابات مكلف بمهمة جوهرية داخل الشركة بمراقبة وضعيتها المالية، فقد يعمل المساهمون أصحاب الاغلبية بسوء نية إلى تعيين من يخدم مصالحهم الشخصية على حساب مصلحة الشركة ومصلحة الاقلية من المساهمين، وعلى هذا الاساس منح المشرع الحق في رد محافظ الحسابات المعين لمساهم أو عدة مساهمين يملكون على الاقل عشر رأسمال الشركة في الشركات التي تلجأ علينا الادخار، فلهؤلاء أن يطالبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض محافظ أو محافظي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة وذلك بموجب المادة 715 مكرر 8 من ق.ت.ج.

ونلاحظ أن المشرع إستبعد الشركات التي لا تلجأ علنية إلى الادخار من نظام رد محافظي الحسابات بالرغم من إتحاد كل من الشركة التي تلجأ على الادخار والتي لا تلجأ

<sup>1</sup> - بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 50.

<sup>2</sup> - علاوي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 45.

علنية للإدخار في أحكام التسيير والرقابة أثناء حياة الشركة، وهي المرحلة الخاضعة لرقابة محافظ الحسابات المعين، فيختلفان في طريقة التأسيس فقط<sup>1</sup>.

ويتمثل السبب المبرر في كل ظرف يمس فعال باستقلالية محافظ لحسابات، أمانته، حياده، صدقه، أو نقص التأهيل العلمي لمحافظ الحسابات، وعدم تخصصه، ومن بين الأسباب أيضا التي تؤدي لا محال إلى تأسيس طلب الرد مخالفة الأحكام المتعلقة بالتعيين كعدم التسجيل في جدول المصنف الوطني أو الاحتفاظ بلقب محافظ الحسابات رغم تجريده منه قضائيا أو تأديبيا<sup>2</sup>.

فإذا ما توافر السبب المشروع لرد محافظ الحسابات توجب اللجوء إلى القضاء للمطالبة بذلك فوطبعا من الهيئات المسموح لها قانونا بذلك.

وإذا تمت تلبية الطلب ورد القاضي محافظ الحسابات، يلتزم في الحكم ذاته بتعيين محافظ الحسابات بدل المردود الذي يباشر مهامه في الشركة المعينة على غاية تعيين الجمعية العامة العادية لمحافظ للحسابات، وهذا ما أشار إليه المشرع في الفقرة 02 من المادة 715 مكرر 8 من ق.ت.ج، وتجدر الإشارة إلى أنه إن كان يجوز رفع دعوى الرد ضد محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية العادية فهذا الأمر غير جائز ضد محافظ الحسابات المعين من قبل القضاء لأنه يباشر مهامه بصفة مؤقتة.

ويجوز للمحافظ المردود أو الشركة استئناف الأمر القاضي بالرد أمام الغرفة الاستئنافية للمجلس القضائي خلال خمسة عشر (15) يوما من التبليغ الأمر وإن كان هذا الطعن لا يوقف التنفيذ<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - ببي فاطمة الزهراء، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2017، ص 78 - 79.

<sup>2</sup> - ببي فاطمة الزهراء، مرجع سابق، ص 78-79.

<sup>3</sup> - نفس المرجع، ص 79-80.

### المطلب الثالث: الخصائص العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات

يقدم محافظ الحسابات لهمامه اشترط القانون توفر مجموعة من الخصائص والحقوق والواجبات والمسؤوليات سنحاول التطرق إليها في هذا المطلب.

#### الفرع الأول: حقوق و واجبات محافظ الحسابات.

خصت القانون المنظم لمهنة محافظ الحسابات مجموعة من المواد الحقوق و واجبات

محافظ الحسابات ننجزها فيما يلي :

#### أولاً: حقوق محافظ الحسابات.

لا يمكن لمحافظ الحسابات أداء مهمته بكل فعالية إذ كان على دراية بالحقوق التي

حولها له القانون و الواجبات التي فرضها عليها القانون و هي موضحة كالتالي :

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه، وجه له القانون مجموعة من

حقوق التي نص القانون 10-01 كما يلي:<sup>1</sup>

1 - يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت و في عين المكان على سجلات

المحاسبية و المراسلات و الحاضرو بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة لشركة أو الهيئة .

2 -ويمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان و التابعين للشركة أو الهيئة كل

التوضيحات و المعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

3 يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة

على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بما أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

4 يقدم بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل، كمحافظ الحسابات كشفها

محاسبيا، بعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

<sup>1</sup> - المواد 31 إلى 37، من القانون 10-01.

5 بجم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام التجاري.

6 - له حق في حضور الجمعية العامة تستدعي للتداول على أمانة تقرير .

7 يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته .

**ثانيا: واجبات محافظ الحسابات.**

يمكننا جاز واجبات محافظ الحسابات تقيمي يلي:

**أولا: السر المهني:**

إن الاحتفاظ بسر مهنة يعتبر ميزة أساسية للتعامل مع المؤسسات والعمل، ضمننا معلوماً محافظ الحسابات يطلع ويكشف على جميع معلوماً التي يراها ضرورية للمراجعة، الذي يؤدي بالتعرف على معلوماته على أساس سرية خاصة بالمؤسسة غير أن ليس علينا المرجع استغلال تلك المعلوماً لتصلحها أو لصالح غير هه هو ملزم بالكتمان والمحافظة عليها، إذ أن الزمنا قانوناً بفشاء سر المهنة.<sup>1</sup>

كما حصنا قانون محافظ الحسابات إمكانية الاطلاع على كافة المعلوماً الخاصة بالمؤسسة وذلك كما يعتب رمثابة أسرار في حدود المهمة كما نصت المادة 72 من القانون 10-11 في الأحوال التالية:

لا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني في الأحوال المنصوص عليها القانون لا سيما:

- بعد فتح بحثاً وتحقيق قضائيين .

- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة .

- عندما يتماستد عائلهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيما المقرر<sup>2</sup>.

**ثانيا: عدم التدخل في التسيير:**

لقد تطرقت المشرع الجزائري في عدة نصوص بالمبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية حي

ثجاء في القانون 88-01 المؤرخ في 1988/01/12.

<sup>1</sup> - حسين يوسف القاضي، "مراجعة حسابات متقدمة"، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الجزء الأول، 2009، عمان، ص 88

<sup>2</sup> - المادة 72 من القانون 10-01. ،

المتعلق بالاستقلالية المؤسسات العمومية في المادة ( 58 ) والتي تنص على  
 "أن لأحد يستطيع التدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية". كما جاء في قانون 91-08 المؤرخ في  
 1991/04/27 المتعلق بالمهنة الثلاث في مادته 28 التي يشترط "مهام محافضي  
 الحسابات مكررة عند فحص الشركة أو الهيئة و مراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول  
 بها باستثناء كل تدخل في التسيير<sup>1</sup>.

وأما نصت المادة ( 23 ) من القانون 10-01 أن محافظ الحسابات يقوم بفحص  
 حسابات ووثائق الشركة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في  
 التسيير.

#### ثالثا: الإشراف الشخصي:

إن مهمة محافظ الحسابات هي شخصية و لا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص  
 آخر، بل يجب عليه أن ينفذ مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى لو التجأ إلى :<sup>2</sup>  
 - تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة.

- تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة .

#### رابعا : الالتزام بالعناية الكافية.

العناية بالمهمة ليست قائمة فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو اهتمام بالملف  
 موضوع المراقبة، بل تركيز عناية محافظ الحسابات على طريقة المتابعة للبحث عن عناصر  
 الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجبة استعمالها في كل الحالات و الفهم العميق  
 للمشاكل المحيطة للمؤسسة.

#### الفرع الثاني: استقلال محافظ الحسابات.

تعتبر استقلالية محافظ الحسابات أهم مما يؤديه في مهامه من خلال ما يلي:

<sup>1</sup> - حكيمة مناعي، "فريير مراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة ماجستير،  
 كلية العلوم الاقتصادية و الشؤون ، جامعة لخضر، باتنة، 2009، ص48

<sup>2</sup> - المادة 23، من القانون 10-01.

لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال محافظ الحسابات و لكن يوجد تمييز بين مفهومين للاستقلال، مفهوم الأول بطلق عليه الاستقلال الذهبي و يعني تحرد المراجع من أي دوافع أو ضغوطات أو مصالح عند إبداء الرأي الفني المحايد.

- أما مفهوم الثاني بطلق عليه الاستقلال الظاهري: و يعني وجود قواعد قانونية و أعراف مهنية تتضمن عدم سيطرة الإدارة المنشأة على المراجع و عدم ربط مصلحة المحايدة.<sup>1</sup>

و ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلال المراجع.<sup>2</sup>

أولاً- عدم وجود مصالح مادية: ينبغي على محافظ أن لا يكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها .

ثانياً- وجود استغلال الذاتي: يفترض عدم تدخل العميل أو السلطة في الدور الذي يقوم به المراجع بفحص البيانات و السجلات المحاسبية .

ثالثاً - الاستقلال في إعداد برامج المراجعة: يستطيع المراجع في ظل هذا البند تحديد برامج المراجعة و خطوات العمل حجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها و أن الجوانب و الأجزاء المراد مراجعتها .

رابعاً- الاستقلال في مجال الفحص: يعتبر المراجع مستقلاً و حر في اختيار حجم المفردات فحصها من مجموع مفردات، إذ يستطيع المراجع في هذا الإطار فحص جميع بيانات المستندات السجلات.

- الاستقلال في إعداد تقرير: يعتبر محافظ الحسابات مستقلاً في كتابة تقرير الموضح للعملية الفحص و التحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية مع إظهار كافة الحقائق التي يتم اكتشافها.

### الفرع الثالث: مهام محافظ الحسابات .

<sup>1</sup>- أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث إلى تدقيق الحسابات"، دار الصفا للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص63

<sup>2</sup>- محمد التهامي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006، ص34

تعتبر مهام محافظ الحسابات من أهم القيام ال تي يقوم بها في عمله فهو يقوم بالمهام الموكدة إليه حسب القوانين المنصوص عليه ا وسنتطرق إلى مهام محافظ الحسابات حسب قانون 01-10 التي نصت عليه المادة (23) فإنه يتطلع محافظ الحسابات فيمايلي<sup>1</sup>:

**أولاً:** يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما للنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات .

**ثانياً:** بفحص الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير و التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء او حاملي الحصص.

**ثالثاً:** يبدي رأيه في شكل تقرير خاص أو المسير .

**رابعاً:** يعقد شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها أو المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

**خامساً:** يعلم المديرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص يكشفه أو اطلع عليه أو من طبعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة .

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

## المبحث الثاني

### دور محافظ الحسابات

حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء عمله وفق أسس ومعايير المتعارف عليها ويحقق المقاصد المنشودة من تعيينه، فقد كفل له القانون وكذلك الأعراف المهنية مجموعة من

<sup>1</sup> - المادة 23، من القانون 01-10.

الحقوق والمسؤوليات لذا سنحاول التطرق في هذا المبحث إلى مختلف الجوانب القانونية المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات، وقسمناه إلى المطلب التالية:

المطلب الأول: التزامات وحقوق محافظ الحسابات

المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات

المطلب الثالث: تكييف العلاقة بين محافظ الحسابات والهيئة المراقبة

### المطلب الأول: التزامات وحقوق محافظ الحسابات

لقد أعطى القانون 10-01 مجموعة من الحقوق لمحافظ الحسابات، كما ألزمه بواجبات أيضا إتجاه المهنة، وهذا من أجل تمكينه من القيام بمهمته على أكمل وجه، وهي واضحة كالتالي:

الفرع الأول: التزامات محافظ الحسابات

إن الطابع القانوني لمهمة محافظ الحسابات يحتم عليه توفر سلوك معين لممارسة المهنة، يتمثل هذا السلوك في الواجبات المفروضة عليه، وهي:  
**أولاً- الإلتزام بالسر المهني:** حيث أوجب القانون ضرورة التقيد بالسر المهني إلا في حالات معينة.

**ثانياً- عدم التدخل في التسيير:** وهذا ما نصت عليه المادة 23 من القانون 10-01، أن محافظ الحسابات يقوم بفحص الحسابات و وثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

**ثالثاً- الكفاءة و الأداء الشخصي للمهمة:** على محافظ الحسابات التمتع بالكفاءة العلمية و العملية وإكتساب معارف مختلفة في مجال المحاسبة وتقنيات المراجعة، كذلك الجانب الضريبي لمعرفة حدود مهنته<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: حقوق محافظ الحسابات

تتمثل حقوق محافظ الحسابات في تحديد ما يجب ان يتمتع به من سلطات تساعده في انجاز وتحقيق اهدافه بدرجة عالية من الفعالية واعطائه الاستقلالية اللازمة لأداء مهامه ومن أهمها ما يلي<sup>2</sup>:

- يطلع في كل وقت على السجلات أو الموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة. ويمكنهم أن يطلبوا من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بكل التفتيشات التي يرونها لازمة.

- يطلب محافظ الحسابات من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.  
 - يقدم القائمون بالإدارة في الشركات في كل 06 اشهر على الأقل لمحافظي الحسابات كشفا محاسبيا معد حسب مخطط الحصيلة والوثائق الحسابية التي ينص عليها القانون.

<sup>1</sup>- عبد العالي محدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ماي، 2012، ص ص 5-7.

<sup>2</sup>- محمد التهامي، مرجع سابق، ص34.

- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- يحدد محافظ الحسابات بكل حرية كفيات ومدى مهمته في الرقابة مع مراعاة الالتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية.
- يستدعي محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو المراقبة الذي يضبط حسابات النتائج وموازنة السنة المنصرمة 45 يوما على الأكثر قبل انعقاده.
- يمكن تعيين محافظي الحسابات بصفة محافظين للحصص طبقا للأحكام القانونية المعمول بها.
- يمكن لمحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني آخر.
- يحضر محافظو الحسابات الجمعيات العامة عندما تتعدق للمداولة على اساس تقرير أده هؤلاء المحافظون ولهم الحق في تناول الكلمة في الجمعية ارتباطا بتأدية مهمتهم.

### المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات

تعتبر مهمة محافظ الحسابات فهي دائمة ومستمرة وتغطي كل الفترات، يقوم المحافظ من خلالها بالمصادقة على عدد من المعلومات مثل الأتعاب، و إعلام المساهمين حول العمليات التي تخص حياة مؤسستهم سواء كانت عادية أو خاصة<sup>1</sup>. مهمة تجبره على التصريح بالأعمال غير الشرعية التي عثر عليها أثناء عملية المراجعة لوكيل الجمهورية، كما تجبره على إعلان ما يسمى بإجراء الطوارئ وباعتباره مراجع قانوني فإنه مفيد جدا في أداء مهامه<sup>2</sup>.

### الفرع الأول: المهام العادية:

حسب م 23 و 24 من ق 10-01 فإنه يقوم بما يلي:

<sup>1</sup> - الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد 05 لسنة 2012 ، الجزائر، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، 2012، ص 32.

<sup>2</sup> - محبوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوانا المطبوعات الجزائرية، 2003، ص 36.

- يشهد بأن الحسابات السنوية صحيحة و منتظمة، وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنوات المنصرمة، وكذا الوضع بالتسوية للوضعية المالية وممتلكات المؤسسة والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى الخاصة بمفهوم محافظة الحسابات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء، يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المديرين أو الجمعية العامة أو الهيئة المدولة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.
- عندما تعد المؤسسة حسابات مدعمة يشهد محافظ الحسابات أن الحسابات المدعمة صحيحة و ذلك بناء على وثائق محاسبية، و تقرير محافظي الحسابات التي تملك فيها المؤسسة أسهم.
- يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظامية وصحة الوثائق السنوية أو رفض القوائم المالية<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: المهام الخاصة والاستثنائية

- بالإضافة إلى المهام العامة ( العادية ) السابقة يقوم بمهام خاصة منها:
- " أخبار الجمعية العامة العادية في حالة عدم انتظامية و دقة الحسابات.
- في حالة اكتشاف أي جريمة تتعلق بمهنته عليه إخبار السلطة.
- فحص حصص المساهمين.
- إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل رأس المال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة.

<sup>1</sup> - المادتين 23، 24 من القانون 10-01.

- دعوة الجمعية العامة العادية للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بذلك<sup>1</sup>.

- التدخل في حالة تغيير رأس المال الاجتماعي، إلغاء، إمتيازات، الإكتتاب في حالة زيادة رأس المال و تغيير أسباب و شروط تغيير رأس المال".
- إنشاء مؤسسات فرعية الإسهام جزئي في الأصول.
- مهام محدودة و ظرفية في مراقبة الحسابات .

### ثالثاً: دور محافظ الحسابات في كشف التلاعبات:

يندرج الاختلاس والتلاعب في حقل مراجعة الحسابات بما يعرف الاحتيال في حقل التدقيق بالتحريف المتعمد للقوائم المالية، أما المعايير التدقيق الدولية فتعرف الاحتيال بالمخالفات المقصودة والتي يشارك فيها واحد أو أكثر من أعضاء مجلس الإدارة أو الموظفين، وقد يتضمن الاحتيال: تزوير أو تشويه أو تغيير السجلات والوثائق، اختلاس الموجودات، حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات أو الوثائق، تسجيل عملية وهمية، عدم الارتباط السليم بالسياسات المحاسبية. ومن الأمثلة على الأخطاء: أخطاء دفترية أو محاسبية في السجلات والمعلومات المحاسبية، عدم التفهم السليم للحقائق أو إغفالها ، وعدم التطبيق السليم للسياسات المحاسبية.

يعتبر محافظ الحسابات هو المسؤول عن منع واكتشاف الأخطاء والاحتيال من خلال متابعته وتنفيذه المستمر لنظام ملائم من الضبط الداخلي<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: تكييف العلاقة بين محافظ الحسابات والهيئة المراقبة

<sup>1</sup>- بلخير بوهائشه، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات دراسة ميدانية بولاية ورقلة ، ذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم تجارية، جامعة قاصدي مرياح- ورقلة، 2014/2013، ص 21.

<sup>2</sup>- سماهر هيثم عبد القادر الخليل، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية، دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية، العراق، 2006، ص 61.

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية ورقابة إدارية و ضبط داخ لي فإن مسؤولية محافظ الحسابات حول هذه الأنظمة تتضمن ما يلي:

### الفرع الأول: الرقابة المحاسبية:

يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن نظام الرقابة المحاسبية المسجلة في الدفاتر ومدى إمكانية الإعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية من الإختلاس والتلاعب واكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذا أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة.

لذلك أوضحت معايير التدقيق على المدقق فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق، والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على المدقق أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم<sup>1</sup>

- المعاملات الرئيسية لعمليات المنشأة .
- كيف بدأت هذه المعاملات .
- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية .
- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية منذ نشأة المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.

### الفرع الثاني: الرقابة الإدارية:

لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المنشأة محل الفحص، حيث إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها، وإن إلزام المحافظ بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولياته

<sup>1</sup> - دحمان عبدالرحمان، ربحان محمود، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عين الدفلى، 2015/2016، ص24.

ويلقى عليه عبئاً كبيراً خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام الرقابة الإدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه محافظ الحسابات.

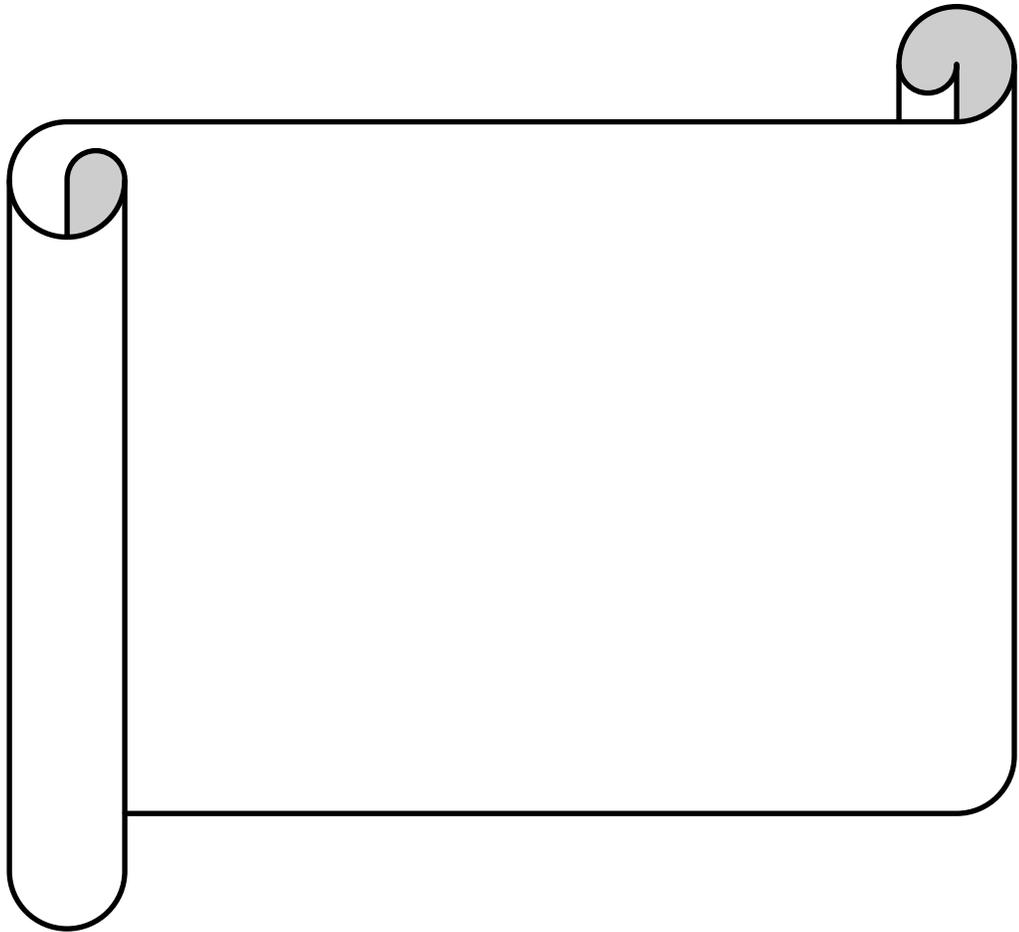
### الفرع الثالث: الضبط الداخلي:

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشأة، والذي يؤدي إلى عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى إكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن محافظ الحسابات مسؤول عن عملية إكتشاف الأخطاء والغش والإختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي<sup>1</sup>.

كما أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم ( 315 ) إلى ضرورة قيام المدقق بتقييم وفهم الأنظمة الرقابة للمؤسسة، ويحدد ما إذا تم العمل بها من طرف الموظفين في المؤسسة أم لا والتي تمكنه من القيام بعملية الفحص والتقييم.

وفي الأخير فإن مختلق الجوانب المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات، تبين لنا أن الهدف الرئيسي لهذه المهنة هو تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والمصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع وإعطاء صورة صادقة لوضعية المؤسسة المراقبة من طرف محافظ حسابات والذي يجب أن يكون مستقل عن المؤسسة ويتمتع بخبرة وكفاءة مهنية تسمح له بإبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية ويقوم بإعداد تقرير نهائي يلخص فيه وضعية المؤسسة بصفة عامة.

<sup>1</sup> - دحمان عبدالرحمان، ريجان محمود، مرجع سوابق ، ص 24.



## الفصل الثاني

### قيام مسؤولية محافظ الحسابات

تخضع مهنة محافظ الحسابات، باعتبارها مهنة حرة، كغيرها من المهن إلى قيود وأحكام تنظمها وتعاقب كل من يقوم بمخالفتها بحسب نوع الخطأ المرتكب، كما نصت المادة 59 من القانون 10-01" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج"، حيث أن طبيعة الخطأ هي وحدها الكفيلة بتحديد طبيعة المسؤولية التي تقع على محافظ الحسابات.

إن محافظ الحسابات على العموم، مسؤولة بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج وتنقسم مسؤوليته إلى ثلاثة أشكال مسؤولية مدنية، جنائية وتأديبية.

وقد ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية لمحافظ

الحسابات في المبحث الأول والمسؤولية الجزائية في المبحث الثاني.

## المبحث الأول

### المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات

إن المسؤولية المدنية (المطلب الأول) هي مركز قانوني على الشخص، عندما يتعلق بالالتزام عقد على تنفيذ هذا الإلتزام أو أن يكون تقصيرياً، إذا تناول الإخلال إلتزاماً يفرض على الكافة عدم الإضرار بالغير، أما المسؤولية التأديبية (المطلب الثاني) فتكون بسبب مخالفته لقواعد السلوك المهني، والتي تنظمها القوانين الخاصة بمزاولة المهنة.

### المطلب الأول: المسؤولية المدنية

تعرف المسؤولية المدنية بأنها الإلتزام بتعويض الضرر وهي نوعان: مسؤولية عقدية تقوم على أساس الإخلال بالالتزام عقدي، ومسؤولية تقصيرية تقوم على أساس الإخلال بالالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الإلتزام بعدم الإضرار بالغير.<sup>1</sup>

هذا ولم يجمع الفقه على موقف واحد فيما يتعلق بتحديد طبيعة المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات هل هي عقدية أم تقصيرية، ويرجع سبب عدم الإجماع إلى عدم حسم طبيعة العالقة بين المحافظ والهيئة التي يراقبها سواء من الفقه أو التشريع، لكن أغلب الفقهاء يؤكدون على الطبيعة التقصيرية لمسؤولية محافظي الحسابات، وهذا ما سار عليه القضاء في فرنسا، لكن لا يمكن إنكار رأي الأقلية من الفقهاء الذين أبقوا على التصنيف العقدي للمسؤولية محافظي الحسابات في مواجهة الشركة والشركاء، والناشئة عن توظيفه، والتقصيرية في مواجهة الغير، وهم أصحاب النظرية المختلطة لعلاقة المحافظ بالشركة.

أما المشرع الجزائري وفي غياب التطبيق والاجتهاد القضائي والفقهي فإنه يؤكد في المادة 60 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على أن محافظ الحسابات مسؤول

<sup>1</sup>- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 112

مدنيا أثناء تادية مهامه تجاه زبائنه في الحدود التعاقدية، وبالتالي فهو مسؤول تجاه الشركة عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تادية مهامه ويتحمل بالتضامن سواء تجاه الشركة أو تجاه الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون<sup>1</sup>.

ولكي تقوم المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات ينبغي توافر بعض الشروط القانونية حتى يتم رفع دعوى قضائية حياله وهذا ما سنعالجه.

### الفرع الأول: شروط قيام المسؤولية المدنية

إن الحديث عن المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات يقتضي علينا البحث في طبيعة هذه المسؤولية ومدى إرتباطها بالقواعد العامة والقول بهذه المسؤولية البد من توافر أركانها من خطأ وضرر و العلاقة السببية.

#### أولاً: الخطأ:

باستقراء الفقرة الأولى للمادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري يلاحظ أنها جعلت محافظ الحسابات مسؤولاً مدنيا عن الأضرار الناجمة عن أخطائه ولا مبالاته التي قد يرتكبها في ممارسة مهامه، فصيغة 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 تدليسيا أو إراديا وإنما عدم الاحتياط أو الإهمال يكون كافيا للمساءلة وبذلك فمخالفة القانون يشكل صورة من صور الخطأ في حد ذاته<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 60 من القانون 10-01.

<sup>2</sup> - علي سليمان ، النظرية العامة الالتزام ، مصادر الالتزام في القانون ن المدني الجزائري ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992، الجزائر ، الفقرة 105 وما بعدها ص 142.

كما تقوم مسؤولية محافظ الحسابات عندما لا يقوم بواجبه الرقابي على أتم وجه وكما ينص عليه القانون، وهذا ما سينعكس سلبا على حياة الشركة ومستقبلها، وكمثال على هذه الحالة عدم الكشف عن المخالفات والأخطاء التي إطلع عليها المحافظ خلال قيامه بعمله الرقابي مما يجعل الشركة أو المؤسسة تبدو في وضعية مريحة ومظهر مالي حسن، مما يسبب أضرار للغير المتعامل معها وحتى الشركاء في بعض الأحيان، لأنه إذا حدث وأن طرحت هذه الشركة أسهم أو قيم منقولة من أي نوع للتداول فستلقى هذه الأخيرة رواجاً كبيراً في السوق بسبب الصورة المزيفة عن الشركة والذي حدث جراء المعلومات الكاذبة المنشورة عنها، والتي وافق عليها محافظ الحسابات، لذلك قضي بمسؤولية المحافظ الذي لا يقدم تقرير كافي وصحيح عن الميزانية للشركاء في الجمعيات العمومية والذين هم بصدد اعتماد هذه الميزانية، فيقترح عليهم اعتمادها رغم علمه اليقين بعدم صحة البيانات التي تضمنتها أو حتى نقصها، أو المحافظ الذي لم يرفض الإشهاد تماماً رغم هذه المعطيات.<sup>1</sup>

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 نفي الالتزام بالنتيجة، فهذه الأحكام الوارد ذكرها في نص عام تطبق فيحالة عدم وجود نص خاص في القانون التجاري فيما يتعلق بأحكام محافظة الحسابات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - علاوي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 137 - 138.

<sup>2</sup> - المادة 49 من القانون رقم 08/91 السالف الذكر والتي تنص على انه "يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج"

لكن يختلف الأمر في فرنسا حيث أن الرأي استقرّ على إقرار مسؤولية الخبير عن أخطائها الشخصية بموجب ما يتمتع به من استقلالية في مهامه<sup>1</sup>، لكن هذا لا ينفي مسؤولية محافظ الحسابات الذي يقوم بتوجيهه أو بتنظيم أعماله.

وبما أن المادة 52 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاثة الجديد أعطت الحق لمحافظ الحسابات بالاستعانة بخبراء مهنيين أو مساعدين لحسابه وتحت مسؤوليته، فيعد إذن بموجب ذلك مسؤولاً مدنياً إذا ارتكب أحد أخطائه خطأ ترتب عنه المسؤولية المدنية<sup>2</sup>، كما قد يسأل المحافظ عن تعويض الأضرار التي تنشأ عن تدخله في الإدارة، أو إفشاء أسرار الشركة، أو إذا ترك عمله تجاه الشركة في وقت غير مناسب أو بقصد الإضرار به<sup>3</sup>.

### ثانياً: الضرر

تتميز المسؤولية المدنية عن باقي الأنواع بلأنها مسؤولية تعويضية ويتميز الضرر بكونه حالاً وحقيقياً والضرر من هذا المنطلق نوعان، إما أن يكون مادياً أم معنوياً، فالأول يصيب الشخص في ممتلكاته وماله، أما الثاني فيصيبه في عاطفته وشعوره ولو أن هذا الأخير لا يمكن تصوره في خطأ محافظ الحسابات لصعوبة تحققه، إذ وفي الغالب الأعم يتسبب خطأ المحافظ في ضرر يتمثل أساساً في ضياع فرصة للربح أو حق للتقليل من الخسائر، أو إلحاق خسارة بالذمة المالية للشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، أو الغير الذي تعامل معها بسبب تقاريره، لكن هذا ليس معناه أنه لا يوجد أصلاً ضرراً معنوياً أو أدبياً، لأنه وفي حقيقة الأمر قد يتحقق هذا النوع من الأضرار إذا ما قام محافظ الحسابات على سبيل المثال، بتقديم

<sup>1</sup> -J. Hémar & F. Terré & P. Mabilat Sociétés Commerciales; tome 02 / DALLOZ, Paris - 1974. page 838.

<sup>2</sup> -Patrick DE CAMBOURG, Audit et commissariat aux comptes, éditions Francis Lefebvre, 2011/2012, p473

<sup>3</sup> - دحموش فايزة، مرجع سابق، ص 113

تحفظات أو حتى القيام برفض المصادقة على حسابات الشركة بحجة أنهما تخلو من المصادقية وبعيدة كل البعد عن الشرعية، في حين أن ذلك غير صحيح، ففي هذه الحالة فهو بعمله هذا يسبب تشويها لسمعة المديرين والقائمين بالإدارة وشبهة وريبة في أعمالهم، وبذلك يسبب لهم ضررا أدبيا، هذا فيما يخص مميزات الضرر بصفة عامة وموجزة. أما فيما يخص تقدير التعويض عن هذه الأضرار أو الضرر الحاصل حيث يرى بعض الفقه أن ذلك التقدير تحيط به كثير من الصعوبات والعراقيل، لكن بالرغم من ذلك فإذا كانت تصاحب هذا الضرر بعض الدلائل والوقائع المرتبطة به فذلك سيسهل الأمر في تقديره، فمثال عدم قيام محافظ الحسابات بالكشف في تقاريره عن الإختلاسات والتبديد لأموال الشركة بصفة غير قانونية و مشبوهة مماعرضها إلى خسارة مالية تقدر بثمن معين و معلوم يوازي الأموال المختلصة والمبددة، ومن هنا يكونالتعويض عن الضرر في هذه الحالة يتماشى وقيمة الأموال المختلصة<sup>1</sup>. وتجدر الإشارة إلى أن الضرر الذي يسعى المدعي إثباته لإثارة مسؤولية محافظ الحسابات يتوجب توافره على عناصره الضرورية، أي أن يكون الضرر مؤكداً ومحققاً، جاداً وقابل للتقدير، يمس بحق مكتسب. وقد يكون الضرر مالياً 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 معنوياً كتعسف محافظ الحسابات في استعمال حقه في إعلام وكيل الجمهورية بجرائم المسيرين والتابعين للشركة، الأمر الذي يكلفهم فقدان نفوذهم فيحياة الأعمال<sup>2</sup>.

### ثالثاً: العلاقة السببية

<sup>1</sup> - طيطوس فتحي، مسؤولية محافظي الحسابات دراسة في القانون المقارن، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، ص153.

<sup>2</sup> - علي سليمان ، مرجع سابق، ص162.

إن مسؤولية محافظ الحسابات لا تتعدّد إلا إذا أثبت المدعي وجود علاقة سببية بين الضرر الذي أصابه والخطأ المنسوب إلى محافظ الحسابات ويكفي لذلك إثبات أن محافظ الحسابات لم يبذل العناية العادية ولم يلتزم السلوك الصحيح كما كان سيحول دون وقوع الأخطاء<sup>1</sup>. وتعرف العلاقة السببية على أنها مجموعة العوامل الإيجابية والسلبية التي تساهم في إحداث النتيجة أو الضرر.

ولاشك في أنه يصعب إثبات العلاقة السببية بين خطأ محافظ الحسابات والضرر الحاصل وتعتبر هذه العملية شاقة وصعبة، إذ تعترض المدعي عدة صعوبات في إثبات العلاقة التي تربط الضرر الحاصل بالخطأ المهني وذلك راجع لطبيعة مهام محافظ الحسابات. وبالرجوع إلى المادة 47 من القانون رقم المتعلق بالمحاسب العمومي والخبير ومحافظ الحسابات التي تكرر مبدأ العالقة السببية بين الخطأ والضرر بنصها أن محافظي الحسابات مسؤولون و يتحملون الأضرار الناتجة عن خطئهم أثناء تأديتهم لمهامهم<sup>2</sup>.

وقد منح المشرع للمحافظ إمكانية التخلص من المسؤولية وذلك إعمالاً للقواعد العامة للمسؤولية المدنية، بسبب غياب نصوص خاصة بالنسبة لمسؤولية المحافظ، ومن هذا المنطلق فإن الحديث عن أسباب نفي المسؤولية لا يعني أبداً شروط التخفيف منها، حيث أنه لا يمكن التخفيف من مسؤولية محافظ الحسابات ولا حتى الإعفاء منها، لأن التزاماته محددة بنصوص قانونية ولا يجوز مخالفتها، لأن ذلك يعتبر من النظام العام، والحديث عن أسباب النفي ما هو إلا مستوحى من القواعد العامة، نتيجة أنه في هذه الأحوال يتحقق ما معناه إنتفاء خطأ المحافظ، مما يجعل سببا آخر كان محدثا للضرر ومن ذلك:

<sup>1</sup> - علي سيد قاسم ، مراقب الحسابات - دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة - 1991 ، ص 240.

<sup>2</sup> - المادة 45، القانون رقم 91-08.

أ - القوة القاهرة: تعتبر القوة القاهرة و على حد تعبير الفقه الإستثناء الممتاز والذي يعفي صراحة محافظ الحسابات من المسؤولية المدنية، ولو أن ذلك مرتبط ببعض الشروط الخاصة والتي أهمها دوام آثار القوة القاهرة نظرا لأن مهام المحافظ تتسم بالإستمرارية والدوام، ومثال ذلك ضياع وثائق ومستندات حسابية لا يمكن للمحافظ القيام بمهامه على أتم وأحسن وجه من دونها، وفي هذه الأحوال عليه تقديم تقرير ينوه فيه عن التحفظات المناسبة.

ب خطأ الغير: كما سبق وأن تطرقنا أن محافظ الحسابات لا يكون مسؤولا عن أخطاء غيره إلا إذا كانوا يعملون تحت إشرافه ومسؤوليته كمساعديه، أما البقية من مسيرين وقائمين بالإدارة فيعتبرون هم المسؤولين عن أخطائهم، على الرغم من أن محافظ الحسابات هنا ملزم باتخاذ بعض التدابير والإجراءات، سواء بإعطاء القائمين بالإدارة ولفت نظرهم للتجاوزات الحاصلة، وفي حالة الاستمرار عليه إبلاغ الهيئات المشرفة على الشركة كالجمعية العمومية.

ج- خطأ المتضرر: كذلك يعتبر خطأ المتضرر من دوافع إبعاد المسؤولية عن محافظ الحسابات، متى أثبت هذا الأخير أنه لولا خطأ هذا المتضرر لما كان هناك ضرر، مثل إهمال الشركة وتهاونها في تقديم حساباتها قد يؤدي إلى حدوث إختلاسات بداخلها، حتى ولو لم يقدم محافظ الحسابات تقريره في هذا الشأن<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: نظام الدعوى المدنية

لا نجد نص في القانون التجاري الجزائري ولا في القانون رقم 08/91 ولا حتى في المرسوم 136/96 السالفين الذكر ينضم دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، ومن هنا يتوجب علينا الرجوع إلى الأحكام العامة التي تنظم الدعاوى المدنية.

أولاً: الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية:

<sup>1</sup> - طيطوس فتحي، مرجع سابق، ص 59-61

إن مختلف النصوص القانونية المنظمة لمهنة محافظة الحسابات لم تنص على الهيئة المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية، مما يسمح لنا أن نقول بأن هذه الدعوى تخضع للمبادئ العامة التي تنظم الإختصاص النوعي والإقليمي في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بالنسبة للإختصاص الإقليمي، فطبقاً للقواعد العامة، الإختصاص يعود إلى المحكمة التي يقع في دائرتها الموطن المهني لمحافظ الحسابات أو شركة محافظة الحسابات كما إعتبر من الممكن أن يطبق نص المادة 46 من قانون الإجراءات المدنية الجديد، وذلك بجعل الإختصاص الإقليمي للمحكمة التي وقع في دائرتها الفعل الضار لكن الواقع العملي في فرنسا جرى أن يعود الإختصاص إلى المقر الاجتماعي للشركة المعنية بالرقابة، أما بالنسبة للإختصاص النوعي فإن المشرع الجزائري وضع المعيار العضوي لتحديد الإختصاص النوعي، وبتطبيق هذا المعيار فإن الإختصاص النوعي يعود إلى القضاء العادي، أما من حيث تحديد القسم المختص بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية فإنه مادام أن محافظ الحسابات ليس بتاجر فدعوى المسؤولية المدنية يمكن أن ينظر فيها القسم المدني، مع أنه لا يوجد أي مانع في أن ينظر فيها القسما لتجاري، إذ لا يوجد إختصاص نوعي بين الأقسام.<sup>1</sup>

وفي الأخير ما يمكن الختم به وهو أن دعوى المسؤولية ضد محافظي الحسابات تنقضي بطريقتين، إما بتنازل أصحاب الحق في مباشرتها، مع الإشارة إلى أن تنازل الشركة عن حقها في متابعة محفظي الحسابات عن خطئهم في إعداد التقارير والمصادقة عليها لا يعني بالضرورة سقوط حق الشركاء، أو حق الغير المتعامل معها في رفع هذه الدعوى، هذا طريق، والطريق الثاني هو التقادم وبما أنه لم يتطرق له القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري، فلا مجال لمدى إعمال أحكام التقادم الخاصة بالمؤسسين أو الهيئة الإدارية، وبالتالي فتطبق عليه قواعد القانون المدني والذي ينص على أن دعوى التعويض تسقط بإنقضاء 15 سنة من يوم وقوع

<sup>1</sup> - دحموش فايضة، مرجع سابق، ص ص 121، 122.

الفعل الضار حسب المادة 133 المعدلة من القانون المدني والتي فإنها تنص على أنه "تسقط دعوى التعويض بانقضاء خمس عشرة سنة من يوم وقوع الفعل الضار"<sup>1</sup>.

### ثانيا: أطراف الدعوى

يمكن القول أنه يحق للشركة والغير مباشرة دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات إذا ما لحقهم ضرر جراء أخطاء ارتكبتها أثناء ممارسته لوظيفته، لكن أشترط المشرع الجزائري توفر شروط موضوعية و شكلية لرفع الدعوى المدنية وهي المصلحة الصفة والأهلية، فضلا عن الشروط الخاصة بالعريضة وبياناتها.<sup>2</sup>

**1 الشركة:** تعتبر الشركة المتضرر الأول والأكثر تضرر من أخطاء محافظ الحسابات. إذ ألزم المشرع الجزائري شركة المساهمة بتعيين محافظ الحسابات على الأقل كنظام مكلف بالتنبيه عن الأضرار المباشرة وغير المباشرة التي تتجم عن سوء التنظيم المالي والمحاسبي للشركة المراقبة، من ثم يكون لها الحق في مباشرة دعوى المسؤولية المدنية ضد مراقب حساباتها لحمله على جبر الضرر اللاحق بها، ويتوجب في كل الحالات عند مباشرة الدعوى ذكر كل المعلومات المعروفة للشركة من اسمها، صفتها، عنوان مقرها الاجتماعي، مبلغ رأسمالها ومن 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.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية والتسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2012، ص145.

<sup>2</sup>- المادة 13 والمادة 15 من قانون الاجراءات المدنية والإدارية الجزائري.

<sup>3</sup>- السعيد بوقرور، مسؤولية مراقب الحسابات في شركات المساهمة، دراسة مقارنة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة وهران، 2006، ص118.

في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية والتصفية فإن مباشرة دعوى المسؤولية لا تقبل إلا من طرف الوكيل المتصرف القضائي في الحالة الأولى والمصفي في الحالة الثانية، ولا يحق لغير هؤلاء مباشرة دعوى الشركة<sup>1</sup>.

أما المسيرين لا يحق لهم مباشرة دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات بصفتهم الشخصية ولحسابهم، وإنما عليهم مباشرتها باسم الشركة ولمصلحتها فليس لهم الحق في المطالبة بالتعويض، لذا فالمحكمة لا تقبل مثل هذه الدعاوى ولا تسمح للمسيرين بإثارة مسؤولية المحافظ فهو مسؤول اتجاه الشركة وليس اتجاه مسيرها<sup>2</sup>.

**2 الشركاء:** 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 دائماً من المساهم إثبات ضياع حق من حقوقه الخاصة وذلك كله لحمل المحافظ على جبر الضرر اللاحق بهم<sup>3</sup>.

**3 الغير:** الغير الذين من المحتمل أن يباشر دعوى ضد محافظ الحسابات هم دائني الشركة أو الدائنين الشخصيين للشركاء. بالنسبة لدائني الشركة فيمكن لهم أن يرفعوا دعوى مباشرة ضد محافظي الحسابات لتعويض الأضرار التي تولدت عن خطئه نتيجة لإخلاله بواجباته ومن جهة أخرى كنتيجة للضرر الخاص نتيجة إفلاس الشركة، وذلك مادام الوكيل

<sup>1</sup> - المادة 244 ق.ت.ج والأمر رقم 96- 23 المؤرخ في 09 يوليو 1996 المتعلق بالوكيل المتصرف القضائي ج.ر 01 يوليو العدد 43 ص 13.

<sup>2</sup> - السعيد بوقرور، مرجع سابق، ص 119.

<sup>3</sup> - عز الدين الدناصوري، عبد الحميد الشواربي، المسؤولية الجنائية في قانون العقوبات والإجراءات، الجنائية، د. ط، منشأة المعارف للنشر و التوزيع، مصر، 1993، ص 132.

المصفي لم يبادر برفع دعوى ضد المحافظ، أما بالنسبة لدائني الشركاء فيحق لهم رفع دعوى المسؤولية فقط في حدود حقوق الشركاء المدنيين<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: المسؤولية التأديبية

إلى جانب المسؤولية المدنية والجزائية اللتان أقرهما المشرع في حق محافظ الحسابات، قام بتدعيم هاتين الأخيرتين بمسؤولية أخرى هي المسؤولية التأديبية حتى يضبط تصرفاته إتجاه عمله ومهنته، لذلك يصطح على هذه المسؤولية أيضا بالمهنية بما أنه يمارس مهنة حرة ويتقاضى مقابلها أتعاب.

تختلف المصطلحات التي يعبر بها عن المسؤولية التأديبية، إلا أنها تؤدي كلها إلى نفس المعنى، فمنها المسؤولية التأديبية أو المهنية أو الأخلاقية، هذا باللغة العربية ويكون إستعمال المسؤولية الأخلاقية عندما يتعلق الأمر بممارسة المهنة في إطار أخلاقي يتحدد بالأحكام دون التعدي عليها، أما مصطح المسؤولية المهنية فيرمي إلى تعزيز الطابع التقني لها، والمسؤولية التأديبية مرتبطة بمواجهة ما ينشئ من خرق للقواعد التي تنتهك بها أصول المهنة، أما باللغات الأجنبية فكلها مستخلصة من اللغة اليونانية القديمة.

وتجد المسؤولية التأديبية أساسها من الصلة القائمة بين المهني والمهنة المنظمة التي يمارسها، مما ينشئ الرابطة من جهة بين السلوك المثالي الواجب توافره في المنظم إلى المهنة، ومختلف تصرفاته المهني ومدى الإنطباق بينها، وإذا تبين اختلاف بين السلوكين فما هو إلا لتحديد درجة الإنحراف عن الالتزام بالواجبات المهنية والإستجابة للمتطلبات الأخلاقية، مما يعرض المهني إلى مواجهة المسؤولية التأديبية، ونتيجة لها العقوبة المقررة لها.

ويكون نطاق السلوك المنحرف للمهني إما فعال أو إهمالا، لأن المخالفة التأديبية ما هي إلا تصرف إقترفه المهني ونتج عنه إخلال وانتهاك لواجباته المهنية سواء كان الإخلال إيجابيا أو

<sup>1</sup> - دحموش فايضة، مرجع سابق، ص 123

سلبيا، غير أنه يمكن إمتداد المسؤولية المهنية إلى ما يتعدى القواعد المهنية وواجباتها، بحيث تتأثر كلما سلك المنتم إلى المهنة سلوكا يمس كرامة المهنة وشرفها، بل وحتى وإن مس لكرامته كشخص خارج نطاق المهنة من ثم فالعقوبة التأديبية تكون نتيجة الإخلال بالأسس التنظيمية والأخلاقية أثناء تأدية المهام المتعلقة بالمهنة وخارجها، أي حتى في سلوكه كفرد من أفراد المجتمع، أي أن التأديب يلحقه كفرد من المجتمع المهني، وكفرد من المجتمع ككل<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: الخطأ التأديبي

اعتبر المشرع الجزائري الخطأ التأديبي في نص المادة 63 من القانون 10-01 السالف الذكر بأنه كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة محافظ الحسابات لوظيفته، لكن المشرع الفرنسي عرفه بشكل صريح ودقيق في المادة 88 من المرسوم 69-810 السالف الذكر بأنه كل مخالفة للقوانين والتنظيمات والقواعد المهنية، كل إهمال خطير، كل فعل مخالف للنزاهة أو للشرف يرتكبه محافظ الحسابات، شخص طبيعي أم شركة، حتى وإن لم يكن متعلقا بمباشرة المهنة، يشكل خطأ تأديبيا يعاقب عليه بعقوبة تأديبية<sup>2</sup>.

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 بتاريخ 19/10/1956 وكذا قرار محكمة النقض الفرنسية الصادر بتاريخ 21/06/1988 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 05/01/1951 في الفصل بين الدعوى التأديبية والدعوى الجنائية، الأمر الذي يعني أنه بالإمكان متابعة محافظ الحسابات

<sup>1</sup> - فنينخ عبد القادر، الجرح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، أطروحة دكتورا هفي القانون تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وه ارن، النشر 2012/2011، ص.ص.438،439.

<sup>2</sup> - R. Castell & F. Pasqualini, le commissaires aux comptes / ECONOMICA, Paris – 1995, page 85.

لارتكابه خطأ جنائياً وخطأاً تأديبياً بل بالإمكان عدم متابعة محافظ الحسابات جنائياً مع بقاء الحق في متابعته تأديبياً على أساس أن المسؤولية الجزائية ليست متصلة بالمسؤولية التأديبية، لكن على العكس من ذلك هما مستقلتان عن بعضهما البعض رغم أنهما نظامان مشتركان في العديد من الأوجه كالتابع العقابي مثلاً من حيث وجوب توافر أدلة يقينية على الإدانة وأصل البراءة إلى أن يثبت العكس، الحق في محاكمة عادلة ومنصفة تُكفل فيها حيادية سلطة الاتهام والعقاب وكافة ضمانات التحقيق والدفاع، مبدأ شخصية العقوبة وحظر رجعية النصوص الجزائية.

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 وأركانه وسلطات الاتهام والعقاب، وماهية العقوبة وأنواعها.<sup>1</sup>

وباعتبار أن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفاً دقيقاً للخطأ التأديبي، فيمكنه بموجب ذلك أن يمتد ليشمل الحالات التالية:

- أولاً : 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 موكلية.
  - التعليق الإداري لنشاطاته مع تقديم دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالاتفاق مع زبائنه أو موكلية عند الاقتضاء.

<sup>1</sup> - محمد فؤاد عبد الباسط، الجريمة التأديبية في نطاق الوظيفة العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية ، 2005، ص

-توقف نشاطه نهائياً.

-تغيير محل ممارسة المهنة (المادة 14 من المرسوم التنفيذي 96-136 المتضمن قانون

أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية رقم 24 في يوم 17/04/1996)

كما يمكن أن يعد خطأً تأديبياً 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 التملّص من التطبيق الصحيح للقانون أو للتنظيم المعمول

به.

-أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي تم اقتراحه عليه،

وتوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس النقابة.

- زيادة على هذا يجب على محافظ الحسابات أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله الس

ابق ويتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل الأتعاب التي يستحقها، ويستطلع رأي مجلس

النقابة في حالة حدوث نزاع<sup>1</sup>، 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 مرتكباً لخطأ تأديبي، كما أن محافظ

الحسابات الذي لا يقوم بدفع الاشتراكات للغرفة يكون معرضاً للعقوبات التأديبية.

**ثانياً : الأخطاء التأديبية الناجمة عن عدم احترام حالات التنافي المنصوص عليها قانونياً**

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

<sup>1</sup> - المادة 18 من المرسوم التنفيذي 96-136.

ما نصت عليه المواد التي تضمنها المرسوم التنفيذي 96-136 المتعلق بأخلاقيات المهن الثالث.

### ثالثا : الأخطاء الناجمة عن عدم احترام كرامة وشرف المهنة

على محافظ الحسابات عدم المساس بكرامة المهنة وشرفها والتحلّي 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، أما الشرف فقد تم تعريفه بأنه الكرامة المعنوية أو ذلك الاعتبار الذي يمكن أن نوليه لاستحقاق معترف به. 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<sup>1</sup>.

هذا في حالة ما إذا كان محافظ الحسابات شخصا طبيعيا، أما إذا كان شخصا معنويا فقد نصت المادة 175 من المرسوم الفرنسي 69-810 السالف الذكر على أنه بالإمكان أن تخضع شركة محافظي الحسابات للمتابعة التأديبية وذلك على نحو مستقل عن المتابعة الممكن أن يتعرض لها الشركاء أو المساهمون، أي أن المسؤولية التأديبية للشركة لا تلغي المسؤولية

<sup>1</sup> - Etudes du Centre de Recherche sur le Droit des Affaires / Le commissaire aux comptes - renforcement ou dérive ? / chambre de commerce et d'industrie de Paris - sous la direction de A. Sayag, LITEC - collection « le droit des affaires », volume 01 - 1989 / page 498.

التأديبية لأعضائها ومن جهة أخرى لا تعني متابعة أحد الشركاء تأديبيا متابعة الشركة وفق ما تنص عليه المادة 176 من المرسوم نفسه<sup>1</sup>.

أما النصوص القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر فلم تُشر 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.

### الفرع الثاني: المتابعة التأديبية

في حالة إرتكاب محافظ الحسابات لأحد الأخطاء المهنية المرتبة للمسؤولية التأديبية فسيتعرض إلى المتابعة التأديبية ويتعرض إلى العقوبات التي أقرها المشرع والتي تختلف باختلاف درجة الخطأ المرتكب من المحافظ.

### أولا : الإجراءات المتخذة

إن أول مسألة تطرح في إطار تحديد إجراءات ممارسة المسؤولية التأديبية تتعلق بتحديد السلطة المكلفة بالمتابعة التأديبية، وبالرجوع إلى مختلف الأنظمة المهنية، نجد أنها تختلف في كيفية تبني شرعية العقوبة التأديبية، وهي ثلاثة أنظمة، فالنظام المهني يمنح للهيئات المهنية وحدها دون غيرها أن توقع الجزاء التأديبي مهما كانت خطورة الخطأ أو مهما كانت جسامة العقوبة، لإعتبار بأن هذا المجتمع المهني كفيل بأن يضمن استقراره حمايته ذاتيا، دون حاجة إلى أي سلطة أخرى، فيسند إلى المهنيين ذاتهم إقصاء أو تأديب أي فرد من مجتمعهم لكي لا

<sup>1</sup> -J. Moneger & T. Granier , le commissaire aux comptes, DALLOZ 1995, page 196.

يلحق الأذى بالمصالح السامية للمهنة، وزوال مهنتهم بفقدان الثقة فيها، إلا أنه يعاب على هذا النظام بأنه منح السلطة في الحد من نشاط الأفراد و تطبيق عقوبات إلى أشخاص ليس لهم تكوين خاص بذلك، لأنهم ليسوا بقضاة، زيادة على أنه من المحتمل التعسف في إيقاع العقوبات، دون وجود أي سلطة تضمن تنفيذها، مما يؤدي إلى ممارسة فوضوية وموازية للمهنة، أي أنه بالرغم من العقوبات التأديبية يواصل الشخص ممارسة المهنة، بيد أن النظام المهني للتأديب يقابله النظام القضائي، أي يسند إلى القضاء الوطني مهمة تكييف الخط أ المهني لإصدار العقوبة التأديبية، ومن ثم فيصبح القاضي، زيادة على أنه مختص بالنطق بالعقوبة الجزائية وتقرير التعويض عن الدعوى المدنية، مؤهلاً لتوقيع العقوبة التأديبية، غير هذا النظام هو الآخر كان محل نقد، إذ يتم تحويل مهام القاضي المؤسسة على الأحكام القانونية، إلى البحث في مدي تشكيل تصرفات لا يعتبرها القانون أخطاءً، إلا أنها متعلقة بعرف المهنة وقواعدها، مما يخرجها عن المنطق القضائي، ويثقل كاهل القضاء بقضايا ذات طابع مهني، وعليه يصبح لزاماً على القاضي بأن يكون على دراية بكل الأحكام المهنية الخاصة بشتى المهن، وهو أمر مستحيل، كما أن تقدير تصرف المهني لا يمكن إلا لمهني مثله.

وفي سبيل تحقيق نوع من الضمانات المهني ولتفادي الإنتقادات الموجهة النظامين السابقين، ظهر النظام شبه القضائي الذي يتحقق بمجموعة من الإجراءات السابقة واللاحقة على النطق بالعقوبة التأديبية. وفي ذلك فتشترك هيئة مهنية وأخرى حيادية مستقلة عن المهنة. وتوجد ثلاث أساليب لعملها، فقد تلزم الهيئة التي أسند إليها إصدار قرار إيقاع العقاب إلى ما خلصت إليه الهيئة الأخرى في إثبات وجود الخطأ المهني، أو أنه بعد إيقاع العقوبة وقبل تنفيذها يسمح لمن كان محل عقوبة تأديبية أن يطعن في تلك العقوبة أمام الهيئة الأخرى<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - فنينخ عبد القادر، مرجع سابق، ص. ص 452 453.

وهذا ما أخذ به المشرع الجزائري فحسب نص المادة 63 من قانون 10-01 المذكور أعلاه، حيث 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 63 السالفة الذكر على حق محافظ الحسابات في الطعن ضد هذه العقوبات أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها على أن يتكفل التنظيم بتحديد درجات الأخطاء وعقوبة كل واحدة منها<sup>1</sup>.

وقد قد إعتبر المشرع في نص المادة 04 من المرسوم التنفيذي 13-10 أن لجنة الانضباط والتحكيم في الهيئة الوحيدة المؤهلة بالتحقيق في الشكاوي وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف محافظ الحسابات خلال ممارسة وظيفته وإصدار العقوبات التأديبية، وذلك لما يمكنها أن تمارسه من مهام في إطار فض جميع النزاعات ذات الطابع المهني وهو ما إعتمده في النصوص التنظيمية، والمقصود بذلك النزاعات فيما بين المهنيين، وبين المهنيين وزبائنهم، وفي مواجهة الهيئات المهنية، والملاحظ أن هذه اللجنة، كغيرها من اللجان التي يضمها المجلس الوطني للمحاسبة هي لجنة متنوعة الأعضاء بين مختلف المهن المحاسبية، أي تضم ثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني من مهن المحاسبة، فإلى جانب ممثلين عن محافظي الحسابات، يجب تعيين ممثلين عن الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، ولا شك بأن هذه التشكيلة المهنية يتم استكمالها بأعضاء يمثلون الوزير المكلف بالمالية، ومن ثم فقد راعي المشرع الجزائري مبدأ توازي الأشكال، بحيث أن الهيئة التي تمنح الإعتقاد هي التي يمكنها أن تسلط العقوبات التأديبية والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، بالرغم من إختلاف اللجنة التي تختص بالإعتقاد عن تلك التي توكل إليها مهمة التأديب والتحكيم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 129

<sup>2</sup>- فنينخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 453

ولم يسند المشرع الجزائري للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات صلاحية متابعة المسؤولية التأديبية ، بالرغم من أنها تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعية والمعنوية المعتمدة والمؤهلة لممارسة المهنة، ومن صلاحياتها السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها وإحترام قواعدها وأعرافها، بالإضافة إلى الدفاع عن مصالح أعضائها واستقلاليتهم. كما تقوم بالمساهمة في مختلف الأنشطة التشريعية، وتقوم بإعداد النظام الداخلي للمهنة، ومدونة أخلاقياتها، ويضاف إلى المهام السابقة، مهمة إبداء الرأي في كل السائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها، زيادة على ذلك يمكنها تمثيل المصالح المهنية إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة، ولا تبين الأحكام الراهنة مدى إمكانية إسهامها في إبداء الرأي أو تمثيل مصالح المهنة أمام المجلس الوطني للمحاسبة، ويستحسن الإعتماد زيادة على ممثلين عن محافظي الحسابات، على إستشارة الغرفة أو إعدادها لتقرير يتم الإرتكاز عليه في إطار المسؤولية التأديبية، وإذا تمت إدانة محافظ الحسابات تأديبيا، فيجيز له المشرع الجزائري اللجوء إلى القضاء للطعن أمام الجهات القضائية المختصة<sup>1</sup>.

والقرارات التي تصدر عن المجلس الوطني للمحاسبة هي قرارات مركزية لأنها صادرة عن الوزير المكلف بالمالية، مثلها مثل رفض منح الاعتماد للتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، فيتم الطعن أمام القاضي الإداري المتمثل في مجلس الدولة، والذي يحكم ابتدائيا ونهائيا في الطعن الموجه في إطار العقوبة التأديبية، إذ يسمح لمحافظ الحسابات بممارسة الضمانات الكفيلة بعدم مواجهة التعسف في إستعمال السلطة، أو عدم شرعية القرار التأديبي، فيمكنه المطالبة بالتعويض أمام القاضي الإداري، إلا أنه ليس من مصلحته الحصول على تعويض بالقدر الذي يرمي طعنه إلى إلغاء القرار القاضي بالعقوبة التأديبية لعدم شرعيته، من أجل إعادة الإدماج مجددا في المهنة، ويكون دور القاضي في فحص مدى مشروعية

<sup>1</sup> - فنينخ عبد القادر، مرجع سابق ، ص ص 453، 454

القرار، وبالرغم من ذلك، فلا يكون للطعون الموجهة ضد القرارات التأديبية مبدئياً أثراً موقفاً للتنفيذ<sup>1</sup>.

وكل دعاوى المسؤولية يتم تحريكها بناءً على شكوى المتضرر سواء الكيان المراقب أو من يمثله، إلى جانب كل من تضرر من تصرفه، أضف إلى ذلك، كل من له سلطة إتخاذ الإجراءات التأديبية، لاسيما الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمحاسبة، وبالنسبة لهذا الأخير، فقد يتعلق الأمر بلجنة مراقبة النوعية، عندما تعان مخالقات مهنية عند القيام بمراقبتهم، إلا أن الإشكال الواجب الفصل فيه يتعلق بتحديد من توجه له هذه الشكوى؟ يصدر القرار المتضمن العقوبة التأديبية يصدر عن الوزير المكلف بالمالية، وعلى ذلك فإن الشكوى توجه إليه، على أنه يتم إيداعها لدى لجنة الانضباط والتحكيم، بما أنها من بين اللجان التي تشكل المجلس الوطني للمحاسبة والذي ينشأ تحت سلطة الوزير، غير أنه بالنسبة للباقي المهن الحرة، فإن الشكاوى يتم إيداعها لدى الهيئة الممثلة للمهنة<sup>2</sup>.

### ثانياً: العقوبات المقررة

بالنسبة للعقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها محافظ الحسابات حسب درجة خطورة الخطأ الذي ارتكبه تصاعدياً فقد حددها المشرع في نص المادة 2/63 من القانون 10-01 كما بين على أي صنف من الأخطاء تطبق كل عقوبة في نص المادة 05 من المرسوم التنفيذي 10-13.

أ- الإنذار : تعتبر عقوبة الإنذار من أخف الجزاءات الأدبية، وتطبق هذه العقوبة على الأخطاء من الدرجة الأولى والمذكورة في نص المادة 06 من المرسوم 10-13، وتتضمن

<sup>1</sup> - فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 454

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 455.

التحذير لإرتكاب الخطأ أو الوقوع في خطأ أشد مستقبلاً كما يعتبر إنذار محافظ الحسابات أقل الجزاءات أثراً، ولا تأثير له على المركز الوظيفي ولو صدر بعد المحاكمة التأديبية.

**ب- التوبيخ:** تطبق عقوبة التوبيخ على الأخطاء المصنفة في الدرجة الثانية والتي حددتها المادة 07 من المرسوم 10-13 السابق، ويقصد بالتوبيخ إستتكار السلوك الذي إنتهجه محافظ الحسابات خلال قيامه بأعماله، ونجد أن التوبيخ أشد جسامة من الإنذار، والتوبيخ ليس مجرد لفت نظر المحافظ الحسابات لما إرتكبه من مخالفات، وإلا تساوى مع الإنذار، وإنما هو إجراء مهين يحمل نوعاً من التحقير والتشهير للمحافظ<sup>1</sup>.

**ج- التوقيف لمدة أقصاها 6 أشهر:** يعتبر التوقيف أكثر شدة من جزاءات الدرجة الأولى لأنها تمس المحافظ من الناحيتين المادية والمعنوية، مثل التوقيف عن العمل وهو عبارة عن تعليق النشاط لفترة وجيزة، ويحرم من خلالها المحافظ من الأجر وتتخذ من طرف الهيئة التأديبية التي يرجع إليها الاختصاص للنظر في موضوع الخطأ تبعاً للإجراءات التأديبية المعمول بها، وقد قرر على الأخطاء من الدرجة الثالثة المحددة في المادة 08 من نفس المرسوم.

**د- الشطب من الجدول:** وتتضمن أشد الجزاءات درجة التي تلحق المحافظ نتيجة إخلاله بالالتزامات المهنية، والمنع من مزاوله النشاط بشكل نهائي والذي يمثل أقصى جزاء تأديبي في مسلم الجزاءات، وتطبق هذه العقوبة علناً لأخطاء من الدرجة الرابعة والتي ذكرها المشرع في المادة 09 من المرسوم 10-13، ونظراً لخطورة هذا الجزاء التأديبي، أحيط ببعض القيود

<sup>1</sup> - سامية بونيس: المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص قانون الأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البوق، 2016/2015، ص 34، 35

والضمانات للتأكد من تناسبه مع الخطأ المرتكب، واللجوء إلى الشطب من الجدول كعقوبة تأديبية إلا في حالة ارتكاب المحافظ لخطأ جسيم<sup>1</sup>.

## المبحث الثاني

### المسؤولية الجزائية

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

ويمكن تعريفها بناء على ذلك بأنها المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها كأن يعتمد مثلاً إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يعتمد إغفال وقائع في تقريره الموجه للجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائها<sup>2</sup>.

ولقد أقر المشرع الفرنسي لأول مرة المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات في قانون 1930/08/08 وأكمل الجرائم الخاصة به بصدور قانون 1937، وفي سنة 1966 استتشر المشرع الفرنسي أن نظام الرقابة على شركات المساهمة في مجمله أصبح نظاماً يحتذى به فلعاد النص على الجرائم السابقة في القانون الصادر في 1966/07/24 مع التوسع في تطبيقها على أنواع أخرى من الشركات، وبدوره أقر المشرع الجزائري المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات فيقانون 01-10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد، وكان ذلك في نص المادة 62 منه

<sup>1</sup> - بشير هذفي: الوجيز في شرح علاقات العمل - علاقات العمل الفردية والجماعية، ط 2، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2006 م ص 91-92

<sup>2</sup> - عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - الجزء الأول، الدار الجامعية - د.ت، ص 64

: " يتحمل ..... ومحافظ الحسابات ..... المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"<sup>1</sup>.

وباختلاف الجرائم الممكن ارتكابها في الشركات تختلف وضعية محافظ الحسابات تجاهها إذ من الممكن اعتباره فاعلا أصليا فيها كما يمكن اعتباره شريكا فيها، ومن هنا سنقوم بدراسة الجرائم الممكن أن يرتكبها محافظ الحسابات سواء أكانت خاصة به أم كان شريكا فيها.

### المطلب الأول: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة

نصت مختلف التشريعات على مجموعة من الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات إخلالا بالتزاماته الرقابية في شركة المساهمة، وهذه الجرائم الخاصة بمحافظ الحسابات تقع بمخالفة القواعد العامة أو بالمخالفة للقواعد المنظمة لممارسة وظيفته الرقابية في شركة المساهمة. وانطلاقا من ذلك سأتطرق إلى الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات في الفرع الأول والفرع الثاني أخصه للجرائم المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة.

**الفرع الأول: الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات.**

بما أن محافظ الحسابات شأنه شأن باقي أفراد المجتمع، فهو مجبر على احترام القوانين لذلك يكون معرض إلى المتابعة الجزائية عن كل فعل مجرم من طرف القانون، كأصدار شيك بدون رصيد مثلا، وفي هذه الحالة تطبق الأحكام المنصوص عليها في قانون العقوبات لذا سيتم التطرق في هذا الفرع للجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات.

<sup>1</sup> - المادة 62 من القانون 10-01.

**أولاً: جريمة التزوير في المحررات.**

نص قانون العقوبات الجزائري على جرائم التزوير في مواده من 219-221 إذ عرف المشرع الجزائري التزوير في المحررات «على أنه تغيير الحقيقة في المحرر، وذلك عن قصد وبإحدى الطرق المنصوص عليها قانوناً ويترتب عن ذلك ضرر حال أو محتمل للغير»<sup>1</sup>.

قانون العقوبات الفرنسي رقم 92-1336 عرف جريمة التزوير في مادته 1-441: «على أن كل تغيير احتيالي للحقيقة من شأنه إحداث ضرر وينجز باي وسيلة كانت، وينصب على محرر أو على أي دعامة للتغيير عن الأفكار يكون موضوعها أو يكون من آثارها إقامة الدليل على حق أو على واقعة ذات نتائج قانونية»<sup>2</sup>.

وهذا التعريف ينطبق على جريمة التزوير وفقاً للقانون الجزائري إلا في نقطة وهي حدوث التزوير على الدعائم الحديثة لتلقي البيانات التي يشملها القانون الجزائري<sup>3</sup>.

ولكي تقوم هذه الجريمة يجب توفر أركان معينة وفي حالة توفرها توقع العقوبة الملائمة.

**1- أركان جريمة التزوير في المحررات:**

إن هذه الجريمة تقوم على أركان تتمثل في:

أ- الركن المادي: وهو تغيير الحقيقة في محرر بإحدى الطرق المنصوص عليها قانوناً، وهذا الركن يتكون من ثلاث عناصر هي تغيير الحقيقة ويكون بالتقليد أو بالتنزيف أو مشابهة الإمضاءات أو البصمة أو الكتابة بما في ذلك الزيادة أو الحذف أو عن طريق انتحال شخصية الغير لتغيير المادي تثبت الخيرة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>- القانون رقم 66-156 الصادر في 08-06-1966 يتضمن قانون العقوبات الجزائري، ج ر، العدد 19 المؤرخة في 11-06-1966.

<sup>2</sup>- المادة 1-441 من القانون رقم 92-1336 المؤرخ في 12-12-1992

<sup>3</sup>- موقع إلكتروني، droit7.blogspot.com، اطلعت عليه يوم 10/03/2022 على الساعة 9:30.

<sup>4</sup>- موقع إلكتروني، droit7.blogspot.com، اطلعت عليه يوم 10/03/2022 على الساعة 9:30.

ويكون التزوير بإحدى الطرق المحددة على سبيل الحصر في المادة 216 من قانون العقوبات سواء تعلق الأمر بتزوير محافظ الحسابات للمحركات الرسمية أو في المحركات العرفية كالتالي:

- إذا قام في شركة المساهمة بتقليد أو تزيف الكتابة أو التوقيع.
- إذا قام أيضا باصطناع اتفاقيات أو التزامات أو مخالصات أو بإدراجها في هذه المحركات فيما بعد<sup>1</sup>.

- إذا انتحل محافظ الحسابات شخصية الغير أو حل محلها .

**ب- الركن المعنوي :** لكي تتوفر الجريمة وجب توفر القصد الجنائي العام في جريمة

التزوير في المحركات بركلييه العلم والإرادة، كما يجب توفر القصد الجنائي الخاص.

## 2-العقوبة المقررة في جريمة التزوير في المحركات.

لم ينص المشرع الجزائري مباشرة على هذه الجريمة لمحافظ الحسابات، ولكن يمكن أن تطبق عليه حسب نصوص المادة 219 من قانون العقوبات الجزائري نصت على هذه العقوبة بقولها: «كل من ارتكب تزويرا بإحدى الطرق المنصوص عليها في المادة 216 في المحركات التجارية أو المصرفية أو شرع في ذلك يعاب بالحبس من سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 500 إلى 20.000 دج ويجوز علاوة على ذلك أن يحكم على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 وبالمنع من الإقامة من سنة إلى خمسة سنوات على الأكثر ويتم مضاعفة هذه العقوبة إلى الحد الأقصى للعقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى إذا كان من

<sup>1</sup>- المادة 216 من القانون رقم 66-156 الصادر في 08-06-1996 يتضمن قانون العقوبات الجزائري، ج ر، العدد 49

المؤرخة في 11/06/1966

ارتكب الجريمة أحد رجال المصارف أو مدير الشركة الذين يلجئون إلى الجمهور بقصد إصدار أسهم أو سندات أو حصص لشركة أو مشروع تجاري أو صناعي»<sup>1</sup>.

### ثانيا: جريمة خيانة الأمانة.

تتم مسألة محافظ الحسابات جزائية إذا صدر منه فعل خيانة الأمانة<sup>2</sup>، ولكي تتحقق هذه الجريمة يجب توافر أركان حتى يمكن توقيع العقوبة المناسبة.

1- أركان جريمة خيانة الأمانة: تتمثل هذه الأركان فيما يلي:

-الركن المادي: يقصد به النشاط الإجرامي الذي يتمثل في الاختلاس أو التبيد و محل

الجريمة يكمن في الشيء المقوم بالمال المادي المنقول والمملوك للغير وهذا مايجعل محافظ الحسابات يستعمل أموال شركة المساهمة بطريقة غير صحيحة.

ب. الركن المعنوي: القصد الجنائي العام بعنصرية العلم والإرادة إضافة إلى القصد الخاص

الذي يتمثل في نية التملك وحرمان المالك الحقيقي من ماله .

### 2- العقوبة المقررة في جريمة خيانة الأمانة

إن عقوبة خيانة الأمانة نصت عليها المادة 376 فقرة 1 من قانون العقوبات كل من قام بجريمة خيانة الأمانة يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاثة سنوات وبغرامة مالية من 500

إلى 20.000 دج بالإضافة إلى المنع من الإقامة من سنة على الأقل وخمس سنوات على

الأكثر<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 219 من قانون العقوبات الجزائري.

<sup>2</sup> - سعيد يوسف البستاني، قانون الأعمال والشركات، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2004، ص102.

<sup>3</sup> - الأمر رقم (1) 1566 مؤرخ في 8 جوان سنة 1966 معدل ومتمم يتضمن قانون العقوبات الجزائري، ج ر عند 49 صادر

في 11-06-1966.jarad.dz

**ثالثاً: جريمة النصب والاحتيال.**

تم النص على هذه الجريمة في المادة 372 من قانون العقوبات بقولها: «كل من استعمل أسماء كاذبة أو صفات كاذبة أو استخدام وسائل احتيالية بهدف الإلهام بوجود نشاط وهمي أو سلطة أو لإحداث الأمل أو الخوف في النجاح أو وقوع حادث أو أية حادثة أخرى وهمية، ويستلزم تبعاً لذلك أو يتلقى أو يحاول تسلّم أو تلقي أموال أو منقولات أو التزامات أو تصرفات أو أوراق مالية أو وعود أو مخصصات أو إجراء من التزامات وذلك بأحد من تلك الوسائل ناصبة أو محاولاً نصب وإذا ارتكب الجنحة من قبل شخص لجأ إلى الجمهورية بهدف إصدار سندات أو التزامات أو أدونات أو أية حصص أو سندات مالية سواء لشركات أو نشاطات تجارية أو صناعية»<sup>1</sup>.

لذلك فإن جريمة النصب والاحتيال تتمثل في أن يقوم شخص باستلام أو تلقي أموال أو قيم منقولة... الخ سواء باستعمال أسماء كاذبة أو صفات كاذبة أو استخدام وسائل احتيالية وهذا للإلهام بوجود نشاط وهمي أو سلطة أو ائتمان وهمي، ولكي تتحقق لابد من توفر أركان:

**1- أركان جريمة النصب والاحتيال:****أ. الركن المادي:**

- يجب أن تكون الوسيلة المستعملة لإيقاع الغير في خطأ من تلك المنصوص عليها على سبيل الحصر في المادة 372 من قانون العقوبات.
- لا يجب أيضاً في المحل أن يتحصل الفاعل على تسليم مبلغ مالي أو منقول أو أية قيمة منقولة بواسطة تلك الوسائل.
- لا يجب أن يسبب لتسليم ضرورة مادية لمالك الشيء.

<sup>1</sup> - مصدر إلكتروني، droit7.blogspot.com ، 2019 03/05 اطلعت عليه على الساعة 11:00

ب. الركن المعنوي: يجب أن يوجد قصد الغش<sup>1</sup>.

## 2- العقوبة المقررة في جريمة النصب والاحتيال :

لم يضع المشرع الجزائري نص خاص حول جريمة النصب والاحتيال المرتكبة من طرف محافظ الحسابات، لكن يطبق عليه نص المادة 372 من قانون العقوبات الجزائري، وتقدر عقوبة هذه الجريمة بالحبس من سنة على الأقل إلى خمس سنوات على الأكثر وبغرامة من 500 دج إلى 20.000 دج، زيادة على منعه من جميع الحقوق الواردة في المادة 14 بالمنع من الإقامة وذلك لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر.

### الفرع الثاني: الجرائم المتعمقة بممارسة المينة.

تصنف جرائم محافظ الحسابات المنصوص عليها في قانون تنظيم مهنته إلى جرائم خاصة بممارسة وظيفته، وأخرى متعلقة بمهامه الرقابية.

### أولاً: الجرائم الخاصة بممارسة وظيفة محافظ الحسابات

هناك من الجرائم التي لا يمكن أن ترتكب إلا من قبل محافظ الحسابات وذلك بحكم طبيعة المهام التي يؤتيها، فلا يمكن أن يتابع غيره بها، وذلك طبقاً للمبدأ الجنائي القاضي بشخصية العقوبة<sup>2</sup>.

بالنسبة للمسؤولية التي تقع على عاتق الشخص الطبيعي من المعلوم أن المشرع نص عليها صراحة سواء في القانون المنظم للمهنة أو القوانين الأخرى، أما بالنسبة للمسؤولية الجزائية التي تقع على الشخص المعنوي نجد أن المشرع لم يركز عليها بشكل واضح إلا ما نستشفه من خلال المادة 74 من القانون سالف الذكر التي تحدثت عن الممارسة غير الشرعية، وبالتالي

<sup>1</sup>- مصدر إلكتروني. droit7.blogspot.com ، اطلعت عليه يوم 2022/03/10 على الساعة 11:00.

<sup>2</sup>- معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنيين، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2011-2012، ص 77.

نستنتج إمكانية مسائلة الشخص المعنوي (شركات محافظة الحسابات) عن المسؤولية الجنائية، أما بالنسبة لمسائلة محافظ الحسابات الذي تم تعيينه في الشركة بصفة إختيارية بالرجوع إلى مختلف النصوص القانونية المنظمة لهذه المهنة لاسيما القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثالث أو القانون التجاري لم تكن هناك إشارة إلى إمكانية مساءلة المحافظ الذي يعين في الأنواع الأخرى من الشركات عن المخالفات التي قد يرتكبها أثناء تأدية مهامه وغالب الأمر أن هذا يعود إلى عدم إلزامية تعيينه، ومن البديهي إعتبار المحافظ الذي يعين بصفة إختيارية بناء على رغبة الشركاء يخضع للأحكام نفسها التي تطبق على الشركات الملزمة بتعيينه حيث لا يمكن أن نتصور إستبعاد مسؤوليته في حالة قيامها<sup>1</sup>.

#### أ - جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات

جاء في نص المادة 73 من القانون 10-01 المتعلق بمهن المحاسبة الثالث على أنه: "يعاقب كل من يمارس مهنة.... ومحافظ الحسابات.... بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح من 500.000 دج إلى 200.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة." أي ال يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا من قبل أشخاص طبيعيين ومعنويين مسجلين في جدول الغرفة مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة 08 من القانون 10-01، وإذا كان الممارس غير مسجل في جدول الغرفة الوطنية أو تم إيقاف تسجيله مؤقتاً أو تم شطبه لكنه مستمر في القيام بالعمليات التي نص عليها القانون، تسلط عليه العقوبات المنصوص عليها في المادة 73 المذكورة أعلاه، ولقد خص المشرع الأشخاص المسجلين في الجدول بممارسة المهنة حتى يقدم الضمانات اللازمة خاصة الكفاءة والنزاهة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - بن جميلة محمد، مرجع سابق ص 135.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 136.

ونصت على ذلك المادة 829 من ق.ت.ج، حيث جاء فيها بأن: " يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة (6) أشهر وبغرامة من 20.00 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمداً، أو يمارس، أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية"<sup>1</sup>.

و الملاحظ على هذه النصوص توجي بأن هناك عقوبتان للتطبيق على الممارسة غير الشرعية لمهنة محافضي الحسابات، لكن في الحقيقة هناك قاعدة واحدة واجبة التطبيق بالنسبة لهذه المخالفة وذلك تطبيقاً لقاعدة أخرى مشهورة في القانون، وهي أن الخاص يقيد العام، ومنه العقوبة المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة هي الواجبة التطبيق، كما أن حالات التنافي تدخل في هذا السياق وتعتبر ممارسة غير شرعية لمهنة محافضي الحسابات، لأنها بهذا الوصف تعد مخالفة بحد ذاتها، ألن المحافظ إذا ما واصل مهامه الرقابية وهو موجود في حالة من حالات التنافي ففي هذه الحالة يعتبر محافظاً فعلياً، والركن المادي لهذه الجريمة محقق بهذا الوصف دون الحاجة إلى القيام بأفعال وتصرفات تلحق أضراراً بالشركة أو غيرها، أما فيما يخص الركن المعنوي أو ما يعرف بالقصد الجنائي فهو ممارسة المهنة أو مواصلة القيام بها رغم علمه بتوافر سبب يمنعه من ذلك<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - معيزي خالدية، مرجع سابق، ص 78.

<sup>2</sup> - علاوي عبد اللطيف مرجع سابق، ص 154.

## ب- جريمة إنتحال صفة محافظ الحسابات:

الركن الشرعي لهذه الجريمة متوافر بحكم نص م 243 من ق.ع.ج<sup>1</sup>، وكذا ما جاء في نص م 74 فقرة ثانية من القانون المنظم للمهنة، حيث أدرج المشرع هذه الجريمة في إطار الممارسة غير الشرعية للمهنة<sup>2</sup>.

يقتضي الركن المادي قيام عنصرين: إتخاذ اسم كاذب وصفة غير حقيقية، فالاسم الكاذب يكون عندما ينتحل محافظ الحسابات شخصية محافظ حسابات آخر سواء كان حقيقي أو وهمي أو أي شركة محاسبية، بحيث تصدق الهيئة أو الشركة محل المراقبة والبد أن يقوم محافظ الحسابات بعمل إيجابي بأن ينتحل الاسم الكاذب أو الصفة الكاذبة الحقيقية أو الوهمية، أما بالنسبة للقصد الجنائي لهاته الجريمة، فيتمثل في الأضرار بالغير، وكذلك بأنه يعلم بأن ما يقوم به فعل مخالف لقواعد المهنة و يشكل خطورة، ويكون لديه دافع بتوجيه إرادته إلى القيام بسلوك محظور بهدف تحقيق نتيجة جرمية<sup>3</sup>.

ويلاحظ أن المشرع قد رتب المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية عن إرتكابهم مثل هذه الجريمة، أما العقوبة المقررة لها فقد جاء بها نص المادة 73 من القانون المنظم للمهنة، بصفتها صورة من صور الممارسة غير الشرعية للمهنة، وهي من 500000 دج إلى 2000000 دج، وبالحبس من ستة (6) أشهر إلى سنة وبضعف الغرامة في حالة العود<sup>4</sup>.

<sup>1</sup>- المادة 243 من قانون العقوبات الجزائري، حيث جاء فيها أن: "كل من استعمل لقباً متصلاً بمهنة منظمة قانوناً، أو شهادة رسمية، أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها، أو ادعى لنفسه شيئاً من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها، يعاقب بالحبس من ثلاثة (3) أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 دج إلى 5000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين".

<sup>2</sup>- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 137

<sup>3</sup>- هناء عبيدي، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة أم البواقي، السنة الدراسية 2014/2015، ص 53

<sup>4</sup>- معيزي خالدية، مرجع سابق، ص 80

ج- جرائم عدم الملاءمة القانونية :لمحافظ الحسابات دور كبير في مراقبة أنشطة الشركة وحساباتها بصفة عامة وتصرفات المدراء فيها بصفة خاصة بهدف قمع كل حماية الغير المتعامل مع الشركة وحماية الشركة ذاتها والمساهمين فيها من التصرفات غير السليمة التي يقوم بها المدراء، ولا يخفى أن مباشرة أية رقابة فعالة ومحايدة توجب أن يتمتع من يباشرها بالإستقلال في مواجهة من تباشر عليه هذه الرقابة، من هنا كانت حتمية ضمان الإستقلالية لمحافظ الحسابات في مواجهة الشركة وفي مواجهة مدرائها والتأكيد على إنتفاء أية مصلحة خاصة له تحول دون توافر الحيادية في أدائه لمهمته<sup>1</sup>.

- ولقد نصت المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري على الشروط القانونية اللازمة لتقاضي الوقوع في عدم الملائمة بقولها: "لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:
1. الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
  2. القائمون بالإدارة وأعضاء مجلسالمديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر ( 1/10) رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأسمال هذه الشركات.
  3. أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبان إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة .
  4. الأشخاص الذين منحهم الشركة أجرة بحكم وظائفغير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
  5. الأشخاصالذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم .»

<sup>1</sup> - بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 137

كما تضمن القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد حالات التنافي والموائع حيث يتعرض كل من لا يحترمها إلى متابعة جزائية طبقا لنص المادة 829 من القانون التجاري السالفة الذكر، حيث يتضح من خلال هذا نصها أن المشرع الجزائري عاقب ممارس المهنة المخالف للملائمات القانونية، ويتم النظر أمام غرفة المخالفات بموجب العقوبات الجنحية المقررة والمتمثلة في غرامة تتراوح ما بين 20.000 دج إلى 200.000 دج أو الحبس من شهرين إلى ستة أشهر، ويلاحظ أيضا بأن النص موجه إلى كل من يمارس المهنة بطريقة غير شرعية أي أنه غير محترف وفي هذه الحالة تكون أمام مخالفتين: مخالفة الممارسة غير الشرعية للمهنة ومخالفة وجود حالة من حالات التنافي القانونية، في هذه الحالة يعتبر محافظ حسابات فعلي مثله مثل المسير أو المحاسب الفعلي و منه، يمكن تحديد الركن المادي لها الذي يتحقق بمجرد قبول المحافظ ممارسة المهنة رغم وجود حالات التنافي القانونية، حتى ولو لم تكن هناك ممارسة فعلية للمهام أو في حالة مواصلة ممارسة المهنة بعد ظهور حالات التنافي، وذلك مهما كانت المدة التي مورست فيها المخالفة، أما عن الركن المعنوي، فيلزم في كل الجرائم طبقا للقواعد العامة توفر القصد من وراء ارتكاب الفعل، ولقد نصت المادة 829 السالفة الذكر أن التصرف المعاقب عليه هو التصرف العمدي لكن هذا لا يعني أن المشرع سيبحث في نية المحافظ وإنما يقصد بذلك العمد في ممارسة المهنة رغم علم هذا الأخير بوجود حالات التنافي المنصوص عليها صراحة في القانون<sup>1</sup>.

### ثانيا: جرائم محافظ الحسابات المرتبطة بوظيفته الرقابية

#### أ- جريمة إفشاء السر المهني:

من المعلوم أن المشرع الجزائري تطرق إلى ضرورة و وجوب كتمان السر المهني سواء تعلق الأمر بمحافظ الحسابات أو غيرها من المهن الأخرى منها ما هو منصوص عليه في

<sup>1</sup> - بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 137.

قانون العقوبات ومنها ما نص عليها بموجب قوانين خاصة و/أو القانون التجاري، حيث تقع جريمة إفشاء السر المهني من طرف محافظ الحسابات إذا أفضى بالسر إلى أحد العاملين في الشركة أيا كانت درجته طالما أنه يفترض فيه الاطلاع بحكم عمله على المعلومات التي تعد سرا، كما تقع الجريمة إذا أفضى بالسر إلى أحد دائني الشركة أو إلى وكيل النقليسة.

### 1- أركان جريمة إفشاء السر المهني: إن الأساس القانوني لجريمة كتم السر المهني

تناولتها الفقرة الثانية من المادة 830<sup>1</sup> من القانون التجاري، فتحيل إلى أحكام قانون العقوبات فيما تعلق بجريمة إفشاء سر المهنة، وبالخصوص المادة 301 منه، كما أن المادة 1/71<sup>2</sup> من القانون رقم 10-01 السابق ذكره، تحيلنا أيضا إلى المادتين 301 و 302 من نفس القانون السابق، وخلافا لهذا فكان المشرع الجزائري، سابقا، يحيل إلى أحكام المادة 301 السابقة فقط، ما يجب الإشارة إليه، أن إيقاع عقوبة إفشاء السر المهني الخاص بمحافظ الحسابات ناتجة من خلال المادة 830 الفقرة الثانية، أما الفقرة الأولى فهي مخصصة لجنحة الإعلام الكاذب وعدم إفشاء السر المهني، والتي يطبق بشأنها عقوبة العقوبة السابقة، غير أن المشرع فضل بالنسبة لجريمة إفشاء السر المهني الخاص بمحافظ الحسابات الإحالة إلى العقوبة المطبقة على جرائم إفشاء السر المهني المشتركة لمختلف المهن الأخرى، فالعقوبة ناتجة عن أحكام قانون العقوبات<sup>3</sup>.

كما تم التأكيد على احترام السر المهني بموجب نص المادة 06 من المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 15/04/1996، المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ

<sup>1</sup> - المادة 2/830 من القانون التجاري الجزائري لم تنص على العقوبات المقررة وأحالتها هي أيضا على قانون العقوبات: «تطبق

أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإنشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات»

<sup>2</sup> - المادة 1/71 من القانون 10-01 المتعلق بالعين الثلاثة الساري المفعول وذلك بقولها: "يتعين على .... ومحافظ

الحسابات.... كتم السري المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 31 و 302 من قانون العقوبات".

<sup>3</sup> - انظر، فينخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 402

الحسابات والمحاسب المعتمد، وبموجب نص المادة 715 مكرر 13/3 من القانون التجاري بقولها: «... فإن مندوبي الحسابات ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم<sup>1</sup>»

ولقد أوضح المشرع الجزائري حدود كتمان السر المهني في المادة 72 من القانون 01-10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد حيث أن محافظ الحسابات غير مجبر على التقيد به في الحالات المنصوص عليها قانونا لاسيما بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين، واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة، عدم التقيد بالسر المهني بناء على إرادة موكلهم، وعندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 05 من هذا القانون<sup>2</sup>. ويتحقق الركن المادي لهذه الجريمة بقيام الأمين بإفشاء السر في غير الحالات التي نص عليها القانون أو يجيز له الإبلاغ فيها، لأن المعلومات التي يتوصل إليها المحافظ أثناء أدائه لمهامه في الشركة تعد من قبيل الأسرار التي تظلمها مظلة الحماية الجنائية<sup>3</sup>، فلا بد أن يكون إفشاء السر للغير سواء بالقول أو الكتابة أو الإشارة، ولا بد أن يكون الإفشاء من محافظ الحسابات كونه الإفشاء غير مرغوب فيه ويتنافى مع مبادئه الأخلاقية<sup>4</sup>.

وتعد جريمة إفشاء السر المهني وفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات من الجرائم العمدية التي لا تقع إلا إذا توافر القصد الجنائي لدى الأمين على السر، أي يجب أن يكون هذا الإفشاء إراديا وعن وعي ولا يكفي في ذلك الخطأ غير العمدي ولو كان جسيما ولا يهم بعد ذلك نوع الباعث الذي دفع بمحافظ الحسابات إلى ارتكاب هذا السلوك<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 140

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص ص 139-140

<sup>3</sup> - نفسه، ص. ص 139-142

<sup>4</sup> - هناء عبيدي، مرجع سابق، ص 58

<sup>5</sup> - بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 139-142

وبخصوص العقوبة يطبق نص المادة 301/1 من قانون العقوبات بقولها : « يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5000 دج الأطباء والجراحون والصيدلة والقابلات وجميع الأشخاص المؤمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك»، بينما تنص المادة 302 من القانون نفسه فتتصلى: «كل من يعمل بأي صفة كانت وأحلي أو شرع في الإدلاء إلى أجنب أو إلى جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك يعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دينار، وإذا أدلى بهذه الأسرار إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فتكون العقوبة الحبس من ثلاث أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 1.500 دينار ويجب الحكم بالحد الأقصى المنصوص عليه في الفقرتين السابقتين إذا تعلق الأمر بأسرار بصناعة أسلحة أو ذخائر حربية مملوكة للدولة.

وفي جميع الحالات يجوز الحكم علاوة على ذلك على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 من هذا القانون لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر<sup>1</sup>».

#### ب - جريمة إعطاء معلومات كاذبة:

يمكن لمحافظ الحسابات وهو يقوم بعمله أن يرتكب جريمة إعطاء معلومات كاذبة وغير صحيحة أو التصريح بهذه المعلومات، وهي فرضية شائعة أين يقوم القائمين بالإدارة بإعطاء معلومات غير صحيحة حول الشركة والمحافظ يدركها ويوافقهم عليها أو لا يقوم بتوعيتهم بشأنها<sup>2</sup>، حيث نص عليها المشرع التجاري من خلال م 830<sup>3</sup> منه وهذا فيما يخص شركة المساهمة، ولم ينص عليها ق 01-10 المنظم للمهن الثلاث، حيث يقوم محافظ الحسابات

<sup>1</sup> - فنينخ عبد القادر، مرجع سرياق، ص 403.

<sup>2</sup> - علاوي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 155.

<sup>3</sup> - المادة 830 من القانون التجاري: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة..."

إعطاء أو التصديق على حسابات ومعلومات غير صحيحة وكما ذبّه والتي من شأنها تحقيق مصلحة له سواء كانت هذه المصلحة مادية أو معنوية، وتلحق ضرر بمصالح الشركة أو الهيئة التي يقوم بمراقبتها<sup>1</sup>؛

يتكون الركن المادي لهذه الجريمة من سلوك إيجابي يتمثل في قيام محافظي الحسابات بتقديم تقرير عن الوضعية المالية للشركة وبيانات أخرى بصورة مخالفة للحقيقة، يجب أن تكون هناك معلومات كاذبة أعطيت أو أكدت من قبل محافظ الحسابات<sup>2</sup>.

ويجب أن يكون هذا الكذب متعلقا بمعلومات دقيقة وواضحة وليس بتقديرات أو تخمينات من محافظ الحسابات، كما أن المحافظ لا يتحمل المسؤولية إذا كان الكذب صادرا من طرف المدراء، ولا يشترط الوقوع الجريمة أن يكون إعطاء المعلومات قد تم بطريقة علنية كما يستوي أن يتم إعطاء المعلومات إنا المساهمين أو المدراء أو إلى الغير، والمقصود بالمعلومات تلك المتصلة بمهمة محافظ الحسابات في الشركة مهما كان نوعها أما ما لا يتصل بمهمته فلا تقوم عنه الجريمة المنصوص عليها أنفا<sup>3</sup>.

و يتحقق الركن المعنوي للجريمة إذا ما توافر عنصران وهما العلم والإرادة الحرة، وذلك بأن يكون محافظ الحسابات عالما بأن التقارير التي يقدمها بها معلومات وبيانات غير مطابقة للحقيقة، وأن إرادته تتجه إلى تقديمها إلى الجهة المختصة شريطة أن لا تكون هذه الإرادة مشوبة بعيب من عيوب الإرادة<sup>4</sup>.

أما عن العقوبة المقررة لهذه الجنبة فقد ذكرها المشرع الجزائري في نص المادة 830 فقرة أولى من القانون التجاري أن الجزاء يكون الحبس من سنة إلى خمس ( 5 ) سنوات وغرامة مالية

<sup>1</sup> - هناء عبيتي، مرجع سابق، ص 56.

<sup>2</sup> - معيزي خالدية، مرجع سابق، ص 85.

<sup>3</sup> - بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 145.

<sup>4</sup> - معيزي خالدية، مرجع سابق، ص 88.

من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة... " و يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 50.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين<sup>1</sup>، " محافظ الحسابات الذي يقوم بمنح عمدا أو بالموافقة على بيانات غير صحيحة، وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في حق الأفضلية في اكتتاب للمساهمين وهي حالة خاصة بذاتها<sup>2</sup>.

### ج- جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية:

يخطر وكيل الجمهورية بالقضايا عن طريق تلقي البلاغات عن وقوع الجرائم و تلقي المعلومات والمحاضر والمستندات التي تبلغ إليه من الموظفين الذين يطلعون على وقوعها أثناء مباشرة مهامهم، ومن الضبطية القضائية و كذلك عن طريق الشكاوى المقدمة إليه من المواطنين أو عن طريق قاضي التحقيق وفقا للمادة 72 ق.إ.ج<sup>3</sup> عندما يتعلق الأمر بشكوي مصحوبة بإدعاء مدني.

رغم أن القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الساري المفعول لم يتطرق إطلاقا لهذه الجريمة إلا أن القانون التجاري الجزائري نص عليها في المادة 715 مكرر 213 من: "ويطلعون، علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها"، وعاقب عليها بموجب نص المادة 830 من القانون نفسه<sup>4</sup> بقولها: « يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات

<sup>1</sup> - المادة 825 من القانون التجاري الجزائري.

<sup>2</sup> - وزاني مليكة، دور محافظ الحسابات في مراقبة أعمال وتسيير شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية

الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الدكتور طاهر موالي، سعيدة، 2016/2017، ص، ص 148، 149

<sup>3</sup> - الأمر 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم بالأمر رقم 15 - 02

المؤرخ في 23 يوليو 2015، ج.ر. عدد 40 الصادرة بتاريخ 23 يوليو 2015 .

<sup>4</sup> - المادة 830 من الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري.

وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب

الحسابات .... أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها»<sup>1</sup>.

ولتحقق الركن المادي لهذه الجريمة لابد من توافر العناصر التالية:

- **عدم الإبلاغ عن الأفعال المجرمة في الوقت المحدد:** فمهمة محافظ الحسابات هي إطلاع

وكيل الجمهورية عن الأفعال التي تشكل جرائم، وكشفها في الوقت المحدد، ولا يوجد اجتهاد قضائي جزائري يحدد هذه المدة أو يتطرق إليها، إلا أن القضاء الفرنسي ذهب إلى أن المدة من أسبوعين إلى خمسة ( 5 ) أسابيع كافية للتأكد من وجود أفعال يحتمل أن تكون مجرمة، تؤكد على القصد الجنائي للقائمين بالإدارة، وتبقى هذه المدة محل خلاف فقهي وقضائي متباين.

- **الأفعال المجرمة التي يجب الكشف عنها :** محافظ الحسابات ملزم بكشف الأفعال وليس

الإبلاغ عن الأشخاص لذا يجب عليه إبلاغ النيابة العامة عن الأفعال أو الحسابات المخالفة أما عن طبيعة المخالفات التي يجب على المندوب كشفها فإن الفقه قد حددها بتلك المخالفات التي تتعلق بتأسيس الشركة أو شيرها، وتلك التي لها علاقة بحياة الشركة، أو التي لها علاقة بمهنة محافظ الحسابات نفسه<sup>2</sup>.

نص المشرع صراحة بضرورة توافر القصد الجنائي لقيام هذه الجريمة ويفترض علم محافظ

الحسابات بصفة الواقعة الجنائية هو بمثابة العلم بالوقائع لكن ليس علما بالقانون، وعلى كل

حال فهذه الجريمة عمدية مما يعني عدم كفاية الخطأ غير العمدي واتجاه إرادته إلى الامتناع

عن الإبلاغ<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- بن جميلة محمد ، مرجع سابق، ص 145.

<sup>2</sup>- معيزي خالدية ، مرجع سابق، ص 95.

<sup>3</sup>- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 145.

ويؤكد الواقع العملي أن محافظي الحسابات نادرا ما يطلعون وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية في حين أن هذا الأخير كثيرا ما يتخذ إجراءات ضد مدراء الشركة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة

يمكن لمحافظ الحسابات أن يتابع جزائيا بصفته شريك وفقا للأحكام العامة المنظمة للإشتراك، إذ يكفي لمحافظ الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي وهذا بتسهيل له اقتناء بعض الوسائل لإستعمالها في الجريمة الأصلية حتى ولو كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة جرمية<sup>2</sup>.

إلا أنه قد ثارت مسألة تتعلق بالعامل المعنوي للاشتراك وكذلك الجانب المادي له بالنسبة لمحافظ الحسابات فقد رأى بعض من الفقهاء أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل جزائيا عن فعل الاشتراك إلا إذا كان عالما وقت ارتكاب الجريمة أنه يمد بيد العون للفاعل الأصلي في الجريمة، لذلك أقر الفقه الفرنسي أن تقاعس محافظ الحسابات عن تقديم تقريره حتى يسهل على المسير فعل الاختلاس يعد بمثابة اشتراك موضوعي<sup>3</sup>.

غير أن هناك جانب من الفقه الفرنسي، يرفض هذه الفكرة، ويعتبر تطبيقها في القانون الجنائي أمر مرفوضا ويسلم بأن فعل الاشتراك وجب أن يتكرس في أرض الواقع بأفعال إيجابية مادية تجعل من مهمة الفاعل الأصلي مهمة سهلة وعليه فإن تقديم تقرير يحمل بيانات أو معلومات كاذبة من أجل استعماله في حملة دعائية كبيرة للنصب والاحتيال على الغير من

<sup>1</sup>- بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 145.

<sup>2</sup>- طيطوس فتحي، مرجع سابق، ص 45.

<sup>3</sup>- المرجع نفسه، ص 45.

طرف القائمين بالإدارة يعتبر فعل مادي يستوجب مساءلة محافظ الحسابات عليه بصفته شريكة في فعل الاحتيال<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: مضمون اشتراك محافظ الحسابات في جرائم القائمين بالإدارة .

الاشتراك هو أن يقوم الشخص بارتكاب أعمال أو يقدم وسائل من شأنها أن تسهل تنفيذ جريمة ما بحيث لا يكون ذلك بصفة مباشرة فيكون قد قدم مساعدة للفاعل الأصلي دون أن يساهم في ارتكاب الفعل المجرم.

وحسب نص المادة 45 من قانون العقوبات بأنه: «من يحمل شخص لا يخضع للعقوبة بسبب وضعه أو صفته الشخصية على ارتكاب جريمة يعاقب بالعقوبات المقررة»، ومن هنا نكون أمام اشتراك لا بد أن يكون الفعل الأصلي معاقب عليه قانونا لكونه جنائية أو جنحة، والفعل الأصلي يكون معاقب عليه سواء لاقتراه أو لمحاولة ذلك، وكذلك الأمر بالنسبة للاشتراك في المحاولة، ولا يعاقب الشريك إذا لم يتم متابعة الفاعل الأصلي لانقضاء الدعوى العمومية أو بسبب العفو الشامل، إلا أنه في حال توفر عذر مخفف أو معفى للفاعل الأصلي فإن الدعوى لا تنقضي بالنسبة للشريك كأن يكون الفاعل الأصلي مجنونة حسب نص المادة 47 من قانون العقوبات «لا عقوبة على من كان في حالة جنون وقت ارتكاب الجريمة وذلك دون الإخلال بأحكام الفقرة 2 من المادة 21»<sup>2</sup>.

ولكي يقع هذا الاشتراك لا بد من توافر عنصرين: المادي وهذا ما نصت عليه المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري «يعتبر شريكة في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرة ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة

<sup>1</sup> - طيطوس فتحي، مرجع سابق، ص46.

<sup>2</sup> - القانون رقم 66-156 الصادر في 08-06-1966 يتضمن قانون العقوبات الجزائري، ج ر، العدد 49 المؤرخة في 11-06-1966.

لها مع علمه بذلك» ويتمثل هذا العنصر في التحريض أو المعاونة، و العنصر المعنوي يتمثل في متابعة محافظ الحسابات الاشتراك في اقرار جريمة معينة، ولا بد أن يكون قد شارك بملء إرادته الفاعل الأصلي على اقرار الفعل المجرم مع علمه بأنه تصرف معاقب عليه قانون<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: اشتراك محافظ الحسابات في جرائم القائمين بالإدارة .

إن شركة المساهمة تنص على الجرائم الخاصة بمدرء الشركة، حيث تشترط صفة المدير في الفاعل حتى تقع هذه الجرائم إذا توفرت هذه العناصر في محافظ الحسابات في الجريمة التي يرتكبها المدير فإنه يسأل عنها بهذا الوصف، وفي هذه الحالة محافظ الحسابات مسؤول عن جريمة المدير بوصفه شريكة فيها والجريمة الخاصة به بوصفه فاعل أصلي فيها لذا سأتناول هذه الجرائم التي يقوم بها محافظ الحسابات في شركة المساهمة، والتي يعتبر فيها شريكا للقائمين بالإدارة أو المسيرين.

### أولاً : توزيع أرباح صورية.

من أهم الجرائم التي هي خاصة بالمدرء والتي يتصور مساهمة محافظ الحسابات فيها هي توزيع أرباح وهمية على المساهمين والقيام بنشر حسابات ختامية أو تقديم حسابات للمساهمين لا تعبر بأمانة عن الوضع المالي الحقيقي للشركة، أو لا تعكس القيمة الحقيقية خلال السنة المالية التي قدمت فيها هذه الحسابات كذلك باستخدام أموال الشركة لأغراض تتعارض مع أهداف ومصحة الشركة. والمقصود هنا بالأرباح الصورية هي تلك التي توزعها الشركة على أساس ميزانية غير صحيحة، فتوزع ربحاً أعلى من الربح المقدر والتصرف فيه طبقاً لميزانية موضوعة بحسب النصوص القانونية والاتفاقية وقد يكون الربح صورية، ولو كان ثمة ربح متى كان كل أو بعض هذا الربح لا يمكن توزيعه.

<sup>1</sup> - معيزي خالدية، مرجع سابق، ص 99-100.

لقد تبين أن هناك أفعال يرتكبها مديرو الشركات يجرمها القانون المتعلق بالشركات ولقد نصت المادة 5/162 منه على قيام المدير بتوزيع أرباح صورية وأعدته مرتكباً لفعال جنائية يعاقب عليه القانون بقولها: «مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى يعاقب كل عضو مجلس إدارة وزرع أرباحاً أو فوائد على خلاف أحكام هذا القانون أو نظام الشركة وكل مراقب صادق على هذا التوزيع»<sup>1</sup>.

### ثانياً: المصادقة على حسابات غير مطابقة للحقيقة .

تكون مشاركة محافظ الحسابات بالتوقيع أو المصادقة على ما جاء به المدراء من أعمال إجرامية أو بتقديم تقارير أو بيانات كاذبة لكي تسهل هذه الأعمال، أو بالتزوير في مستندات الشركة أو باتخاذ موقف سلبي حيال جرائم المدير في الوقت الذي كان يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالإبلاغ عنه وعن ما يسعى بالإقدام عليه، وإخطار الجهات الأمنية لمنع وقوع الجريمة وعلى هذا الأساس حكمت محكمة النقض الفرنسية في 1978/11/30 بأن محافظ الحسابات شريك في الجريمة التي ارتكبها المدراء في استعمال أموال الشركة<sup>2</sup>.

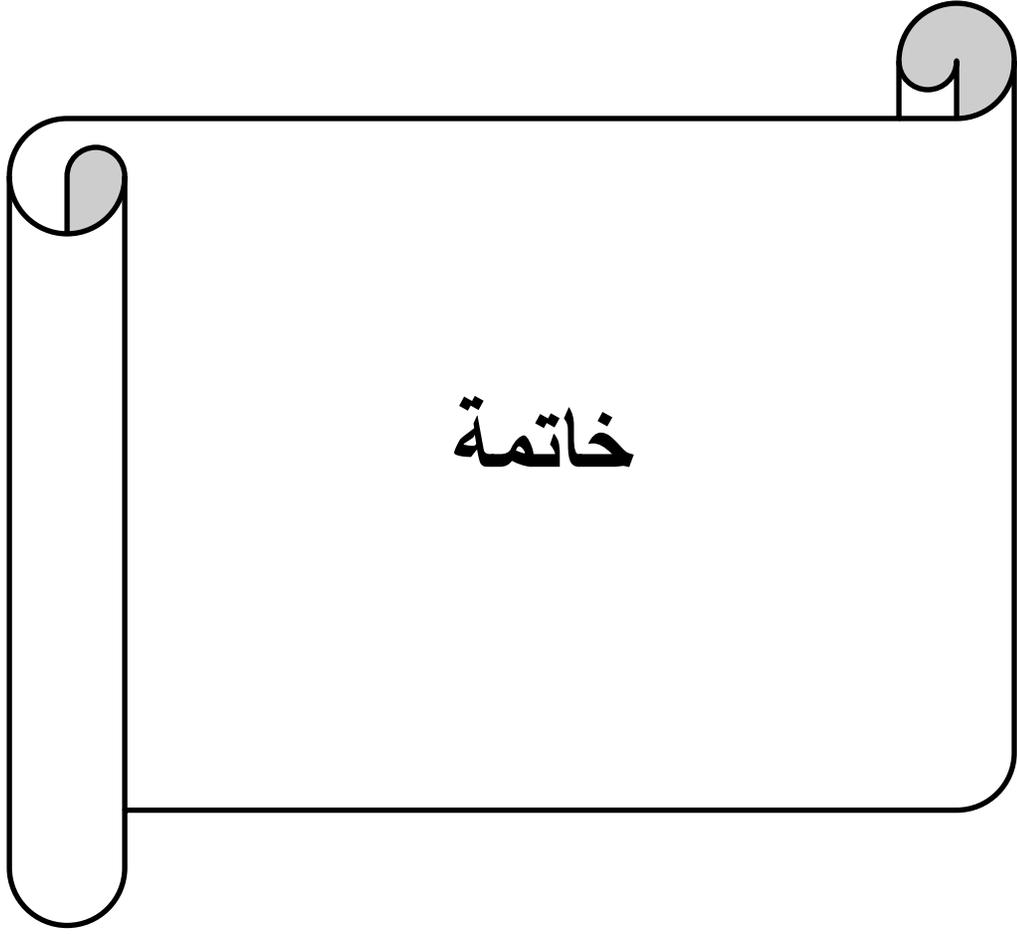
وفي الأخير تتمخض عن المهام المنوطة بمحافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة قد تصل إلى حل سلب الحرية، فقد خص المشرع الجزاء على غرار نظيره الفرنسي مسؤولية محافظي الحسابات بإهتمام كبير، إذ قد يساءل محافظ الحسابات مدنياً عن كل ضرر سببه سواء للشركة أو الشركاء أو الغير ويلزم بالتعويض، كما قد يساءل تأديبياً أمام الهيئة الوصية وهي مجلس المحاسبة عن كل خطأ تأديبي ويعاقب عليه حسب درجة الخطأ تصاعدياً بالإنذار أو التوبيخ أو توقيف النشاط لمدة أقصاها ستة أشهر أو الشطب من الجدول كأقصى عقوبة تأديبية، ويبقى

<sup>1</sup> - سارة نبيل، جريمة توزيع أرباح صورية منتدى الموارد البشرية <https://hrdiscussion.com> تم الإطلاع عليه يوم

2022/04/20، على الساعة 11:00.

<sup>2</sup> - بن جميلة، مرجع سابق، ص 161.

محافظ الحسابات محاط بمسؤولية غليظة تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائية، وذلك إذا قام بأفعال يجرمها القانون كفاعل أصلي أو كشريك.



من المعلوم أن تطور مهنة محافظ الحسابات أمر مميز بحيث أنها في وقت وجيز تحو لهت من خدمة صديق إلى مهمة للحفاظ على المصالح العامة وبلغت تطورا كبيرا وازدادت مكانتها في مختلف التنظيمات الاقتصادية بصفة عامة وفي الشركات المساهمة بصفة خاصة وهذا في الدول التي تبنت فكرة المراقبة الخارجية والمستقلة كأداة فعالة لحماية مصالح المساهمين والغير الذي يتعامل مع الشركة من خلال إعلام هادف يمد كل الشركاء في الحياة الاقتصادية بمعلومات صحيحة ودقيقة عن أي شركة ويبين مكانتها ووزنها الحقيقي في الأسواق المالية مما يفسح المجال أمام أي استثمار من شأنه أن يؤدي إلى تطوير قدراتها المالية والإنتاجية أو أمام أي شخص يريد الاكتتاب في أسهم هذه الشركة على أساس سليم.

ولقيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات يجب أن تتوفر ثلاثة شروط قانونية:

- خطأ محافظي الحسابات، سواء تعلق الأمر بخطئه الشخصي أو خطأ العاملين تحت

إشرافه فيكون محافظ الحسابات مسؤولا مدنيا عن هاته الأفعال متى تسببت في أضرار

واستطاع طالب التعويض أن يثبت وجود علاقة سببية بين الفعل والضرر الناتج عنه، غير أنه

يمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع المسؤولية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطأ أو إثباته أن

الضرر كان نتيجة أسباب خارجية عن نطاق إرادته أو كان نتيجة خطأ المتضرر نفسه، وتترتب

مسؤولية محافظ الحسابات التأديبية نتيجة مخالفة القواعد المقدره الجهات الرسمية أو المعاهد

المهنية لقواعد السلوك المهني،

- العقوبة التأديبية رغم أنها قد لا توهي من خلال تسميتها بخطورتها، إلا أنها تهدد سمعة

محافظ الحسابات، فالعقوبة التأديبية التي يتعرض لها محافظ الحسابات قد تكون أشد وقعا من

تلك المالية، لأنه من شأن العقوبة التأديبية أن تجعل الشركات والمؤسسات الاقتصادية تصرف

النظر عن التعاقد مع محافظ الحسابات الذي عوقب تأديبيا.

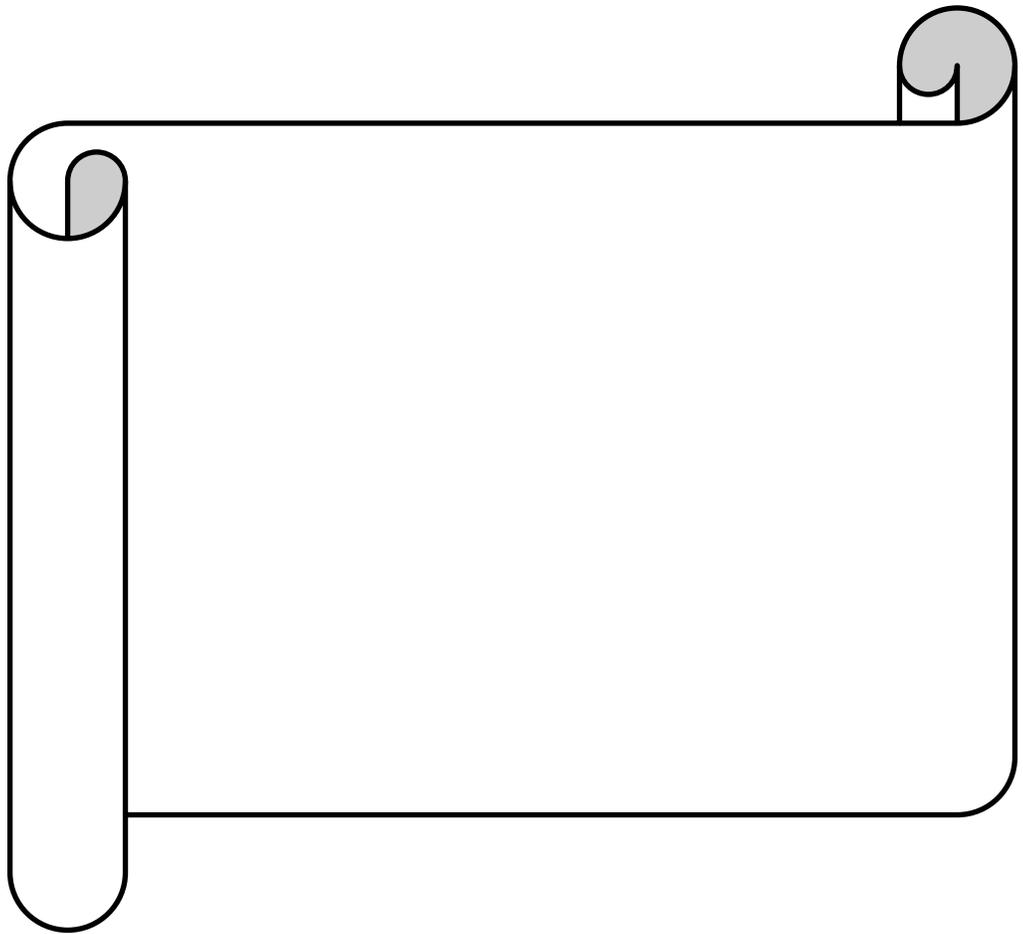
- محافظ الحسابات كغيره من أصحاب المهن، يمكنه تحويل مهامه، أي الرقابة المالية والمراجعة الحسابية، عن إطارها الشرعي ليقترف جناحا أثناء سريان عهده في الشركة أو بمناسبةها ويكون سلوكه إما إيجابيا عند القيام بنشاط أو فعل معاقب عليه انتهاكا للتصرف السليم الواجب احترامه، كما يكون سلوكه سلبيا ومعاقب عليه جزائيا والذي يتحقق بالإخلال بقاعدة أمره للقيام بعمل معين، وصورته الإهمال والإغفال المعاقب عليها.

### الإقتراحات

من خلال دراستنا لموضوع محافظ الحسابات توجب علينا أن نخرج بمجموعة من الاقتراحات والتمثلة فيما يلي:

- لقد بينت كل الشواهد عجز القوانين على الحد من السلوك غير الأخلاقي لمحافظي الحسابات، والحل يكمن في جعل هذه الفئة مشبعة بالقيم والتعاليم الإسلامية.
- تشديد الرقابة من قبل الهيئات المسؤولة من خلال طلب تقارير حول التزام الشركات باستخدام أسالي الإفصاح كالحوكمة.
- محاولة النظر في مدى التزام شركات المراجعة الخارجية بأخلاقيات المهنة التي أصبحت نادرة.

- محاولة تسليح وتنقيف محافظي الحسابات بالحيل والابداعات المحاسبية لتسهيل عملية إكتشاف الأخطاء وقمعها، ويكون ذلك عن طريق إعداد دورات تدريبية تأهلهم وتجدد معارفهم.



1. أحمد حلمي جمعة، "المدخل الحديث إلى تدقيق الحسابات"، دار الصفا للنشر و التوزيع، عمان، 2000.
2. بشير هذفي: الوجيز في شرح علاقات العمل - علاقات العمل الفردية والجماعية، ط2، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2006 م.
3. حسين يوسف القاضي، "مراجعة حسابات متقدمة"، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الجزء الأول، 2009، عمان.
4. سعيد يوسف البستاني، قانون الأعمال والشركات، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2004.
5. سماهر هيثم عبد القادر الخليل، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية، دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية، العراق، 2006.
6. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - الجزء الأول ، الدار الجامعية - د.ت .
7. عز الدين الدناصوري، عبد الحميد الشواربي ، المسؤولية الجنائية في قانون العقوبات والإجراءات، الجنائية ، د. ط، منشأة المعارف للنشر و التوزيع، مصر، 1993.
8. علي سليمان ، النظرية العامة الالتزام ، مصادر الالتزام في القانون المدني الجزائري ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992، الجزائر ، الفقرة 105 وما بعدها.
9. علي سيد قاسم ، مراقب الحسابات - دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة - 1991 .
10. محمد التهامي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006.

11. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجزائرية، 2003.

12. محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

13. محمد فؤاد عبد الباسط، الجريمة التأديبية في نطاق الوظيفة العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية ، 2005.

### ثانيا: القوانين والمراسيم

- القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بضبط مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

- القانون التجاري، الجزائر، 2007.

- القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية، الجريدة الرسمية عدد 20، مؤرخة في 01/05/1991.

- الأمر رقم 96/23 المؤرخ في 09 يوليو 1996 المتعلق بالوكيل المتصرف القضائي ج.ر 01 يوليو العدد 43.

- القانون رقم 66-156 الصادر في 08-06-1966 يتضمن قانون العقوبات الجزائري، ج ر، العدد 19 المؤرخة في 11-06-1966.

- الأمر رقم (1) 156 مؤرخ في 8 جوان سنة 1966 معدل ومتمم يتضمن قانون العقوبات الجزائري، ج ر عدد 49 .

- الأمر 66-155 المؤرخ في 8 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم بالأمر رقم 15-02 المؤرخ في 23 يوليو 2015 ، جر عدد 40 الصادرة بتاريخ 23 يوليو 2015 .

ثالثا: الرسائل والمذكرات

1. ببي فاطمة الزهراء، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2017.
2. بلخير بوهائشة، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات دراسة ميدانية بولاية ورقلة، ذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، 2014/2013.
3. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2011/2010 .
4. حكيمة مناعي، "فريير مراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و الشؤون، جامعة لخضر، باتنة، 2009.
5. دحمان عبدالرحمان، ربحان محمود، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، عين الدفلى، 2015/2016.
6. دحموش فايزة، لنظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فرع إدارة و مالية، جامعة الجزائر، 2002/2001.
7. سامية بونيس: المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص قانون الأعمال كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البوقي، 2015/2016.

8. السعيد بوقرور، مسؤولية مراقب الحسابات في شركات المساهمة ، دراسة مقارنة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة وهران، 2006
9. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012/2011 .
10. طيطوس فتحي، مسؤولية محافظي الحسابات دراسة في القانون المقارن، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان.
11. علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل م د) جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2017/2016 .
12. فنينخ عبد القادر، الجرح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، أطروحة دكتوراه في القانون تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وه ارن، النشر 2012/2011 ، ص. ص. 438، 439 .
13. معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنيين، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2012-2011.
14. هناء عبيدي، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي للأعمال، جامعة أم البواقي ، السنة الدراسية 2015/2014.
15. وزاني مليكة ، دور محافظ الحسابات في مراقبة أعمال وتسيير شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الدكتور طاهر موالى، سعيدة، 2016/2017.

### رابعاً: المجالات والملتقيات

1. الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد 05 لسنة 2012 ، الجزائر، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، 2012.

2. عبد العالي محيي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ماي، 2012.

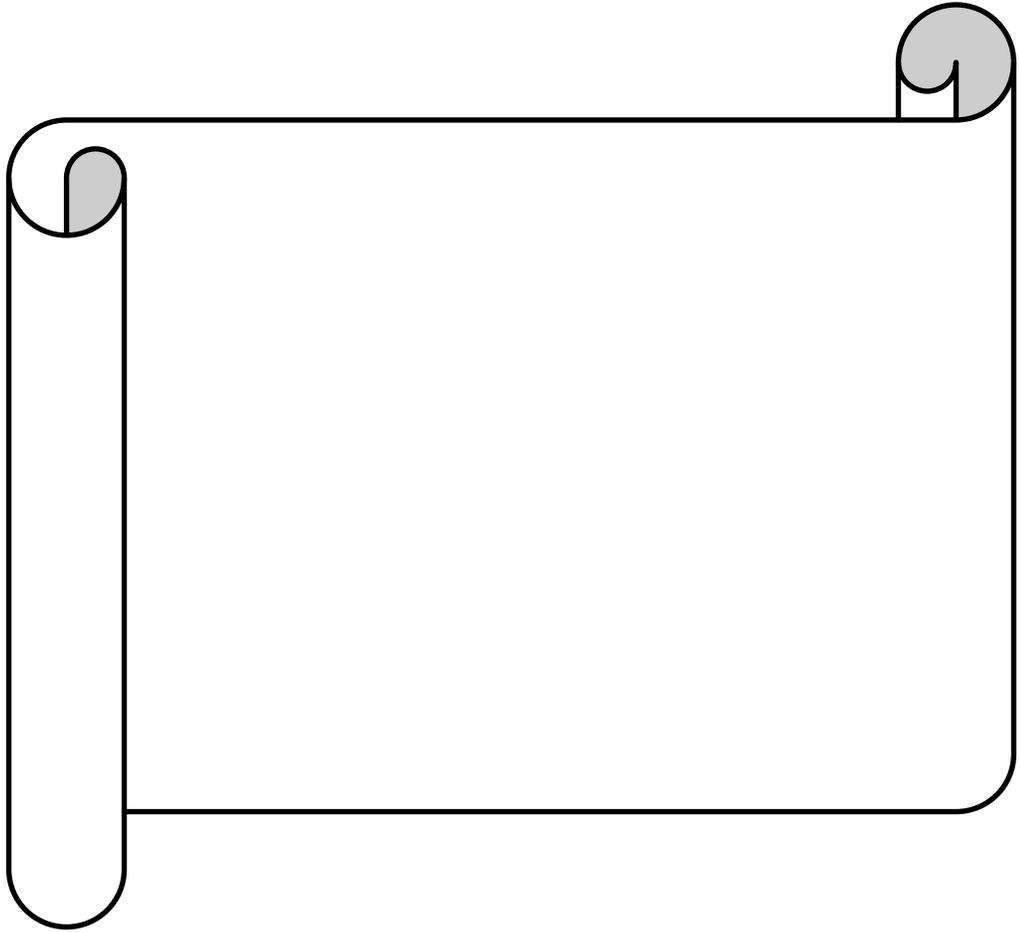
خامسا: مراجع باللغة الأجنبية

1. Castell Robert & Pasqualini François / le commissaires aux comptes / ECONOMICA, Paris - 1995.
2. Etudes du Centre de Recherche sur le Droit des Affaires / Le commissaire aux comptes - renforcement ou dérive ? / chambre de commerce et d'industrie de Paris - sous la direction de A. Sayag, LITEC - collection « le droit des affaires », volume 01 – 1989.
3. -Hémard Jean & Terré François & Mabilat Pierre / Sociétés Commerciales; tome 02 / DALLOZ, Paris – 1974.
4. -Monéger Joël & Granier Thierry / le commissaire aux comptes / DALLOZ 1995.
5. Patrick DE CAMBOURG, Audit et commissariat aux comptes, éditions Francis Lefebvre, 2011/2012.

سادسا: المواقع الالكترونية

-droit7.blogspot.com

- سارة نبيل، جريمة توزيع أرباح صورية منتدى الموارد البشرية  
Https://hrdiscussion .com



	شكر
	إهداء
أ - ج	مقدمة
	<b>الفصل الأول</b> <b>الإطار القانوني لنشاط محافظ الحسابات</b>
6	المبحث الأول: المركز القانوني لمحافظ الحسابات
7	المطلب الأول: تعريف مهنة محافظ الحسابات وشروط ممارستها
7	الفرع الأول: تعريف مهنة محافظ الحسابات
8	الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
10	المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه
10	الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات
13	الفرع الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات
19	المطلب الثالث: الخصائص العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات
19	الفرع الأول: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.
22	الفرع الثاني: استقلال محافظ الحسابات.
23	الفرع الثالث: مهام محافظ الحسابات .
24	المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات
25	المطلب الأول: التزامات وحقوق محافظ الحسابات
25	الفرع الأول: التزامات محافظ الحسابات
25	الفرع الثاني: حقوق محافظ الحسابات
26	المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات
27	الفرع الأول: المهام العادية

27	الفرع الثاني: المهام الخاصة والاستثنائية
29	المطلب الثالث: تكييف العلاقة بين محافظ الحسابات والهيئة المراقبة
29	الفرع الأول: الرقابة المحاسبية
30	الفرع الثاني: الرقابة الإدارية
30	الفرع الثالث: الضبط الداخلي
	<b>الفصل الثاني</b> <b>قيام مسؤولية محافظ الحسابات</b>
33	المبحث الأول: المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات
33	المطلب الأول: المسؤولية المدنية
34	الفرع الأول: شروط قيام المسؤولية المدنية
39	الفرع الثاني: نظام الدعوى المدنية
43	المطلب الثاني: المسؤولية التأديبية
44	الفرع الأول: الخطأ التأديبي
48	الفرع الثاني: المتابعة التأديبية
54	المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية
55	المطلب الأول: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة
55	الفرع الأول: الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات.
60	الفرع الثاني: الجرائم المتعمقة بممارسة المينة.
72	المطلب الثاني: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة
73	الفرع الأول: مضمون اشتراك محافظ الحسابات في جرائم القائمين بالإدارة .
74	الفرع الثاني: اشتراك محافظ الحسابات في جرائم القائمين بالإدارة .
78	خاتمة
81	قائمة المراجع

