جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم: القانون الخاص

المرجع: .....

**مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر**

# مهام ومسؤولية محافظ الحسابات في التشريع الجزائري

ميدان الحقوق والعلوم السياسية

الشعبة: حقوق

التخصص: القانون الخاص

من إعداد الطالبة:

بليدي مروه

تحت إشراف الأستاذ :

فنينخ عبد القادر

**أعضاء لجنة المناقشة**

الأستاذ(ة): مزيزد بصيغي :رئيسا

الأستاذ(ة): فنينخ عبد القادر :مقررا

الأستاذ(ة): بن قطاط خديجة :مناقشا

**السنة الجامعية: 2024-2025**

نوقشت في: **2025/06/18**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم

UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

كلية الحقوق و العلوم السياسية
مصلحة التربصات

# تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية
# في إنجاز البحث

أنا الممضي أدناه،

السيد: بليدي هروه ..... الصفة: طالبة .....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 413557034 والصادرة بتاريخ: 2021.11.26

المسجل بكلية: الحقوق ..... قسم: القانون الخاص .....

والمكلف بإنجاز مذكرة ماستر بعنوان:

دعاوى ومسؤولية محافظ الحسابات في التشريع الجزائري

.....

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: ..... 2025

إمضاء المعني

* ملحق القرار الوزاري رقم 933 المؤرخ في 28 جويلية 2016 الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية و مكافحتها

## الشكر وتقدير

ابتدئ شكري بحمد الله عز وجل والثناء عليه على ما من به علي من نعم ظاهرة وباطنة، ثم أثني بشكر والداي على كل مجهوداتهم منذ ولادتي الى هذه اللحظات، أطال الله أعمارهما وأحسن أعمالهما ومتعهما بالصحة والعافية، أمين.

كما يسرني أن أوجه شكري لكل من نصحني وأرشدني أو وجهني أو ساهم معي في اعداد هذا البحث بإيصالي للمراجع والمصادر المطلوبة في أي مرحلة من مراحله، وأشكر على وجه الخصوص أستاذي الفاضل الأستاذ فنينخ عبد القادر، على مساندتي وارشادي بالنصح والتصحيح وعلى اختيار العنوان والموضوع.

والشكر موصول الى جميع أعضاء لجنة المناقشة وجميع أساتذة كلية الحقوق والعلوم السياسية للمجهودات المبذولة من طرفهم وشكرا.

# إهـــداء

الحمد لله. أهدي هذا العمل المتواضع إلى

من كانتِ دائمًا إلى جانبي في كل خطوة، ملجأي الآمن في كل موقف، من علمتني الصبر بلطفها، وأرشدتني بدعائها المستمر نحو الأفضل، من حملتِ همومي بابتسامة، واحتوتِ أحلامي بحنانٍ لا يزول، وأعظم هبة وهبني الله إياها، أسأل الله أن يحفظكِ، ويرزقكِ كل الخير والسعادة التي تملأ قلبكِ، ويجعل كل ما قدمته لي في ميزان حسناتك، اليوم وغدًا ودائمًا.

**إلى الجوهرة الغالية، أمي.**

إلى السند الذي يمنحني الأمل والقوة لأواصل، النور الذي يضيء دربي في كل الأوقات، من علّمني كيف أزرع الثقة في قلبي، وأواجه الحياة بابتسامة، الملجأ الذي أجد فيه الأمان، والظل الحنون الذي يحميني، والدي أنت أغلى هبة وهبني الله إياها، أسأل الله أن يحفظك لي، ويبارك في عمرك، وأن يجعل كل ما قدمته لي في ميزان حسناتك، وسعادة تدوم في أيامك، **إلى أبي سندي.**

**عائلتي**، بدايةً **بأخي**، الضلع الثابت الذي لا يميل، الكفاية وقت الحاجة، والطمأنينة وقت الخوف،

وإلى عائلتي، كلٌّ باسمه وبصمته، لكل منكم مكان لا يشبهه سواه، وأثر لا يُمحى، كنتم وما زلتم الامتداد الأجمل لروحي.

عائلتي الحبيبة، التي حملت معي أعباء الأيام، ووقفت بجانبي رغم المعاناة، كنتم لي وطنًا لا ينكسر، وكتفًا أرتاح عليه حين تعصف بي الرياح، وكنتم لي الدفء حين تجمدت الأحلام، واليد التي رفعتني من قاع انكساري، حين خيّلت لي الحياة أن لا قيام بعد السقوط. كنتم النبض الذي أعاد إلى قلبي الحياة، والأمل الذي تلألأ في عيوني حين خفت بريقه.فلكم مني كل الحب والامتنان، وأسأل الله أن يديم وجودكم سندًا لا يميل، وظلًّا لا يغيب، وطمأنينة تسكن قلبي ما حييت.

وإلى أولئك الذين لا يُقال عنهم "**أصدقاء**"، بل هم قِطع من القلب، إخوة الروح وسند الأيام، كانوا معي منذ البدايات، منذ خطوات الطفولة الأولى، أنجم أضاءت لي عتمة الدرب، وضعهم الله في طريقي بلطفه،

ليكونوا حولي حين خفت صوتي وتعثرت عزيمتي، كانوا العكاز الذي أسندني، والضحكة التي أعادت تلوين الحياة حين بهتت الألوان، فكل الحب لكم، أنتم نور الحياة، ورفقة القلب، فكل الحب لكم، وأسأل الله أن يديمكم لي سندا لا يميل.

**إلى نفسي**، التي كانت سفينة الأمل في بحر التحديات، صمدتُ حين تاه الطريق، وثابرت رغم كل لحظة تردد، تمسكت بخيوط الحلم حين حاول اليأس أن ينتزعها، كنتِ الشعلة التي تضيء لي طريق الأمل في الليالي المظلمة، ورغم ما تحقق، ما زالت هناك أحلام تطرق أبواب السماء، أسأل الله أن يأذن لها أن تتحقق، ويمنّ علينا ببلوغها، فأنتِ لستِ مجرد عابرة في هذه الرحلة، بل الفنانة التي ترسم مستقبلها بيديها.

# مقدمة

# المقدمة

شهد العالم خلال العقود الأخيرة تحولات اقتصادية ومالية عميقة، كان لها بالغ الأثر على المحيط المؤسساتي بمختلف اشكاله، فقد فرضت التغيرات المتسارعة في أساليب التسيير وتطور الأسواق المالية واشتداد المنافسة العالمية تحديات كبيرة على المؤسسات الاقتصادية، سواء العمومية او الخاصة مما دفع هذه الأخيرة الى البحث عن أليات أكثر نجاعة وفعالية لضمان استمراريتها وتحقيق أهدافها الاستراتيجية في بيئة تزداد تعقيدا وتغييرا باستمرار. وفي ظل هذه المعطيات شهدت المؤسسات الاقتصادية تحولات عميقة من حيث البنية التنظيمية، من بينها شركات المساهمة، الشركات متعددة الجنسيات، وحتى المؤسسات الافتراضية، كما تنبث هذه المؤسسات استراتيجيات متنوعة مثل التوسع الاندماج والاستحواذ، سعيا منها لتحقيق مزيد من الفعالية التنافسية. وقد أسفر هذا التنوع في اشكال وهياكل المؤسسات عن بروز ظاهرة الملكية الغائبة، والتي تعني فصل الملكية عن التسيير، حيث لم يعد المساهمون يتولون إدارة المؤسسات التي يمتلكون فيها حصصا، بل أوكلت المهام الإدارية إلى أطراف مهنية متخصصة، وقد أثار هذا الانفصال الحاجة الماسة إلى ألية رقابية فعالة، تضمن حماية حقوق المالكين وتعزز من مستوى الشفافية والثقة لدى الاطراف المتعاملة مع المؤسسة.

ومن هنا برزت ضرورة انشاء جهاز رقابي خارجي مستقل عن البنية الداخلية للمؤسسة، ويخضع لتنظيم قانوني يضمن له الحياد والموضوعية، وقد أسفر هذا الأخير عن نشوء مهنة محافظ الحسابات. بحيث تعد مهنة محافظ الحسابات من بين المهن ذات الطابع القانوني المالي التي تكتسي أهمية بالغة، نظرا للدور المحوري الذي تضطلع به في تحقيق الشفافية والرقابة

الخارجية على تسيير المؤسسات، لا سيما في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق وتحرير المبادلات. وعليه تدخل هذه المهنة ضمن المنظومة القانونية التي تسعى الى ضبط العلاقة بين مختلف الفاعلين الاقتصاديين، من خلال تعزيز مبادئ الحوكمة، والمساهمة في حماية المساهمين والدائنين وسائر أصحاب المصلحة.

وفي إطار السعي لتحقيق الهدف المنشود من هذا الجهاز الرقابي، حرص المشرع على احكام تنظيم مهنة محافظ الحسابات، من خلال مجموعة من النصوص القانونية التي تؤطر عمله، ويعد الامر رقم 75_59الصادر بتاريخ 26 سبتمبر 1975 والمعدل والمتمم والمتضمن القانون التجاري أول نص قانوني ينظم هذه المهنة. وبعد أن أدرك المشرع الدور المحوري الذي تلعبه هذه المهنة في حياة الشركات والمؤسسات بمختلف اشكالها وطبيعتها القانونية. وقد تجسد هذا التنظيم لأول مرة من خلال نص خاص، هو القانون رقم 91-08، الذي جاء ليؤسس الإطار القانوني المنظم لمهنة محافظ الحسابات متناولا ابعادها المختلفة من حيث الصلاحيات والالتزامات. وقد تضمن هذا القانون مجموعة من المواد التي تحدد كيفية ممارسة المهام الموكلة الى محافظ الحسابات، من تم تعيين وعزل، الى جانب ما يترتب عن ذلك من مسؤوليات قانونية وحقوق.

غير ان غموض وتعقيد بعض النصوص القانونية، وصعوبة تطبيقها العملي دفع بالمشرع الجزائري الى إعادة النظر في الإطار القانوني المنظم للمهنة، من خلال اصدار نصوص جديدة او تعديل بعض الاحكام السابقة. ومن بين هذه النصوص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي

جاء ليعيد الأحكام الخاصة بمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسب، ويوضح الجوانب المرتبطة بتنظيمها وممارستها في الواقع العملي.

## أولا: أهمية البحث

تتجلى أهمية هذا البحث في الدور ال الذي يضطلع به محافظ الحسابات ضمن المنظومة الاقتصادية، وذلك من خلال ممارسته للمهام الرقابية على أنشطة الشركات التي يُلزمها القانون بتعيينه. كما يسهم الرأي الفني المحايد الذي يُبديه في تعزيز الموثوقية والمصداقية في القوائم المالية التي تُعرض على مختلف الأطراف المعنية. وبالنظر إلى هذه الأهمية، فقد أولت العديد من التشريعات والقوانين اهتماماً بالغاً بتنظيم مهنة محافظ الحسابات، سواء فيما يتعلق بالجوانب التطبيقية للمهنة أو بالمسؤوليات الملقاة على عاتق المشتغلين بها

## ثانيا: أسباب اختيار الموضوع

ان أسباب اختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية وهي كالاتي:

### 1- الأسباب الموضوعية

التعرف على مهنة محافظ الحسابات مهامه ومسؤولياته في التشريع الجزائري، مع اثراء الكم المعرفي للمكتبة.

### 2- الأسباب الذاتية

الميول الشخصي لهذا النوع من المواضيع، وغاية الاستفادة من الموضوع مستقبلا في الحياة المهنية، الى جانب توافق البحث مع التخصص المدروس وهو " القانون الخاص ".

**ثالثا: إشكالية البحث**

تتمثل إشكالية هذه المذكرة حول السؤال الجوهري التالي:

ما هي المهام المحددة قانونا لمحافظ الحسابات في الجزائر؟ وما طبيعة المسؤولية التي يتحملها في إطار أدائه لمهامه؟

ويتفرع عنها الإشكالات التالية:

- ما هو الإطار القانوني الذي ينظم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ماهي المهام والصلاحيات التي خولها المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات؟
- ما طبيعة المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات في حالة مخالفة الأحكام التشريعية للمهنة؟

**رابعا: أهداف البحث**

- تحليل الإطار القانوني والتنظيمي المنظم لمهنة محافظ الحسابات.
- تحديد المهام الأساسية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري.
- ابراز المسؤوليات القانونية المدنية والجزائية والتأديبية لمحافظ الحسابات.

**خامسا: منهج البحث**

بناء على طبيعة الموضوع المدروس، قمنا باعتماد المنهج الوصفي التحليلي، كونه الأنسب في الدراسات القانونية والتنظيمية ذات الصلة " بمهنة محافظ الحسابات " اذ يساهم في جمع المعطيات والمعلومات من المصادر المتنوعة كالنصوص القانونية والكتب والمراجع الفقهية، ثم تحليلها وتحقيقها للوصول الى النتائج المرجوة.

## سادسا: منهجية البحث

لقد اتبعت المنهجية الأتية في طريقة تنظيم المادة العلمية، وصياغتها، وتوثيقها.

قسمت بحثي الى فصلين أساسيين، يضم كل فصل مبحثين، وقد تم تقسيم كل مبحث الى مطلبين، بحيث يعالج كل مطلب نقطة محددة بدقة ووضوح. ولكل مطلب فرعين يخصص كل منها لمعالجة جانب محدد من جوانب الموضوع بطريقة متسلسلة ومترابطة.

وقد روعي في هذا التقسيم التسلسل المنطقي والتكامل الموضوعي بين الفصول والمباحث والمطالب والفروع، بما يضمن الإحاطة الشاملة بالموضوع محل الدراسة، ويسهم في بناء تصور واضح ومنهجي للإشكالية المطروحة.

## سابعا: الصعوبات

لقد واجهنا خلال اعداد هذا البحث عدة صعوبات، كان أبرزها ندرة المراجع المتخصصة التي تناولت موضوع الدراسة بشكل مباشر، باستثناء بعض الأطروحات التي عالجته، مما أدى إلى بذل جهد إضافي في جمع المعلومات وتحليلها.

# الفصل الأول

# محافظ الحسابات ومهامه في التشريع الجزائري

## تمهيد

يُعد محافظ الحسابات أحد الفاعلين الأساسيين في الحياة الاقتصادية والمالية، حيث يتولى دورًا رقابيًا بالغ الأهمية في ضمان شفافية المعلومات المحاسبية والمالية للكيانات الاقتصادية، مما يعزز الثقة في المعاملات التجارية ويُسهم في حماية حقوق مختلف الأطراف المتعاملة مع هذه الكيانات. وقد أولى المشرّع الجزائري أهمية خاصة لهذه الوظيفة، من خلال وضع إطار قانوني يُحدد شروط ممارسة المهنة، وكيفيات التعيين، والأسباب المؤدية إلى الإنهاء، إضافة إلى المهام المنوطة بمحافظ الحسابات.

وفي هذا الإطار، يهدف هذا الفصل إلى تسليط الضوء على الأسس القانونية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، من خلال التطرق في (المبحث الأول) التعريف بهذه المهنة، ثم إلى شروط وإجراءات التعيين والإنهاء، ثم (المبحث الثاني) إلى تحليل المهام الجوهرية التي يضطلع بها محافظ الحسابات وفقًا لما نص عليه التشريع الجزائري، خاصة في ظل التحولات الاقتصادية والتشريعية التي شهدتها البلاد.

## المبحث الأول: مهنة محافظ الحسابات

مهنة محافظ الحسابات من المهن ذات الأهمية البالغة في الحياة الاقتصادية والمالية، لما تلعبه من دور رقابي في ضمان الشفافية والمصداقية في الحسابات المالية للمؤسسات، وتكمن أهمية هذه المهنة في مساهمتها في تعزيز ثقة المتعاملين الاقتصاديين وكذا السلطات العمومية بالمعلومات المالية التي تقدمها الشركات . غير ان ممارسة هذه المهنة تخضع لجملة من الشروط والضوابط القانونية التي تهدف الى تنظيمها وضمان نزاهة القائمين بها .

ومن هذا السياق قسمت المبحث الى مطلبين كل مطلب يضم فرعين يعني أولهما لمطلب الأول تحديد مهنة محافظ الحسابات من حيث تعريفه وشروط ممارستها، أما المطلب الثاني فيتناول كيفية تعيين محافظ الحسابات والإجراءات القانونية المرتبطة بذلك الى جانب الحالات التي تؤدي الى انهاء مهامه .

### المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات

تعد معرفة ماهية محافظ الحسابات خطوة أساسية لفهم الدور الذي يؤديه داخل البيئة الاقتصادية والقانونية، من حيث تمثل هذه المهنة إحدى الركائز الأساسية لضمان الشفافية

والمصداقية المالية في المؤسسات وقد عمل المشرع الجزائري على تنظيمها بشكل دقيق ضمن قوانين ذات صلة، نظرا لما تفتضيه من كفاءة واستقلالية ونزاهة في أداء المهام الموكلة اليه .

وقد نصت المادة 15 من الامر رقم 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أن يمارس محافظ الحسابات

مهامه بصفة مستقلة، ويكلف بمراقبة حسابات الشركات وفقا لأحكام هذا الأمر والقوانين المعمول بها"[1] وهذا ما يعكس أهمية استقلاليته ومكانته كضمان للشفافية ومراقبة لحسن التسيير المالي للمؤسسات .

وانطلاقا من ذلك ينقسم هذا المطلب الى فرعين الفرع الأول التعريف بمحافظ الحسابات أما الفرع الثاني الى الشروط القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات .

**الفرع الأول: التعريف بمحافظ الحسابات**

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات، لقد عرف محافظ الحسابات في القوانين المنظمة للمهنة، عرفه القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير والمحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من خلال المادة 22 منه على انه:" يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "[2]

كما عرفته المادة 715 مكرر4 من القانون التجاري الجزائري على انه :"تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات او أكثر لمدة ثلاث سنوات ،تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني . وتتمثل مهمتهم الدائمة ، باستثناء أي تدخل في التسيير

[1] الامر رقم10 -01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية . العدد 42 سنة 2010 .

[1] القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010 المتعلق بالمهن الثلاث، الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 42، المادة 22 ص 7

، في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة او مجلس المديرين ، حسب الحالة ، وفي الوثائق المرسلة الى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ،ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة و الموازنة وصحة ذلك، ويتحقق مندوبو الحسابات اذا ما تم احترام مبدأ المساوات بين المساهمين ....."[1]

كما يعرف أيضا محافظ الحسابات بأنه شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، هدفه الرئيسي هو المصادقة على القوائم المالية وهو مسؤول، كما يمكنه مزاولة المهنة مفرد او خلال عضويته في الشركة وتجدر الإشارة الى ان هناك عدة القاب مختلفة تطلق على محافظ الحسابات منها مندوب الحسابات، المحاسبون القانونيون، مراجع خارجي، مراقب الحسابات.[2]

من خلال هذه التعاريف نستخلص ان محافظ الحسابات هو مدقق خارجي قانوني يبدي رأيه حول القوائم المالية بالاستناد الى المرجعية المحاسبية المعتمدة، ويمارس مهامه وفق معايير للتدقيق. يتمتع باستقلالية في أداء مهامه ويقوم عادة بالتدقيق في نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية.

**الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات**

تعد عملية مراجعة الحسابات وتدقيقها من العمليات ذات طابعين الفني والمهني، فهي ليست من المهن التي يمكن لأي شخص ممارستها، نظرا لصعوبتها وتعقيداتها من جهة، ولأهميتها

[2] القانون التجاري، ص 443،444.

[3] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر 2008، ص 28.

البالغة من جهة أخرى إذ تعتبر أساسا تعتمد عليه مختلف الاعمال والقرارات، سواء في المجال المالي أو الاداري.

وبناءا على هذه الأهمية كان اول شرط وضعه المشرع في حق محافظ الحسابات هو ان يكون من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني لمحافظي الحسابات. [1]

والنظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر يسري عليه حاليا احكام القانون رقم 10-01 المتعلق بالمهن المحاسبية الى جانب نصوص قانونية نذكرها.[2]

**أ. الشروط التي يخضع إليها الشخص الطبيعي**

باعتبار ان مهنة محافظ الحسابات من المهن التي تستوجب مسؤولية مهنية كبيرة ومعرفة دقيقة بالتقنيات المحاسبية والمالية، بالإضافة الى الإلمام الجيد بالمراكز المالية للمؤسسات الاقتصادية. لذلك فإن مزاولة هذه المهنة تقتضي توفر كفاءة علمية وخبرة ميدانية تمكن الممارس من مراجعة الحسابات والموازنات المالية بدقة وموضوعية.

ومن هذا المنطلق، أقر المشرع الجزائري جملة من الشروط لممارسة المهنة نصت عليها المادة 08 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[3].

[1] نصت عليها المادة 26 من القانون 10-01 وأكدت عليه المادة 715 من القانون التجاري بالنسبة لشركات المساهمة

[2] دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير فرع إدارة ومالية السنة الجامعية 2002/2001 ص 22

[3] القانون 10-01 السابق ذكره.

**أولا: شرط الجنسية** اشترط المشرع الجزائري، على غرار العديد من التشريعات المقارنة، ضرورة توفر شرط الجنسية الجزائرية في كل من يتقدم بطلب التسجيل والاعتماد للممارسة المهن المحاسبية، بما في ذلك مهنة محافظ الحسابات . ويهدف هذا الشرط الى حماية هذه المهنة الحرة ذات الطابع الحساس، بالنظر الى تأثيرها المباشر عل الاقتصاد الوطني واستقرار المعاملات المالية .

وقد تم النص على هذا الشرط صراحة في المادة 08 من القانون رقم 10-01، الذي يعد الاطار القانوني الحالي المنظم للمهن المحاسبية الثلاث ، وتجدر الإشارة الى ان هذا القانون الساري المفعول لم يفتح المجال امام الأجانب لممارسة هذه المهن داخل التراب الوطني على غرار القوانين السابقة الأمر 82-71 والقانون 91-08. المشرع الجزائري لم يأخذ بمبدأ المعاملة بالمثل، على عكس ما ذهب اليه المشرع الفرنسي، الذي سمح للأجانب بمزاولة مهنة محافظ الحسابات في فرنسا بشرط السماح للفرنسيين بمزاولة هذه المهنة في البلد الذي ينتمون اليه .[1]

**ثانيا: شرط حيازة الشهادة لممارسة المهنة**

إستنادا الى أحكام القانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات، اشترط المشرع الجزائري لممارسة هذه المهنة الحصول على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات او شهادة معترفا بمعادلتها، وفقا لما نصت عليه المادة 08 من هذا القانون . وتمنح الشهادات من قبل معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو من معاهد معتمدة من طرفه ولا يسمح بالالتحاق بهذه

[1] انظر، دحموش فايزة، مرجع سابق، ص 33 بتصرف

المعاهد الا بعد اجراء مسابقة ويشترط فيها ان يكون المترشح حائزا على شهادة جامعية في تخصص يحدد عن طريق التنظيم [2].

ويبرر هذا التنظيم حرص المشرع على احاطة المهنة بضوابط تكوينية دقيقة، تضمن كفاءة محافظي الحسابات .

**ثالثا: شرط التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية**

يشترط في الشخص الطبيعي الراغب في ممارسة هذه المهنة ان يكون يتمتع بكافة حقوقه وغير محروم من ممارستها .[3]

**رابعا: شرط السيرة والسلوك الحسن**

يعد التمتع بحسن السيرة والسلوك من الشروط الجوهرية لممارسة هذه المهنة، أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية او جنحة مخلة بشرف المهنة . لا سيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به، وكذا حالات المنع و التنافي مع المهنة التي نصت عليها المواد 64 الى 74 من القانون 10-01 .[4]

**خامسا: شرط الاعتماد من الوزير المكلف بالمالية**

محافظ الحسابات يجب ان يكون معتمدا من طرف وزير المالية حسب الشروط المنظمة للمهنة قبل ان يؤدي يمينه، وهذا ما جاءت به المادة 07 من القانون 10-01 الشار اليه سابقا، حيث يقوم بإرسال طلب بالاعتماد بصفة محافظ الحسابات او تودع مقابل وصل استسلام لدى

[2] المادة 08 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث، ص 5

[3] نفس المرجع، ص 6

[4] دحموش فايزة، مرجع سابق، ص35 بتصرف

المجلس الوطني للمحاسبة للبث فيه بواسطة لجنة الاعتماد [1]. وهذا ما جاءت به المادة 09 الفقرة 1 من القانون رقم 10-01 ويكون مرفوق بالوثائق التالية:

- مستخرج من سجلات شهادة الميلاد رقم 12 .
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها للشهادة التي تمنح الحق في ممارسة المهنة .
- مستخرج من صحيفة السوابق العدلية رقم 3 . وهذا ما ورد في المادة 02 من المرسوم التنفيذي بتحديد الشروط وكيفيات الاعتماد لممارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد رقم 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 [2].

وبعد فحص الوثائق تمنحه أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، وصل إيداع مؤرخا ومرقما وموقعا، يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام . وحسب المادة 04 من المرسوم 11-30 المتعلق بشروط وكيفيات الاعتماد مودعا ابتداء من تاريخ استلام الطالب لوصل إيداع الملف من أمانة المجلس الوطني للمحاسبة وصل إيداع مؤرخا ومرقما وموقعا يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام. وحسب المادة 04 من المرسوم 11-300المتعلق بشروط كيفيات اعتماد مودعا ابتدءا من تاريخ استلام الطالب لوصل إيداع الملف من أمانة المجلس الوطني للمحاسبة.

**سادسا: شرط أداء اليمين** ورد في نص المادة 06 من الفقرة 2 من القانون رقم 10-10 عبارات اليمين بقوله: "أقسم بالله العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في

[1] انظر المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 والمتضمن تحديد تشكيلة المجلس وتنظيمه وقواعد سيره، ج . ر، عدد 7 الصادر بتاريخ 02 فبراير 2011 .

[2] انظر المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير 2011، يحدد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد .

تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"

ويؤدي هذا اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبه حسب المادة 06 من القانون المنظم للمهنة.[1]

**سابعا: شرط التسجيل**

يشترط لممارسة محافظ الحسابات مهامه أن يكون مسجلاً في جدول الغرفة الوطنية أو المصف الوطني أو المنظمة الوطنية بعد حصوله على الاعتماد وأدائه لليمين. وفقا لما نصت عليه المادة 06 من القانون رقم 10-01. كما يشترط عليه امتلاك عنوان مهني خاص لتمكينه من التسجيل في هذه الجداول وذلك وفقًا للمادة 10من نفس القانون المشار إليه أعلاه.

وفي هذا الإطار، نصت المادة 05 من المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011، على وجوب إرفاق المترشح لممارسة المهنة، سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا لملف طلب التسجيل في الجدول بنسخة من عقد الملكية أو عقد الإيجار للمحل المهني، إضافة إلى محضر معاينة يثبت وجود المحل يعده محضر قضائي.[2]

وقد نصت المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 30-11 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق بالشروط وكيفيات للاعتماد: يلتزم الأشخاص الطبيعيون المترشحون لممارسة مهنة محافظ

[1]القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبري المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 20 الصادر في 2010/06/29 ص5

[2]المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27/01/2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، عدد 07مؤرخة في 01 فبراير 2011.

الحسابات بالتسجيل في الجدول من خلال إرسال الوثائق إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة وهي كالآتي:

- نسخة مصادق عليها من الاعتماد.
- شهادة الجنسية الجزائرية.
- مستخرج شهادة الميلاد رقم 12.
- نسخة مطابقة للشهادة الممنوحة لحق ممارسة المهنة مصادق عليها.
- نسخة من صحيفة السوابق العدلية.
- نسخة من عقد الملكية أو عقد الايجار للمقر المهني مصادق عليها.
- نسخة محضر المعاينة يعده المحضر القضائي الذي يشهد على وجود المحل المهني والشروط المادية للممارسة المهنة.
- نسخة مصادق عليها من أداء اليمين.
- ست صور شمسية
- تصريح شرفي بعدم تقاضي أجر.
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بالأهلية

**ب-الشروط التي يخضع لها الشخص المعنوي** أقر المشرع الجزائري إمكانية ممارسة مهنة محافظ الحسابات من قبل الشركات، وذلك بشرط توفر الشروط المحددة في القانون المنظم للمهنة لا سيما ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة 12 من القانون 10-01 السابق ذكره، وعلى غرار القانون 08.91 الملغى ومن بين هذه الشروط:

- أن يكون الشركاء مسجلين فرادى في جدول المنظمة الوطنية[1]

وهذا بعد الالتزام بجميع الاجراءات المنصوص عليها في المادتين 06 و07 من القانون 10-01[2] بحيث نظم المشرع الجزائري هذه الشروط من خلال المواد: 46 إلى 58 من القانون 10-01 في الفصل السابع شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة.

ولقد نصت المادة 48 من القانون10-01 السابق ذكره بأنه يمكن لمحافظ الحسابات تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنتهم[3] و يتم تأهيلها عندما يشكل أعضاؤها ثلثي الشركاء على الأقل و يمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل وتدعى شركات محافظة الحسابات[4] .

نص القانون رقم 11-30 في المادة 07 منه على أنه:" يلزم الأشخاص -الطبيعيون والمعنويون المترشحين بإرسال الوثائق التالية للأمانة لأمانة المجلس الوطني للمحاسبة"

- نسخة من الاعتماد مصادق عليها.
- لكل شريك يفرض اعتماده يقدم نسخة من الاعتماد.
- نسخة من التصريح بالاكتتاب وقع رأس مال الشركة قيد التكوين.

---

[1]المادة 48 من لقانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن.

[2]طيطوس فتحي: محافظ الحسابات في الجزائر. مقال منشور في محلة دفاتر السياسة والقانون العدد 09 جوان 2013، ص41.

[3]المادة 46 من القانون 10-01 المتعلق بتنظيم المهن.

[4]انظر: بن حميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل شهادة الماجستير تخصص قانون اعمال كلية الحقوق جامعة منتوري قسنطينة السنة الجامعية 2010،2011 ص 39-40.

- تقديم نسخة من القانون الأساسي للشخص المعنوي يتم اعدادها من طرف الموثق المكلف بتحرير العقد.
- نسخة من الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل الاتمام الإجراءات الادارية المتعلقة بطلب تسجيل الشخص المعنوي في الجدول.
- نسخة من أداء اليمين مصادق عليها.
- 6 صور شمسية.
- وثيقة تتعلق بالتحقيق الخاص بأهلية الشركاء
- تقيد الشركة المترشحة في الجدول بعد استيفائها لكافة الشروط القانونية، وتسلم لها بطاقة مهنية تثبيت عنوانها والمهنة أو المهن المرخص لها به ممارستها.
- حيث يقوم المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة بتحديد قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية المادة 09 و04 من القانون 10-01. ويعتر جميع محافظي الحسابات الذين كانوا معتمدين في ظل القانون الملغي معتمدين تلقائيا عند تاريخ نشر القانون 10-01 طبقا لنص المادة 82 من هذا القانون.

**ج-الشروط التي من شأنها أن تضمن استقلالية محافظ الحسابات**

حفاظا على استقلالية محافظ الحسابات حدد المشرع الجزائري حالات المنع والتنافي، حدد المشرع الجزائري حالات التنافي والمنع

**أولاً: حالات التنافي**

في مفهوم المادة 64 من القانون رقم 10-01 لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية يعتبر متنافياً مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون.

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية،
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني،
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه،
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة،
- كل عهدة برلمانية،
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهدته .

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقاً لأحكام المادة 76 أدناه.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقاً للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المقررة في المادتين 46 و52 من هذا القانون[1].

**ثانيا: حالات المنع**

يمنع محافظ حسابات من:

- القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة،
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضاء لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته[1].

بالإضافة إلى حالات المنع والتنافي والموانع المنصوص عليها خصوصاً في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا

[1] المادة 64 من القانون رقم 10-01. المنظم للمهن الثلاث

[1] المادة 65 القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث

على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو هيئة خلال ثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة (م66).

كذلك يمنع محافظ الحسابات القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة. (م67)

- إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين اثنين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب ألا يكونوا تابعين لنفس السلطة، وأن لا تربطهم أية مصلحة، وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات (م68 .)

–إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (01) واحد من تاريخ بداية نشاطه [2]

**المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه**

يعد تعيين محافظ الحسابات داخل الشركة من الضمانات الجوهرية التي ترمي إلى تدعيم موثوقية المعلومات المالية ومدى مطابقتها للواقع المحاسبي، حيث يضطلع هذا الأخير بدور رقابي مستقل يشهد في التأكد من صحة وسلامة الحسابات وفي هذا الإطار أولى المشرع الجزائري أهمية خاصة بالقواعد المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات وهذا ما سنتطرق إليه في (الفرع الأول) وإنهاء مهامه في (الفرع الثاني) وذلك ما سنوضحه في هذا المطلب.

[2] المادة 65 من القانون نفسه.

**الفرع الأول: الكيفية تعيين محافظ الحسابات.**

تتعدد الجهات المخولة قانونا بتعيين محافظ الحسابات ويرجع ذلك إلى الطابع الحساس والدقيق الذي تكسيه هذه المهمة، نظراً لما يمثله موقع محافظ الحسابات المساير من أثر مباشر على تسيير الشركة واستقرارها المالي، بل وعلى مستقبلها ككل، وتختلف الجهة المختصة بالتعيين تبعًا للمرحلة التي تمر بها الشركة، سواء تعلق الأمر بشركة في طور التأسيس، أو شركة قائمة تمارس نشاطها بصورة اعتيادية، أو في حالة عزوف الجهات الأصلية بالتعبين عن القيام بواجبها ضمن الوقت المناسب.

**أولا: التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية**

الجمعية العامة هي الجهة المخولة بسلطة تعيين محافظ الحسابات واحد أو أكثر، يتم اختيارهم من قائمة المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية وذلك للقيام بمهامه الرقابة على حسابات الشركة، وقد أكد المشرع هذا المبدأ في نص المادة 26 من القانون 10-01 المنظم للمهنة "تعيين الجمعية العامة او الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية[1]." وهو ما نصت عليه أيضا المادة 715 مكرر4 من ق.ت.ج.

عندما لا يتوفر هذا الهيكل التنظيمي داخل الشركة، كما هو الشأن بالنسبة للشركة ذات الشخص الواحد، فإن مالك الشركة هو من يتولى تعيين محافظ الحسابات، بما أن معظم الأحكام المتعلقة بهذه الشركات تسري كذلك على شركات التوصية فإن ذلك يشمل أيضا تعيين الجمعية

[1] المادة 26 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث

العامة لمحافظ الحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات مالية، وذلك بموجب إحالة صريحة من المشرع لتطبيق تلك الأحكام .

تعيين الجمعية العامة العادية محافظ الحسابات يكون بالأغلبية النسبية أي خمسين في المائة زائد واحد[1] . "وتعد قاعدة تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين قاعدة امرة من النظام العام، مما يجعلها اختصاصا حصريا للجمعية العامة، ولا يمكن لهذه الأخيرة التنازل عنه او تفويضه لأي هيئة أخرى كمجلس الإدارة او مجلس المديرين او مجلس المراقبة، بل وأكثر من ذلك لا يحق لهذه الهيئات التدخل لتعيين محافظ حسابات احتياطي عند شعور هذا المنصب .

وتجدر الإشارة هنا الى انه إذا كانت تمنح للجمعية العامة للمساهمين الحرية الكاملة في اختيار من يقوم بالمراقبة، فانه في الواقع العلمي وما اعتاد التعامل به هو ان القائمين بالإدارة او المسيرين هم الذين يوجهون الجمعية العامة عن طريق اقتراحهم، وغالبا ما يلجؤون لهذه الطريقة تحت تأثير وضغط لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها في الشركات التي تأسس عن طريق الادخار العلني.[2]

ويلاحظ في التشريع الجزائري ان المشرع فيما يتعلق بطريقة القبول، أن المشرع قد حدد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، على ان قبول التعيين يتم بواسطة رسالة قبول ترسل خلال أجل أقصاه ثمانية أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

[1] Noureddine terki. Les sociétés commerciales .Ajed. Algérie

[2] علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية: 2016.2017. ص 15 -14

من المهم التنويه الى ان المشرع نص في المادة 03 من المرسوم المذكور، على انه :"حلال اجل أقصاه شهر بعد إقفال اخر دورة لعهدة محافظ او محافظي الحسابات ، يتعين على مجلس الإدارة او المكتب المسير او المسير او الهيئة المؤهلة اعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ او محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة ".[1]

وقد بين المشرع في المادة 04 من نفس المرسوم ما يجب ان يشمل عليه دفتر الشروط.

- عرض عن الهيئة او المؤسسة وملحقاتها المختصة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.

ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة. التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.

- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011. يتعلق بتعيين محافظ الحسابات المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-23 ج.ر عدد 07.

- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والامكانيات المهنية والتقنية.[1]

**ثانيا: التعيين من قبل الجمعية التأسيسية**

تقوم الشركات في مرحلة التأسيس بالاستثمار خلال هذه الفترة من خلال استغلال الفرصة في القيام بقيد كل ما يتعلق بأجهزة الشركة المكلفة سواء بالإدارة أو بالرقابة في عقدها التأسيسي، وبمعنى آخر، تتولى الجمعية العامة التأسيسية مهمة تعيين محافظ حسابات واحد أو أكثر، بهدف مراقبة حسابات الشركة ودفاترها ومستنداتها، ويستند هذا الأجراء إلى الأساس القانوني الذي حدده المشرع بخصوص شركات المساهمة التي تعتمد على الادخار العلني أثناء تأسيسها وفقا لما جاء في المادة 600 /2ق. ت. ج. [2]

أما في حالة تأسيس الشركة دون اللجوء العلني للادخار فيتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة وهذا ما نصت عليه المادة 609 من.ق.ت. ج بقولها: يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون في القوانين الأساسية " والهدف من هذا التعيين تيسير تأسيس الشركة مع التنويه الى ان طريقة التعيين هذه لا تكسب امتيازات لمحافظ الحسابات مقارنة مع إذا ما تم تعيينه بالطرق العادية؟ويتم تعيين محافظ أو محافظي الحسابات الأوائل عند إنشاء الهيئة أو المؤسسة وفقا الأحكام المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 32.11، دون الخضوع للإجراء في المادة الثالثة من ذات المرسوم، والمتعلق بإعداد دفتر الشروط.

[1] المادة 04 من نفس المرسوم رقم 11-23.

[2] بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 44.

**ثالثا: تعيين محافظ الحسابات من طريق القضاء**

يمكن تعيين محافظ الحسابات بموجب أمر يصدره رئيس المحكمة المختصة إقليميا بمقر الشركة وذلك بناء على طلب من مجلس الادارة أو مجلس المديرين. كما يتاح لأي شخص له مصلحة تقديم نفس الطلب. وبالنسبة للشركات التي تلجأ إلى الادخار العلني، فإن السلطة المسؤولة عن تنظيم ومراقبة سوق البورصة هي التي تتولى تقديم هذا الطلب، في حال امتنعت الجمعية العامة عن القيام بهذا التعيين، أو في حالة وجود عائق يمنع تعيين محافظ الحسابات، أو إذا رفض أحد المحافظين أو أكثر قبول المهمة. وقد نصت المادة 715 مكرر 2/7 من ق.ت.ج ، بالإضافة إلى المادة 715 مكرر4 من ق.ت.ج .

ان تعيين محافظ الحسابات بواسطة القضاء طريقة استثنائية ومؤقتة فالهيئة ذات الاختصاص تعيين محافظ الحسابات هي الجمعية العامة، والغاية من هذا التعيين ضمان السير العادي للشركة بمنحها هيئة ضرورية كما أنه حماية للأقلية كذلك، حيث أن كل مساهم له حق اللجوء إلى العدالة من أجل تعيين محافظ الحسابات. وبالتالي ما يجب عليه إلا أن يثبت أن دعواه مؤسسة وان يقدم الأدلة على ذلك خاصة وأن المشرع الجزائري فتح المجال لكل من يهمه الأمر وبالتالي جاء النص غير مقيد[1].

وفيما يحمد الشق الجزائي فيعتبر عدم القيام بتعيين واحد أو أكثر كمحافظين. للحسابات من بين المخالفات التي يعاقب عليها القانون، حيث نصت العادة 828 من ق.ت.ج على أنه يعاقب بالحبس من بستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج على 200.000 دج أو

[1] دحموش فايزة، مرجع سابق، ص 62/ ص 63.

بإحدى هاتين العقوبتين فقط رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها والذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات للشركة أو على استدعائهم اجتماع لجمعية المساهمين و في نهاية المطاف، ولكي تكتمل إجراءات التعيين ، يتعين على الطرف الآخر المعني بالأمر وهو محافظ الحسابات أن يقرر بين خيارين : اما قبول هذا التعيين أو رفضه ، ففي حالة الموافقة، يتم التعيين عبر الجمعية التأسيسية أو الجمعية العامة العادية أو بقرار قضائي وفقا للظروف ، كما يجب عليه إجراء يتمثل في ابلاغ لجنة مراقبة النوعية، وفقا لما تنص عليه المادة من 3 القانون 10-01 على أنه يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ الحسابات ن طريق رسالة موصى عليها خلال أجل أقصاه خمسة عشرا يوما[1].

**الفرع الثاني: كيفية إنهاء مهام محافظة الحسابات**

حدد المشرع الجزائري، سواء من خلال القانون التجاري أو القانون المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد جملة من الأسباب التي تؤدي إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات، فقد تنتهي مهمته بانقضاء المدة المحددة قانونا، أو سبب مانع قانون أو مادي يمنعه من أداء واجباته تجاه الشركة. كما يجور للشركة عزله قبل انتهاء المدة المقررة له، أو يتخذ هو بنفسه قرار الاستقالة، وهذا ما سنوضحه في هذا الفرع.

**أولاً: انتهاء المدة القانونية.**

[1] المادة 03 من القانون 10-01.

كما ما تم التطرق إليه فيما سبق أن طرق تعيين محافظ الحسابات يمكن أن تأخذ عدة اشكال من الحلول المختلفة، وهذا ما يؤثر تأثيرا مباشراً على مدة العهدة حيث تختلف مدة عهدة محافظ الحسابات إذا كان التعيين من قبل الجمعية العامة العادية، أو من قبل الجمعية العامة التأسيسية أو إن تم التعيين من قبل القضاء.

حدد المشرع الجزائري مدة ممارسة محافظ الحسابات لمهامه بثلاث (3) سنوات قانونية قابلة للتجديد مرة واحدة وفقا للمادة 517 مكرر4 من ق.ت. ج وتنتهي هذه المدة بانعقاد الجمعية العامة العادية التي تقوم بالمصادقة و الفصل في حسابات السنة المالية الثالثة، كما ورد في المادة 715 مكرر 7 .من نفس القانون ولا يجوز إعادة تعين محافظ الحسابات لعهدة ثالثة متتالية الا بعد مرور عهدة فاصلة طبقا للمادة 01/27 من القانون 10-01 ، أما إذا تم تعيين محافظ ليستخلف محافظ اخر فإنه يبقى يمارس مهامه الى غاية انتهاء المدة المتبقية للمحافظ الذي استخلفه. [1]

أما بالنسبة للتعيين من قبل الجمعية التأسيسية ، فلم يتدخل المشرع بنص صريح يحدد من خلال مهام محافظ الحسابات الذي يتم تعيينه من طرف هذه الجمعية غيران هذه المدة لا يجوز أن تتعدى ثلاث ( 03) سنوات مالية ، باعتبارها الحد الأقصى المنصوص عليه صراحة ويرجع في هذا الإطار ان مدة مهام هذا المحافظ المعين من قبل الجمعية التأسيسية تمتد إلى حين انعقاد الجمعية العامة العادية ،التي تتولى النظر في تأكيد تعيينه ومنح ثقتها له إلى جانب ثقة

[1] بن جميلة محمد، مرجع سابق ص 47. ص 48

الجمعية التأسيسية ،وفي حال موافقة الجمعية العامة العادية على شخص المحافظ ، يواصل هذا الأخير اداء بشكل طبيعي، على أن تحتسب مدة الثلاث ( 03) سنوات القانونية.

ابتداءا من تاريخ تعينه من قبل الجمعية التأسيسية، وليس من تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية المصادقة على تعيينه بعد انعقادها، فإن مهامه تنتهي تلقائيا، وتتولى الجمعية العامة العادية تعيين محافظ حسابات جديد ليخلفه. و في حالة تعيين محافظ الحسابات قضائياً، في هذه الحالة فإن محافظ الحسابات الذي قامت السلطة القضائية بتعيينه، تنتهي مهامه بمجرد قيام صاحبة الاختصاص الاصيل ألا وهى الجمعية العامة العادية بتعيين محافظ أو أكثر للحسابات، وهذا ما نصت عليه بصريح العبارة المادة 715 مكرر7 من ق ت ج [1].

**ثانيا: الوفاة الاستقالة، الشطب، الإيقاف**

تشكل الوفاة سببا مباشراً لانقضاء جميع العلاقات القانونية ذات الطابع الشخصي، ومن بينها علاقة محافظ الحسابات بالشركة أو الهيئة الخاضعة لرقابته، باعتبار أن تعيين الجمعية العامة لمحافظ الحسابات يستند إلى الثقة في شخصيته، نزاهته وكفاءته المهنية، كما تنتهي مهام محافظ الحسابات إذا كان شخصا اعتباريا، وذلك بانقضاء الشخصية المعنوية ذاتها، سواء تعلق الأمر بشركة مدنية مهنية أو شركة تجارية تمارس مهنة محافظ الحسابات.[2]

فيما يخص الاستقالة، نص المشرع الجزائري، على غرار التشريعات المعمول بها في دول أخرى، على أن محافظ الحسابات له الحق في الاستقالة من وظيفته لدى الهيئة، التي يراقبها

[1] علاوي عبد اللطيف، المرجع السابق ص 37. ص38

[2] دحموش فايزة، المرجع السابق. ص 74

بشرط أن يختار الوقت المناسب لذلك، والا يكون بسبب الاستقالة مجرد رغبة في الاضرار بالشركة أو التملص من الالتزامات القانونية الملقاة على عاتقه. ورغم عدم تحديد المشرع للأسباب الموجبة للاستقالة، إلا أنه اشترط أن لا تكون الاستقالة مدفوعة بأسباب تضر الهيئة الخاضعة للرقابة. ومن هذا المنطلق اوجب المشرع على المحافظ الالتزام بإشعار مسبق لا يقل عن ثلاثة أشهر بالإضافة الى تقديم تقرير مفصل عن عمليات المراقبة والنتائج المستخلصة وفقا لأحكام المادة 38 من القانون 10-01.

وفي حال تم انتخاب محافظ الحسابات كعضو في البرلمان أو كعضو في هيئة تنفيذية تابعة لمجلس محلي منتخب فإنه ملتزم بإبلاغ الهيئة المهنية التي ينتمي اليها في مدة لا تتعدى شهرا واحداً من تاريخ توليه مهامه الانتخابية، وذلك بغرض تسوية وصيغته المهنية وفقا للأحكام المعمول بها. نظرا لعدم جواز الجمع بين مهنة محافظ الحسابات والمناصب ذات الطابع التمثيلي أو التنفيذي حفاظا على استقلالية المهنة وتفاديا لأي تعارض محتمل في المصالح ،يتم تعيين محافظ اخر لتسيير شؤون المهنة من قبل الوزير المكلف بالمالية ،وذلك بناءا على اقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية ، مع ضرورة خضوعه أيضا لحالات التنافي و الموانع المنصوص عليها في القانون المتعلق بالمهن الثلاث ،وينطبق الامر ذاته في حالة تم شطب محافظ الحسابات او توقيفه ، نظرا لما يشكله ذلك من ضرر على مصالح الشركة التي لا يمكنها الانتظار مما يوجد تعيين بديل في أقرب الآجال وهذا ما أكدته المادة 76 من القانون 10-01 .

**ثالثا: عزل محافظ الحسابات**

لقد حرص المشرع على اتخاذ كافة الضمانات المتعلقة بأي إجراءات أو قرار قد يتخذ بشأن محافظ الحسابات، أخذا بعين الاعتبار وضعه القانوني الخاص داخل الشركة، وما قد ينجم عنه من حساسيات نظرا لدوره الرقابي، سواء من جهة الشركة نفسها او من مسؤوليها.

ومن بين هذه الإجراءات، ما يتعلق بعزله، اذ أجاز المشرع إنهاء مهامه قبل انتهاء المدة القانونية لتكليفه، وذلك بقرار من المحكمة التجارية المختصة بحسب موقع المقر الاجتماعي للشركة. ويتم ذلك بناءا على طلب يقدمها مجلس الإدارة، أو مجلس المديرين، أو الجمعية العامة أو من طرف مساهم او مجموعة مساهمين يمثلون عشر رأس مال الشركة على أن يكون هذا الطلب مبررا بوجود خطأ جسيم أو مانع يمنع المحافظ من أداء مهامه باستقلالية وحياء .[1]

ويراد بالخطأ التنفيذ السيء للمهمة الموكلة لمحافظ الحسابات كأن يقوم بالخلط بين أعمال المراقبة والتسيير ، او ان يمهل أداء مهامه او ان يقدم معلومات كاذبة للجمعية العامة حول وضعية الشركة ،ان لا يحترم إلتزامه بكتمان السر المهني وغير ذلك ،كما يعتبر خطأ وجود فرق كبير بين الحسابات البنكية ودفاتر الصندوق ولم يقم المحافظ بأي عمل لتفسير بأي عمل لتفسير هذا التعارض ، كذلك في حالة ما اذا انكشف المحافظ عدم صحة وعدم قانونية الحسابات ولم يحضر الجمعية العامة ولم يقدم تقريره في الوقت المناسب ،وإقالته في هذه الحالة .[2]

وفيما يتعلق بالمانع او العائق الذي يمنع محافظ الحسابات من أداء مهامه فإنه يعد ذا طابع موضوعي، كونه يشمل كل حالة او واقعة تعين المحافظ عن ممارسة وظائفه ومن أمثلة

[1] بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص46-ص 52

[2] المادة 715 مكرر 09 من القانون التجاري

ذلك الإصابة بمرض يقعده عن العمل وبخصوص المانع الذي يعوق محافظ الحسابات عن أداء مهامه، فهو يعتبر موضوعيا لأنه يشمل كل حالة تؤدي الى عدم قدرة المحافظ على القيام بوظيفته مثل الإصابة بمرض مقعد او نشوء ظرف يستحيل معه لاستمرار في أداء المهام كما يشمل أيضا نشوء حالة من حالات التنافي او الموانع التي تحول دون ممارسة المهام بصورة قانونية.

باستثناء هاتين الحالتين تعتبر الشركة مسؤولة ويقع عليها تعويضه عن الأضرار الأدبية و المالية التي لحقت به نتيجة هذا العزل التعسف ،غير ان السؤال الذي يفرض نفسه هو :هل يحق لمحافظ الحسابات الذي تم عزله تعسفيا ان يعود الى منصبه بموجب حكم قضائي، يمكن اعتبار تعويض محافظ الحسابات الوسيلة الوحيدة لمعالجة حالة العزل التعسفي ، اذا ان الأخ بخلاف ذلك قد يؤدي الى توسيع نطاق تدخل القضاء في شؤون إدارة الشركة ونشاطها ، وهو ما يتنافى مع مبدأ سيادة الجمعية العامة باعتبارها الممثل لمصالح المساهمين .غير ان يمكن الإقرار للقضاء بصلاحية إصدار حكم بعودة محافظ الحسابات المعزول تعسفيا الى منصبه ، باعتبار ان هذا الاجراء هو الذي يعزز استقلاليته في مواجهة الشركة . اما الكتفاء بالتعويض، فلا يكفي لضمان هذه الاستقلالية، لكون إدارة الشركة قادرة على إنهاء مهامه في أي وقت، مقابل تعويض مالي مهما بلغت قيمته، وهو ما يوازي أهميت محافظ يؤدي عمله بموضوعية وحياد ودقة .[1]

**رابعا: رد محافظ الحسابات**

بما ان محافظ الحسابات يتولى مهمة أساسية داخل الشركة تتمثل في مراقبة وضعها المالي ،فقد يلجأ المساهمون ذوو الاغلبية ،بسوء نية الى تعيين من يخدم مصالحهم الخاصة على حساب

[1] بن جميلة محمد، مرجع سابق ص 45.

مصلحة الشركة و مصلحة المساهمون أقلية وبناءا على ذلك لفائدة مساهم او مجموعة من المساهمين يمتلكون على الأقل عشر رأس مال الشركة ،في الشركات التي تلجأ الى الادخار العام .ويجوز لهؤلاء إذ توفر سبب مشروع التوجه الى القضاء لطلب رفض تعيين محافظ او محافظي الحسابات الذين تم اختيارهم من قبل الجمعية العامة وفقا لأحكام المادة 715 مكرر 8 من القانون التجاري الجزائري .ويتضح ان المشرع استبعد الشركات التي تلجأ عليه الى الادخار من نظام رد محافظي الحسابات بالرغم من اتحاد كل من الشركة التي تلجأ على الادخار والتي لا تلجأ علنية لادخار في أحكام التسيير و الرقابة أثناء حياة الشركة ،وهي المرحلة الخاضعة لرقابة محافظي الحسابات المعين ،فيختلفان في طريقة التأسيس فقط.[2]

يعتبر السبب المبرر في كل ظرف يؤثر سلبا على استقلالية محافظ الحسابات، او أمانته او حيادة او صدقة او كفاءته العلمية أو عدم تخصصه في المجال. ومن بين الأسباب التي تبرر أيضا تقديم طلب رد المحافظ مخالفة الشروط القانونية المتعلقة بالتعيين مثل عدم القيد في جدول المصنف الوطني ،او الاستمرار في استخدام لقب " محافظ الحسابات " رغم صدور حكم قضائي او تأديبي بسحبه منه .وفي حالة وجود سبب مشروع لرد محافظ الحسابات يجب اللجوء الى القضاء للمطالبة بذلك ،على ان يتم ذلك من قبل الهيئات المسموح لها قانونا بذلك.

واذا تمت تلبية الطلب ورد القاضي محافظ الحسابات ،يلتزم في الحكم ذاته بتعيين محافظ الحسابات بدل المردود الذي يباشر مهامه في الشركة المعنية عبى غاية تعيين الجمعية العامة

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

العادية محافظ الحسابات ،وهذا ما أشار اليه المشرع في الفقرة 02 من المادة 715 مكرر 8 من ق .ت.ج .وتجدر الإشارة الى انه ان كان يجوز رفع دعوى الرد ضد محافظ الحسابات المعين نت قبل الجمعية العادية فهذا الامر غير جائز ضد محافظ الحسابات المعين من قبل القضاء بأنه يباشر مهامه أمر القاضي بالرد أمام الغرفة الاستعجالية للمجلس القضائي خلال خمسة عشر (15) يوما من تبليغ الامر وان كان هذا الطعن لا يوقف التنفيذ .[1]

## المبحث الثاني: مهام محافظ الحسابات

ان محافظ الحسابات أحد الركائز الأساسية لضمان الشفافية والمصداقية في المعاملات المالية داخل الشركات، حيث يناط به دور رقابي يهدف الى تعزيز الثقة في البيانات المالية والجد من الممارسات الغير قانونية او الاحتلالية.

ويكتسي هذا الدور أهمية خاص في ظل تعقيد العمليات الاقتصادية وتنامي الحاجة الى حكومة فعالة داخل المؤسسات.

بالرغم من ان المهام الموكلة الى محافظ الحسابات تتشابه في معظم أنواع الشركات، الا ان هناك خصوصيات تفرضها طبيعة بعض الكيانات القانونية، لاسيما شركات المساهمة التي تتطلب رقابة دقيقة نظرا لحجم رؤوس الأموال المتداولة وعدد المساهمين.

وبناءا على ذلك سيتم في هذا المبحث التطرق الى المهام العامة التي يؤديها محافظ الحسابات في مختلف أنواع الشركات " المطلب الأول" وسنتطرق في " المطلب الثاني " الى المهام الخاصة بشركة المساهمة

[1] بدي فاطمة الزهراء. مرجع سابق ص 79 ص80

## المطلب الأول: المهام الموكلة لمحافظ الحسابات بكل أنواع الشركات

تعد المهام الموكلة لمحافظ الحسابات من العناصر الجوهرية التي تحدد نطاق تدخله في الحياة المالية للمؤسسة. وهي لا تختلف من حيث طبيعتها الأساسية بين مختلف الاشكال القانونية لشركات، اذ يلتزم محافظ الحسابات في جميع الشركات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات بممارسة مهامه وفق ما تقتضيه القوانين والتنظيمات المعمول بها وبما يخدم مبدأ الشفافية وحماية حقوق مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

وقد حدد المشرع الجزائري جملة من المهام التي يكلف بها محافظ الحسابات والتي يمكن تصنيفها بوجه عام الى مهام دورية تمثل القاعدة في ممارسته لمهنته بالنظر الى طابعها المنتظم و المتكرر، وأخرى ذات طابع استثنائي تمارس في حالات او ظروف محددة، وتفرضها خصوصيات معينة تتعلق بالوضعية المالية او القانونية للشركة وبناءا على ذلك سيتم في هذا المطلب التطرق الى المهام الموكلة لمحافظ الحسابات في مختلف الشركات من خلال التمييز بين (الفرع الأول) المهام الدورية، ( الفرع الثاني ) المهام الاستثنائية .

### الفرع الأول: المهام الدورية لمحافظ الحسابات

حددت المادة الثانية من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقرير محافظ الحسابات، محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه، حيث أنه هناك مهام دورية يقوم بها دائما وهي:

- القيام بدراسة وتحليل القوائم المالية ومختلف الوثائق المحاسبية من أجل إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته يرسل إلى الجمعية العامة العادية ويجب أن ينتهي هذه التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو دون تحفظ أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر كما ينبغي.

- القيام بدراسة وابداء رأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

- القيام بدراسة وتحليل الاتفاقيات المنظمة

- القيام بإعداد كشف مفصل عن المبلغ اجمالي والتعويضات لأعلى خمس أو عشرة عمال أعلى أجرا.

- القيام بفحص جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة للمستخدمي الشركة.

- القيام بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للشركة وإعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى خمس سنوات الأخيرة.

- القيام بدراسة وتحليل على مختلف عناصر الرقابة الداخلية وإبداء رأي حول نجاعتها.

**الفرع الثاني: المهام الاستثنائية لمحافظ الحسابات**

خلال حياة الشركة يطرأ عليها بعض المستجدات غير دورية، أي أنها لا تحدث كل سنة، حدد القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقرير محافظ الحسابات، محتوى معايير التقارير التي يتعين على محافظ الحسابات التقيد بها في إطار ممارسة مهامه، حيث أنه هناك مهام استثنائية يقوم بها محافظ الحسابات في بعض الشركات والحالات وهي:

- من خلال أعمال الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات إذا لاحظ وقائع أو أحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال ولا سيما المؤشرات المحددة في الفصل الثامن الفقرة 3 من هذا القرار.

- في حالة حيازة أسهم ضمان على محافظ الحسابات فحص تحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة ويجب أن تمثل هذه الأسهم 20% على الأقل من رأس مال الشركة.

- في حالة رفع أو خفض رأسمال الشركة على محافظ الحسابات التأكد من صحة العملية ومن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة العادية للترخيص في رفع أو خفض رأسمال الشركة

- في حالة تقرير توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع التسبيق على أرباح الأسهم، ويحرر تقريرا يصادق فيه على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم.

- في حالة تقرير المساهمين لأي سبب كان تغيير شركة الأسهم إلى شكل آخر من الشركات المحددة قانونا، على محافظ الحسابات أن يعد تقريرا على العملية يقدم للجمعية العامة.

**المطلب الثاني: المهام الخاصة بشركة المساهمة**

تخضع ممارسة محافظ الحسابات في شركة المساهمة لجملة من الشروط والمتطلبات القانونية والتنظيمية التي تضمن اداء هذه الوظيفة في اطار من الاستقلالية والشفافية وقد احاط المشرع الجزائري هذه المهنة بجملة من الضوابط التي تعد ضرورية لمباشرة مهامه لا سيما في الشركات التي تتسم بأهمية اقتصادية كبيرة كحال شركة المساهمة وفي هذا السياق تنقسم المهام الموكلة لمحافظ الحسابات في هذا السياق تنقسم المهام الموكلة لمحافظ الحسابات داخل هذا النوع من الشركات الى مهام عادية تندرج ضمن الاطار العام للرقابة المالية وأخرى ذات طابع خاص تفرضها خصوصية شركة المساهمة من حيث بنيتها التنظيمية وتشريعاتها الخاصة

ومن هذا المنطلق سيتم في هذا المطلب التطرق الى مختلف هذه المهام وفقا لما حدده الإطار القانوني والتنظيمي المنظم للمهنة. ينقسم هذا المطلب لفرعين الفرع الأول المهام العادية، الفرع الثاني المهام الاستثنائية.

**الفرع الأول: المهام العادية**

تعد المهام العادية التي يطلع بها محافظ الحسابات في شركة المساهمة من صميم وظيفته الرقابية، وتشكل القاعدة العامة لممارسته لمهنته ضمن مختلف الأشكال القانونية للشركات بما فيه شركه المساهمة وتمتاز هذه المهام بطابعها الدوري والثابت وهذا ما سنتطرق اليه في هذا الفرع.

تستمد مهام محافظ الحسابات من المادتين 23 و24 من ال قانون10-01 المتعلق بالمهن المحاسبية الثلاث والتي تعد الإطار المرجعي لتحديد صلاحياته والتي هي:

**أولا: إثبات انتظام وصحة الحسابات السنوية** على محافظ الحسابات المصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية للشركة ويشهد بأن الحسابات السنوية صحيحة ومنظمة ومطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنوات المنصرمة.[1]

يتعين على محافظ حسابات قبل التصريح بصحة الحسابات السنوية التي تم اقفالها من قبل من قبل المسيرين، أن يطلع على جميع الوثائق والمستندات المحاسبية التي تعتمدها الشركة مع التأكد من مسكها للدفاتر المنصوص عليها في القانون التجاري والتشريع الجبائي،

وكذا النصوص القانونية الخاصة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري كما يلزم بالتحقق من مدى تطابق الحسابات مع الإطار القانوني والتنظيمي المنظم لنشاط الشركة، وضمان اعدادها وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي.

**ثانيا: إعداد تقارير وشهادات عن مختلف الأحداث**

في حال قيام الشركة بإعداد حسابات مدعمة، فان محافظ الحسابات بناء على وثائق محاسبية أو تقارير أعدها محافظ الحسابات في المؤسسات التابعة لها، لاسيما تلك التي تملك فيها الشركة حصصا معتبرة، واستنادا الى الأحكام القانونية والتنظيمية السارية في الجزائر، يلزم محافظ الحسابات بإعداد التقارير التالية:

[1] محمد كريم، دور محافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري شركة المساهمة، مجلة حقوق الانسان والحريات العامة، العدد السادس، جوان 2008، ص 272

أ–تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على صدق الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبرر القانوني [1] .

**ب**–تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة او المدمجة عند الاقتضاء.

**ت**–تقرير حول الاتفاقيات المنظمة.

**ث –** تقرير عن الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.

**ج**–تقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية.

**ح**–تقرير في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال[2].

**ثالثا: إعلام وكيل الجمهورية عن الأفعال الغير قانونية التي يعلم بها**

أولى المشرع الجزائري أهمية بالغة لدور القضاء في ضمان السير القانوني والسليم لحياة الشركات، ومن هذا المنطلق ألزم محافظ الحسابات، باعتباره هيئة رقابية مستقلة، بواجب الاخطار للنيابة العامة بكل الأفعال والتصرفات الغير قانونية التي يكتشفها أثناء مزاولته لمهامه ويأتي هذا الاجراء في إطار تعزيز الشفافية ومحاربة الفساد داخل البيئة الاقتصادية كما يعد أليه وقائية تهدف الى التصدي للمخالفات قبل تفاقمها، وضمان احترام القوانين والتنظيمات السرية في تسيير الشركة[3].

[1] شريفي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة العربية السعودية، مجلة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص 94

[2] مرجع نفسه، ص 95.

[3] 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، 2012-2013.

**رابعا: احترام مبدأ المساواة بين المساهمين**

يعتبر احترام مبدأ المساواة بين المساهمين من صميم المهام الرقابية التي يجب على محافظ الحسابات السهر عليها، اذ يلزمه القانون بالتدخل عند ملاحظته لأي اخلال يمس بمبدأ تكافؤ الحقوق بين المساهمين، سواء من حيث من حيث النفاذ الى المعلومة او المشاركة في اتخاذ القرار أو توزيع الأرباح.

**الفرع الثاني: المهام الخاصة**

بالإضافة إلى المهام الروتينية والاعتيادية التي يضطلع بها محافظ الحسابات في إطار ممارسته لوظيفته، هناك أيضاً مجموعة من المهام الأخرى التي تُعدّ استثنائية وخاصة بطبيعتها، وذلك نظراً لكونها ترتبط بأحداث ظرفية أو طارئة قد تقع أو لا تقع خلال فترة ممارسة مهامه داخل المؤسسة. ونظراً لأهمية هذه المهام الاستثنائية، سأعمل على التطرق إليها بشيء من التفصيل في هذا الفرع.

**أولا: المهام المتعلقة بالإعلام**

تتجلى المهام الإعلامية لمحافظ الحسابات في محورين رئيسيين، يتمثل الأول في إبلاغ المساهمين بالمعلومات الجوهرية المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة، بينما يتمثل الثاني في الإفصاح عن الأخطاء أو التجاوزات التي يتم اكتشافها خلال عملية المراقبة.

**أ– مهمة اعلام المساهمين:** يتعين فيها على محافظ الحسابات:

الإعلام المتعلق بالاتفاقيات المبرمة بين شركة المساهمة وأحد مسيريها إذ أن هذه الاتفاقيات المبرمة بين الشركة وأحد مسيريها تشكل خطرا نتيجة استغلال المسير لوضعية الشركة برغبته

في الاستفادة من المزايا المضرة بها، لذلك على محافظ الحسابات إخطار وإعلان المساهمين بظروف إبرامها للتأكد من وجود توازن في الاتفاقية.

الاعلام المتعلق بالأجور: يقع على عاتق محافظ الحسابات التزام بإعلام المساهمين بقيمة الأجور المصادق عليها، وذلك خلال أجل لا يتجاوز خمسة عشر (15) يومًا قبل انعقاد الجمعية العامة. ويستند هذا الالتزام إلى ما نصت عليه الفقرة الثالثة من المادة 680 من القانون التجاري[1]، التي تهدف إلى تعزيز الشفافية وتمكين المساهمين من الاطلاع المسبق على المعطيات المالية ذات الصلة باتخاذ قراراتهم داخل الجمعية.

**ب-مهمة الكشف عن المخالفات أثناء عملية المراقبة:**

يُحمَّل محافظ الحسابات بموجب نص المادة 715 مكرر 13، الفقرة الثانية من القانون التجاري[2]، مسؤولية الكشف والإبلاغ عن كافة الجرائم والأفعال المخالفة للقانون التي يرتكبها القائمون على إدارة الشركة خلال فترة ممارستهم لصلاحياتهم. ويشمل هذا الإبلاغ تقديم تقرير مفصل إلى الجمعية العامة، حيث يعد ذلك جزءًا أساسيًا من دوره الرقابي في حماية مصالح المساهمين وضمان شفافية العمل الإداري. بالإضافة إلى ذلك، يتوجب على محافظ الحسابات إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع التي تكتشف خلال عمليات المراجعة والمراقبة والتي تكتنفها شبهة جنائية، مما يتيح للسلطات القضائية المختصة اتخاذ الإجراءات اللازمة. ويهدف هذا

[1] أنظر المادة 680 من القانون التجاري الجزائري

[2] أنظر المادة 715 مكرر 13 الفقرة 2 من القانون التجاري

الإجراء إلى دعم آليات الرقابة القانونية وتعزيز الالتزام بالقوانين والأنظمة التي تحكم سير عمل الشركات.

**ثانيا: المهام المتعلقة بالمراقبة**

بالإضافة إلى المهام المرتبطة بمجال الإعلام، تتضمن مسؤوليات محافظ الحسابات عددًا من المهام الأخرى المتعلقة بعمليات الرقابة والمتابعة الدقيقة، والتي تقع على عاتقه بشكل مباشر وحاسم. وسأقوم هنا بتقديم ملخص تفصيلي لهذه المهام الرقابية المهمة على النحو التالي.

**أ-استدعاء الجمعية العامة:** تنص المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري الجزائري،[1] على التزام قانوني يقع على عاتق محافظ الحسابات، يتمثل في ضرورة دعوة مجلس المديرين أو مجلس الإدارة – حسب طبيعة الهيكل التنظيمي للشركة – وذلك من أجل طلب توضيحات رسمية بشأن بعض التصرفات أو الوقائع التي من شأنها أن تؤثر سلبًا على السير الحسن لنشاط الشركة أو تهدد استمرارية استغلالها. ويأتي هذا التدخل من محافظ الحسابات في إطار ممارسة صلاحياته الرقابية، التي تهدف إلى ضمان الشفافية المالية والحفاظ على التوازن الاقتصادي للمؤسسة، وذلك من خلال الكشف المبكر عن أية اختلالات أو ممارسات قد تعيق النمو الطبيعي لنشاطها التجاري أو تهدد بقاءها في السوق.

**ب -مراقبة التعديلات التي تطرأ على القوانين الأساسية:**

يتعيّن على محافظ الحسابات، في إطار المهام الرقابية المنوطة به بموجب القانون، أن يحرص على متابعة ومراقبة كل التعديلات التي تطرأ على القوانين الأساسية للشركة، لما لذلك

[1] أنظر المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري الجزائري

من أثر مباشر على تسييرها وهيكلتها القانونية والمالية. وتتمثل هذه المهمة في التحقق من مدى احترام الإجراءات القانونية والتنظيمية المتعلقة بتعديل النظام الأساسي، سواء تعلّق الأمر بتغيير الشكل القانوني للشركة، أو تعديل رأس مالها، أو تعديل بنود تتعلق بالإدارة والرقابة. وفي هذا السياق، يُلزم محافظ الحسابات بإعداد تقرير مفصل وشامل يتضمن ملاحظاته وتقييمه لطبيعة هذه التعديلات، ومدى توافقها مع الإطار القانوني المعمول به، إضافة إلى أثرها المحتمل على توازن الشركة واستمرارية نشاطها. ويُعد هذا التقرير وثيقة أساسية تُعرض على الهيئات الاجتماعية المختصة، مثل الجمعية العامة، بغرض ضمان الشفافية وتعزيز الثقة في التسيير المالي والقانوني للمؤسسة.

**ج –مراقبة المادة الاجتماعية للشركة:**

في سياق ممارسته لمهامه الرقابية، يُلزم محافظ الحسابات، وفقًا لأحكام الفقرة الأولى من المادة 712 من القانون التجاري الجزائري، بمراقبة الحياة الاجتماعية للشركة، بما في ذلك احترام المبادئ الأساسية التي تحكم تسييرها، وعلى رأسها مبدأ المساواة بين المساهمين. ويُقصد بذلك ضرورة التحقق من أن الشركة، من خلال أجهزتها الإدارية والتنفيذية، تلتزم بمنح جميع المساهمين نفس الحقوق والامتيازات، دون تمييز أو تحيز، سواء تعلق الأمر بحقوق التصويت أو الأرباح أو الوصول إلى المعلومات. ومع ذلك، ووفقًا لنص القانون نفسه، لا يجوز لمحافظ الحسابات، بأي حال من الأحوال، أن يحل محل هيئات الشركة في تمثيل هذا المبدأ أو أن يتدخل بشكل مباشر لتجسيده، حيث تبقى مهمته محصورة في مراقبة مدى احترام الشركة له، وتسجيل كل خرق محتمل ضمن تقاريره الموجهة إلى الجمعية العامة للمساهمين. وبالتالي، فإن دوره في هذا المجال هو

دور رقابي وتقييمي بحت، لا يرقى إلى مستوى ممارسة السلطة التنفيذية أو التدبيرية، احترامًا لمبدأ الفصل بين السلطات داخل الشركة.

**ثالثا: مهمة الإنذار**

ينص القانون رقم 10-01، المتعلق بالمهن التجارية، على ما يُعرف بمهمة الإنذار، والتي تُعد من بين المهام الجوهرية التي يُكلف بها محافظ الحسابات في إطار ممارسته لوظائفه الرقابية داخل الشركة. وتحديدًا، تنص الفقرة الأولى من المادة 23 من هذا القانون " يعلم المسيرين والجمعية العامة او هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه او طلع عليه ومن طبيعته ان يعرق الاستمرار الاستغلال المؤسسة او الهيئة "[1]. أي ضرورة شروع محافظ الحسابات في تنفيذ مهمة الإنذار بمجرد توصله إلى قناعة مبنية على مؤشرات أو وقائع ملموسة تفيد بوجود تصرفات أو ممارسات قد تُشكّل خطرًا فعليًا على استمرارية نشاط الشركة أو تهدد توازنها المالي والاقتصادي.

ويتمثل جوهر هذه المهمة في تنبيه مسيري الشركة إلى تلك المخاطر المحتملة، وذلك من خلال مراسلة رسمية ومعللة، يطلب فيها من الهيئات المعنية تقديم توضيحات بشأن التصرفات التي أثارت قلقه، مع اقتراح اتخاذ التدابير اللازمة لمعالجتها. ويُعد هذا التدخل المبكر وسيلة فعالة للوقاية من الانهيار أو التعثر المالي، ويكرّس دور محافظ الحسابات كعنصر أساسي في حماية استقرار المؤسسة وتعزيز شفافية تسييرها. ومع ذلك، فإن مهمة الإنذار لا تمنحه سلطة اتخاذ قرارات تنفيذية، وإنما تظل مهمته منصبة على التبليغ والتنبيه في حدود اختصاصه الرقابي.

[1] المادة 23 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث

## خاتمة الفصل الأول

يتّضح من خلال هذا الفصل أن مهنة محافظ الحسابات تُعد من المهن المتخصصة التي تتطلب مستوى عالٍ من الكفاءة والاستقلالية والموضوعية، بما ينسجم مع المعايير الدولية المعتمدة في مجال المحاسبة وتدقيق الحسابات. ويجوز أن يُمارس هذه المهنة شخص طبيعي أو معنوي، شريطة استيفائه لجملة من الشروط القانونية والمهنية، وفي مقدّمتها الحصول على الاعتماد القانوني، أداء اليمين، والتسجيل ضمن المصف الوطني للمحاسبين. ، يلتزم المحافظ بعدد من الواجبات الجوهرية، من أبرزها احترام السر المهني والتبليغ عن الجنح التي يقف عليها خلال مزاولته لنشاطه. كما أن ممارسته للمهنة تتطلب إلمامًا واسعًا بالتشريعات ذات الصلة، كالقانون التجاري، قانون العقوبات، والنصوص المنظمة لمهنة المحاسبة. وقد عالج هذا الفصل كذلك الآليات القانونية المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات، والإجراءات المرتبطة بإنهاء مهامه، مبرزًا الدور المحوري الذي يؤديه سواء داخل المؤسسة الخاضعة لرقابته أو في دعم الثقة داخل الاقتصاد الوطني، لا سيما من خلال التقارير التي يقدّمها والتي تسهم في الكشف عن التجاوزات والجرائم الاقتصادية على مستوى الشركات.

# الفصل الثاني

# مسؤولية محافظ الحسابات في التشريع الجزائري

**تمهيد:**

محافظ الحسابات أحد أبرز الفاعلين في المنظومة الرقابية للمؤسسات نظرا لما يتمتع به من صلاحيات قانونية تخوله مراقبة الوضعية المالية و الوقوف على مدى احترام المؤسسة لمبادئ الشفافية و الصدق في عرض حسابتها و قد أقر له المشرع الجزائرية دورا جوهريا في تحقيق التوازن داخل الحياة الاقتصادية ،من خلال ضمان حماية الحقوق ،و كذا تعزيز الثقة في المحيط المالي و الاستثماري غير أن هذا الدور لا يمارس بمعزل عن المسؤولية ،إذ يرتب عليه التزامات مهنية و قانونية دقية تقتضي منه أداء مهامه بكفاءة و استقلالية و تجرد ،وبالقدر الذي يمنح فيه القانون لمحافظ الحسابات سلطات رقابية فإنه يترتب عليه مسؤوليات متعددة تختلف باختلاف طبيعة الإخلال المرتكب، فقد عليه مسؤوليات متعددة تختلف باختلاف طبيعة الإخلال المرتكب ، فقد يتعرض للمسؤولية المدنية إذا ألحق ضررا بالغير نتيجة تقصيره أو إهماله أو مسؤولية تأديبية إذا خالف الواجبات المهنية و الأخلاقية ،كما قد تثار في حقه المسؤولية الجزائية إذا تبث تورطه في أفعال يجرمها القانون و عليه فإن دراسة مسؤولية محافظ الحسابات تعد من المواضيع ذات الأهمية البالغة في إطار القانوني و التجاري و المالي لما لها من أثر مباشر على نزاهة الوظيفة الرقابية و ثقة المتعاملين مع المؤسسة و من هذا المنطلق يتناول هذا الفصل القواعد القانونية التي تنظم هذه لمسؤوليات و ذلك من خلال تقسيمه إلى مبحثين رئيسيين.

## المبحث الأول: المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات

نظرا لحساسية محافظ الحسابات فإن المشرع الجزائرية أحاط هذه المهنة بجملة من الالتزامات القانونية والمهنية، تترتب في حال الإخلال بها نوعين من المسؤولية التأديبية والمدنية

تعنى المسؤولية المدنية بتعويض الأضرار التي قد تلحق بالشركة أو الغير نتيجة إخلال المحافظ بواجباته، بينما تهدف المسؤولية التأديبية إلى ضمان احترام القواعد المهنية والتنظيمية من خلال عقوبات تصدر عن الهيئات المختصة و عليه يعالج هذا المبحث كل من المسؤولية المدنية (المطلب الأول) المسؤولية التأديبية ا(لمطلب الثاني).

### المطلب الأول: المسؤولية المدنية

يقوم مبدأ تعايش الإنساني على احترام الحقوق والواجبات المتبادلة وتبنى المسؤولية المدنية عند الإخلال بهذه الالتزامات سواء كان منصوصا عليها على شكل بنود قانونية كالعقد وتسمى المسؤولية العقدية

أما المسؤولية التقصيرية وهي التي ترتبها القانون على إخلال بالالتزام القانوني مقتضاه ألا يضر الشخص غيره بخطأ أو تقصير منه كما هو معروف فهي تقوم كذلك على خطأ و ضرر وعلاقة سببية بين الخطأ و الضرر.[1]

بحيث لم بمنح المشرع أي اعتبار للأساس القانوني الذي تبنى عليه مسؤولية محافظ الحسابات في سواء كانت عقدية أم تقصيرية بل تجاوز هذا الجدل متجاهلا الخلافات الفقهية

[1] علي سليمان، النظرية العامة للالتزام، مصادر الالتزام في القانون المدني، الطبعة السابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، سنة 2006، ص 113.

الدائرة حول طبيعتها وذلك لأن التزام محافظ الحسابات في كلا الحالتين يستند إلى القانون نفسه ويعرف هدا الفقه المعاصر بمصلح "المسؤولية القانونية" والتي تعني أن مصدر مسؤولية المحافظ الحسابات هو النصوص القانونية سواء تلك المنظمة للمهنة أو الواردة في القانون التجاري اد يشكل كلاهما منظومة قانونية متكاملة تنظم مهنة محافظ الحسابات من مختلف الجوانب.

موقف المشرع الجزائري قد تبناه من خلال نص المادة 22 من القانون المنظم للمهنة وبدلك يكون المشرع الجزائري قد رجع أساس المسؤولية التقصيرية في علاقة محافظ الحسابات بالشركة أو الغير على حد سواء.

سوف نتطرق في هدا المطلب إلى شروط قيام المسؤولية المدنية [الفرع الأول] ونظام الدعوى المدنية [الفرع الثاني]

**الفرع الأول شروط قيام المسؤولية المدنية.**

يمكن لمحافظ الحسابات خلال أداء مهامه أن يرتكب بعض الأخطاء في بعض الأمور ذات الأهمية مما ينجم عن هده الأخطاء أضرار سواء تجاه الشركة أو الغير في جميع الحالات يكون محافظ الحسابات مسؤولا عن تعويض

الأضرار الناتجة عن أخطائه وهذا ما يؤكده القانون الخاص بالمهنة وكدلك القانون التجاري بصفة عامة في الفكرة، التي تقتضي بأن يكون فيها المحافظ مسؤولا عن جميع الأضرار المرتبطة بخطئه بشرط أن تكون خلال ممارسة المهام الموكلة إليه[1].

[1] أنظر المادة 23 من القانون 10-01.

فإن التطرق إلى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات يقتضي أولا البحث عن طبيعة هده المسؤولية ومدى ارتباطها بالقواعد العامة ولا يمكن القول بالقيام هذه المسؤولية إلا بتوافر أركانها الأساسية والمتمثلة في وجود خطأ وحدوت ضرر وقيام علاقة سببية بينهما.

**أولا: ركن الخطأ**

لم يضع المشرع تعريفا دقيقا للمخطئ بل ترك هده المهمة للفقهاء في القانون وذلك تفاديا للوقوع في متاهة التناقض التي وقع فيها هؤلاء إذ توجد العديد من التعريفات التي تختلف باختلاف النزاعات والظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة.

ومن أهم التعاريف وأشملها ما يلي "الخطأ هو إخلال إما بالتزام قانوني أو عقدي بحسب نوع التصرف الواقع فيه الخطأ فينتج عنه قيام مسؤولية مدنية إما تقصيريةّ أو عقدية كما يمكن أن يكون هدا الالتزام إما بدل عناية أو تحقيق نتيجة كما يجب أن ينتج عن هدا الإخلال ضرر بصفة عامة يلزم فاعلة بالتعويض سواء كان الفعل عمديا أو مجرد إهمال "[1]

أما عن خطأ محافظ الحسابات الدي يوجب مسؤوليته المدنية فقد عرفه بعض الفقهاء على أنه انحراف محافظ الحسابات عن السلوك المألوف أوهو الخطأ الدي يرتكبه أو يقوم به رجل الدي يقدم خدمة ومن هذا المنطلق وبما أن محافظ الحسابات ملزم بفحص دفاتر الشركة ومستنداتها وتحقيق موجوداتهما والتزاماتها كما لا يغفل عن مراجعة ميزانيتها وحساباتهما ،ويراقب مدى احترامها للنصوص القانونية المنظمة للشركات والمؤسسات والتزامها بالأنظمة الأساسية لهذه

[1] أنور العمروسي، مسؤولية التقصيرية والمسؤولية العقدية في القانون المدني، الأركان الجمع بينهما والتعويض دراسة تأصيلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، اسكندرية مصر، 2004، ص 45.

الأخيرة، وعليه أن يبدل في ذلك عناية الرجل الحريص المتبصر صاحب المهنة ، وبالتالي عليه كنتيجة لذلك إخطار الجمعيات العمومية ومجلس الإدارة والمديرين أو الهيئات المكلفة بالمداولة[1].

وفي بعض الحالات قد يضطر إلى إبلاغ وكيل الجمهورية بالأخطاء والمخالفات التي يكتشفها أثناء تأديته لمهامه الرقابية ومن هدا المنطق يسأل المحافظ أو محافظو الحسابات مدنيا سواء تجاه الشركة أو الغير عن الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من قبل القائمين على الإدارة في حسابات الشركة ودفاترها، وذلك لعدم بذلهم العناية الواجبة التي تفرضها أصول مهنتهم.

ترتب مسؤولية محافظ الحسابات أيضا عندما يقصر في أداء مهامه الرقابية و لا ينفذها بالشكل المنصوص عليه قانونا و هو ما قد ينعكس بشكل سلبي على استقرار الشركة و مستقبلها ، و مثال ذلك امتناعه عن التبليغ بالمخلفات و الأخطاء التي اكتشفها أثناء ممارسة لوظيفته مما يظهر المؤسسة و كأنها في حالة مالية سليمة في حين أن وضعها الحقيقي قد يكون مخالفا لذلك الأمر الذي يلحق ضرارا بالأطراف المتعاملة مع للشركة بطرح أوراق مالية أو أسهم للتداول، فإن هذه الصورة غير حقيقية قد تسهم في جذب المستثمرين نتيجة للمعلومات الخاطئة التي تم التصديق عليها من طرف محافظ الحسابات و بناءا عليه يعد مسؤولا إذا لم يقدم تقريرا وافيا و صحيحا على الوضع المالي أمام الجمعيات العامة خاصة إذا كان يعلم بعدم دقة أو اكتمال البيانات التي تضمنتها تلك الوثائق المالية، او إذا لم يمتنع عن التصديق رغم إدراكه لتلك النواقص. كما ان المادة 52 من القانون 10-01 المتعلق بالمهم أعطت الحق لمحافظ الحاسبات

[1] علاوي عبد اللطيف، المرجع سبق ذكره، ص 134، 135.

الاستعانة بخبراء مهنيين أو مساعدين لحسابه وتحت مسؤوليته، فيعد إذن بموجب ذلك مسؤولا مدنيا إذا ارتكب أحد أعوانه خطأ ترتب عنه المسؤولية المدنية[1].

ويسأل محافظ الحسابات عن تعويض الأضرار الناتجة عن تدخله في شؤون الإدارة، أو إفشائه لأسرار تتعلق بالشركة أو في حال تخلي عن مهامه تجاهها في وقت غير ملائم أو بنية الإضرار بمصالحها.

**ثانيا: ركن الضرر**

تقوم المسؤولية المدنية وفقا للقواعد العامة على ثلاثة أركان أساسية يجب توافرها جميعا معا. وكنا قد تطرقنا سابقا إلى الركن الأول والمتمثل في الخطأ وسنتناول الآن الركن الثاني وهو الضرر الناتج عن دلك الخطأ ودلك على النحو الآتي. يعد الضرر الركن الثاني في قيام المسؤولية المدنية بشكل عام إد لا يكفي مجرد وجود الخطأ من جانب الطرف المرتكب بل يجب أن يترتب عليه ضرر يصيب الغير سواء تعلق الأمر بالشركة أو بأي طرف آخر. وفي حال تحقق الضرر تعد المسؤولية المدنية قائمة بشكل شبه مؤكد ويترتب عليها التعويض عن جميع الأضرار التي لحقت بالتضرر نتيجة ارتكاب تلك الأخطاء.

إن من بين الميزات الخاصة التي تنفرد بها المسؤولية المدنية عن باقي الأنواع هو أنها مسؤولية تعويضية أي بمعنى لا يكفي وقوع الخطأ لقيام هده المسؤولية بل يجب أن يصاحب وقوع هدا الخطأ حدوت ضرر بسبب هدا الخطأ وذلك وفقا للقواعد العامة في القانون المدني هده

[1] Patrick de Cabourg, Audit et commissariat aux comptes, éditions Francis le pebvre, 2011/2012, P 473

الأخيرة هي الأخرى تطبق في خصائص الضرر الموجب للتعويض عن المسؤولية المدنية ومنه يلزم أن يكون الضرر مؤكدا أي أنه قد حصل ووقع حقا ودلك في حالتين إما بفقدان المتضرر للكسب أو لإصابته بالخسارة ويكون الضرر مؤكدا إذا كان محققا الوقوع سواء في الحال أو حتى في المستقبل .

من بين الخصائص الأساسية للضرر أن يكون واقعيا وحالا، ويكون تصنيف الضرر إلى نوعين:

**ضرر مادي:** أو ما يسمى بالضرر المالي يمس ممتلكات الشخص وأمواله وفي حالة محافظ الحسابات فإن الضرر الممكن التحدث عنه يكون النقص الذي يصيب أموال الشركة او الذمم المالية للغير أو حرمان أحدهما أو كلاهما من منافع محققة نتيجة ما ارتكبه محافظ الحسابات من أخطاء.

**ضرر معنوي:** الضرر المعنوي يشمل المساس بالجانب النفسي مثل الكرامة والحرية الشخصية وقد تصل إلى صدمات نفسية شديدة يعوض عنها. وفي حالة محافظ الحسابات قد ينتج هذا الضرر عن تشويه سمعة الشركة أو الأفراد مما يسبب صدمة للمساهمين أو المتعاملين معها.[1]

ومع ذلك يعتبر تحقق الضرر المعنوي نتيجة لخطأ محافظ الحسابات أمرا نادرا نضرا لصعوبة إثباته، إذ غالبا ما يتمثل خطأ المحافظ في إضاعة فرصة لتحقيق الربح أو فقدان حق

[1] سيد أحمد موسوي، المسؤولية المدنية للحفاظ على الأشياء دراسة مقارنة، ترجمة رؤوف سبهاني، الطبعة الثانية، مكتبة زين الحقوقية ،2011 ص252

في تقليص الخسائر، أو التسبب بخسائر مالية للشركة أو المؤسسة أو محل مراقبته أو للغير ممن تعاملوا مع هذه الجهات استنادا إلى تقاريره.

ومع ذلك، لا يعني هذا انعدام الضرر المعنوي تماما، إذ قد يتحقق هذا النوع منة الضرر في حال أبدى محافظ الحسابات تحفظات أو رفض المصادقة على حسابات الشركة بدعوى أنها تفتقر إلى المصداقية والشرعية في حين أن ذلك غير صحيح ففي مثل هذه الحالة يؤدي تصرفه إلى الإساءة لسمعة المدراء والقائمين على الإدارة ويثير في بعض الحالات، قد يرتكب محافظ الحسابات أخطاء ومع ذلك لا تحمل عليه أية مسؤولية أو يعفى من أثار تلك الأخطاء إستنادا إلى ما تقرره القواعد العامة، وقد نص القانون بشكل صريح على الظروف التي يمكن فيها إعفاء المسؤول من تبعات خطئه كما ورد في المادة 127 من القانون المدني، والتي حددت ثلاث أساسية وهي:

حدوث قوة قاهرة أو لارتكاب المتضرر لخطأ أدى إلى الضرر، وقوع خطأ من طرف ثالث.

في حالة القوة القاهرة[1] بحسب ما يصفها الفقه استثناءا مميزا يعفي محافظ الحسابات صراحة من المسؤولية المدنية، وذلك شرط توافر بعض الشروط الخاصة، أبرزها استمرار أثار القوة القاهرة بالنظر إلى أن مهام المحافظ تتطلب الاستمرارية الديمومة ومثال على ذلك فقدان الوثائق أو المستندات المحاسبية التي لا يمكن للمحافظ أداء مهامه بشكل كامل وسليم بدونها، وفي مثل هذه

[1] ملواح سمية، مسؤولية محافظ الحسابات على صمود القانون 10-01 والممارسات الميدانية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، السنة الجامعية: 2016.2015

الحالات يجب عليه إعداد تقرير يتضمن الملاحظات والتحفظات اللازمة، وفي حالة إذا كان الضرر من المتضرر نفسه.

في حالة قيام المتضرر او الضحية بارتكاب الخطأ الذي أدى إلى وقوع الضرر بفعله الشخصي، كقيام المسيرين أو المدراء بالإضرار بأنفسهم من خلال قرارات خاطئة وقيام محافظ الحسابات بالمقابل بأداء أعماله الرقابية في إبلاغ عن تلك الأخطاء في التقارير التي يكتبها للجمعية العامة. في هذه الحالة يمكن له الدفع بالإعفاء من المسؤولية عن أخطاء المسيرين بقيامة بممارسة مهامه في وقتها وعلى أكمل وجه ويتحمل مرتكب الأخطاء مسؤولياتهم حتى ولو أضرت بهم شخصيا.

وفي حالة: يعد خطأ المتضرر من العوامل التي تعفي محافظ الحسابات من المسؤولية متى ما أتبث الأخير ان الضرر لم يكن ليقع لولا وجود هذا الخطأ. فعلى سبيل المثال قد يؤدي إهمال الشركة أو تقاعسها في تقديم حساباتها من المسؤولية متى ما أتبث الأخير ان الضرر لم يكن ليقع لولا وجود هذا الخطأ. فعلى سبيل المثال قد يؤدي إهمال الشركة أو تقاعسها في تقديم حساباتها إلى وقوع اختلاسات داخلها حتى وإن لم يقدم محافظ الحسابات تقريره في هذا الصدد.

**ثالثا: العلاقة السببية**

تقوم المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات على ثلاثة أركان أساسية لا يمكن إثباتها أو توفرها مجتمعة، وقد تناولنا عنصري الخطأ والضرر والآن العلاقة السببية بينهما.

تعد العلاقة السببية من الأركان الأساسية لتحقق المسؤولية المدنية بشكل عام، بما في ذلك المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات فهي الركن الذي يجمع ما بين الخطأ و الضرر ،لابد من توافر علاقة سببية بين الخطأ و الضرر بحيث يكو ن الضرر ناشئا عن ذلك الخطأ وحده ، فلا تقوم مسؤولية محافظ الحسابات المدني إلا إذا أتبث المتضرر أن الضرر الذي لحقه ناجم عن خطأ محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه فيجب بصفة أساسية توافر العلاقة السببية بين خطأ المراقب و الضرر الحاصل حيث نص المشرع في المادة 2/61 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة :"يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير كل ضرر ينتج عن مخافة أحكام هذا القانون" فقد اشترط المشرع أن يكون الضرر الناتج عن خطأ محافظ الحسابات و بانتفاء هذه العلاقة تنتفي مسؤوليته المدنية .[1]

تعرف العلاقة السببية بأنها تلك الرابطة التي تقوم بين الخطأ والضرر والمتمثلة في مجموع العوامل الإيجابية والسلبية التي أدت إلى حدوث النتيجة الضارة.

يقع على عاتق المدعي عبء إثبات وجود علاقة سببية بين الخطأ المنسوب لمحافظ الحاسبات والضرر اللاحق. ذلك أن الضرر لا يكون في الغالب نتيجة حصرية لخطأ هذا الخير و إنما قد يعزى كذلك إلى أخطاء المسيرين او الأعوان.

[1] طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص154 ص 153

وفي هذا السياق تتولى الجهة القضائية المختصة بتقييم الوقائع لتحديد مدى مسؤولية كل طرف فقد تقرر توزيع المسؤولية وفقا لدرجة مساهم كل منهم في إحداث الضرر. أو تقر بمسؤولية تضامنية أو تنفي قيام العلاقة السببية كلية.

المسائل القانونية الدقيقة والمعقدة إذ غالبا ما لا يشكل خطأ محافظ الحسابات السبب الوحيد في وقوع الضرر بل قد يتكافأ مع الأخطاء المرتكبة من قبل المسيرين وبناء على ذلك، ولما كان من المتعذر أحيانا تحديد العلاقة السببية على نحو دقيق بجوز للقاضي أن يستخلص بأن مسؤولية محافظ الحسابات تقتصر على التسبب في ضياع فرصة تفادي الأخطاء المرتكبة من قبل المسيرين.

لا يسأل محافظ الحسابات عن الأخطاء التي يرتكبها محافظي الحسابات السابقين للشركة ومع ذلك يلزم بالكشف عنها للجمعية العامة من أجل تصحيحها وإذا كانت لهذه الخطاء صفة التجريم وجب عليه إخطار وكيل الجمهورية وإلا أعتبر متواطئا فيها مما يترتب عليه مسؤوليته فيهالا يسأم محافظ الحسابات في المخالفات التي تحدث بعد انتهاء خدماته لدى الشركة ما لم يكن قد ساهم في وقوعها.

**الفرع الثاني: نظام الدعوى المدنية**

تنص المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري ز كذا المادة 61 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على أن هذا الأخير يكون مسؤولا عن كافة الأضرار التي يتسبب فيها بخطئه الشخصي كما يمكن في حالات استثنائية أن يحمل مسؤولية أخطاء الغير و في هذه الحالة يحق لكل من لحق به ضرر نتيجة تلك الأخطاء

التوجه إلى القضاء للمطالبة بتعويضات تتناسب مع حجم الأضرار و الخسائر التي أصابته .سوف نتطرق في هذا الفرع إلى الجهة القضائية المختصة في دعوى المسؤولية المدنية ثم إلى الخصوم في هذه الدعوى.

**أولا: الهيئة القضائية المختصة بالفصل في دعوى المسؤولية المدنية**

تبين مختلف النصوص القانونية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات أنها لم تحدد الجهة المختصة للفصل في دعوى المسؤولية المدنية، مما يتيح القوا بأن هذه الدعاوى تخضع لأحكام العامة المتعلقة بالاختصاص النوعي والإقليمية في قانون إجراءات المدنية والإدارية. وفيما يخص الاختصاص الإقليمي فإن القواعد العامة تقضي بأن المحكمة المختصة هي تلك الواقعة ضمن دائرة الموطن المهني لمحافظ الحسابات كما يمكن الاستناد إلى المادة 46 من قانون الإجراءات المدنية الجديد التي يجيز إسناد الاختصاص إلى المحكمة التي ارتكب فيها الفعل الضار.

وبالنسبة للاختصاص النوعي فقد اعتمد المشرع الجزائري المعيار العضوي لتحديده مما يعني أن اختصاص يعود للقضاء العادي، أما فيما يتعلق بتحديد القسم المعني بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية فطالما أم محافظ الحسابات لا يعد تاجرا يمكن إحالة القضية إلى القسم المدني نظرا لعدم وجود تمايز نوعي حصري بين الأقسام.[1]

ما يمكن الإنهاء به هو أن الدعوى المسؤولية ضد محافظ الحسابات تنقضي بطريقتين إما تنازل أصحاب الحق في مباشرتها مع الإشارة إلى أن تنازل الشركة عن حقها في متابعة محافظي

[1] دحموش فايزة، المرجع السابق، ص 121 ص 122

الحسابات عن خطئهم في إعداد التقارير و المصادقة عليها لا يعني بالضرورة سقوط حق الشركاء أو حق الغير المتعامل معها في رفع هذه الدعوى و الطريق الثاني هو التقادم و بما انه لم يتطرق له القانون المنظم للمهنة او القانون التجاري فلا مجال لأحكام التقادم الخاصة بالمؤسسين او الهيئة الإدارية فتطبق عليه قواعد القانون المدني و الذي ينص على أن دعوى التعويض تسقط بانقضاء 15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار حيث نصت المادة 133 المعدلة من القانون المدني[1]

**ثانيا: أطراف الدعوى**

تحصر قائمة الاشخاص المخولين قانونا برفع دعوى التعويض المدنية ضد محافظ الحسابات الذي تبثث مسؤولية نتيجة الإخلال بالواجبات المقررة قانونا أو المهنية في فئة محددة من الأطراف.

- فئة الشركاء: يجوز للشريك الذي تضرر بشكل خاص من تصرفات محافظ الحسابات شريطة أن يكون هذا الضرر متميزا بطبيعته عن الضرر الذي أصاب الشركة ذاتها أن يقيم دعوى فردية ضده مطالبا بالتعويض وينسحب هذا الحق كذلك على المساهم الذي قام بشراء أسهم الشركة المطروحة للتداول بناءا على تقرير صادر من محافظ الحسابات.
- الجهة الاعتبارية (الشركة)

يحق للشركة رفع دعوى مدنية ضد حافظ الحسابات الذي يتولى مراقبتها في حال ثبوت ارتكابه لأخطاء تسببت في إلحاق ضرر بها ويتولى تمثيل الشركة امام القضاء بحسب الحالة،

[1] شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم التجارية التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 2012/2011، ص 145.

رئيس مجلس الإدارة وفقا لأحكام المادة 1/638 من القانون التجاري الجزائري او رئيس مجلس المديرين كما ورد في المادة 652 من نفس القانون أما في حالة دخول الشركة في مرحلة التصفية فإن المصفى يتكفل بتمثيلها قانونا إسنادا إلى المادة 767 من القانون التجاري.

- الأطراف الخارجية (الغير)

يعد من المحتمل أن يقوم الغير مثل دائني الشركة او الدائنين الشخصيين للشركاء برفع دعوى المسؤولية المدنية للتعويض عن الأضرار التي حدثت سواء للشركة او الغير او الشركاء ضد من تسبب فيها وهو الطرف الاخر في العلاقة أي محافظ الحسابات وسواء كان هذا الأخير شخصا طبعيا او حتى شخصا معنويا فلا اشكال مادام ان المشرع كان صريحا وواضحا في حكمه على تحمل نتائج الاعمال الشخصية للمحافظ حتى ولو كان منظما الى شركة محافظة الحسابات.

**المطلب الثاني: المسؤولية التأديبية**

حرصا المشرع على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وضمان ممارستها في اطار من المسؤولية والانضباط، يكثف بفرض المسؤوليتين المدنية والجزائية على من يمارسها ، بل عزز ذلك بإقرار مسؤولية ثالثة تتمثل في المسؤولية التأديبية ثالثة تتمثل في المسؤولية التأديبية ، التي تهدف الي تقويم سلوكه المهني وضمان احترامه لواجباته اتجاه المهنة . وتعرف هذه المسؤولية كذلك بالمهنية، بالنظر الى أن محافظ الحسابات يزاول مهنة حرة يتقاضى مقابلها أتعابا، مما يستدعي الرقابة الدقيقة لتصرفاته والتزامه بقواعد السلوك المهني.

لقد نظم المشرع الجزائري في قانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاث الجديدة في المادة 63 وذكر العقوبات التأديبية والتي لا تسلط على محافظة الحسابات وأجالها الي التنظيم بخصوص تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها لقوله:" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجان التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة الوظيفة ".

تستمد المسؤولية التأديبية أسسها من العلاقة التنظيمية بين المهني والمهنة التي ينتمي اليها حيث يتطلب منه الالتزام بمعايير السلوك المهني والأخلاقي المحددة من قبل الهيئات المنظمة ويتم تقييم مدى توافق تصرفات المهني مع هذه المعايير وفي حالة ثبوت وجود انحراف أو مخالفة تعرض عليه مساءلة التأديبية التي قد تترتب عليها عقوبات تهدف الى المحافظة على نزاهة المهنة وضبط ممارستها ويكون نطاق السلوك المنحرف المهني اما فعلا أو اهمالا، لأن المخالفة التأديبية ماهي الي تصرف اقترفه المهني ونتج عنه اخلال وانتهاك لواجباته المهنية سواء كان الاخلال إيجابيا أو سلبيا ، غير أنه يمكن امتداد المسؤولية المهنية الى ما يتعدى القواعد المهنية وواجباتها بحيث تتأثر كلما سلك المنتمي الى المهنة سلوكا يمس كرامة المهنة وشرفها ، بل حتى وان مس كرامته كشخص خارج نطاق المهنة ، ومن ثم فالعقوبة التأديبية تكون نتيجة الاخلال 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.[1]

وسنتطرق في هذا المطلب الى فرعين الخطأ التأديبي (الفرع الأول)، والمتابعة التأديبية (الفرع الثاني).

**الفرع الأول: الخطأ التأديبي**

على الرغم من أن الخطأ التأديبي يعد من المفاهيم الواردة في التشريعات القانونية، الى أن المشرع لم يقدم تعريفا دقيقا ومفصل له ضمن القانون المنظم لمهنة المحافظ الحسابات ويلاحظ أن هذا المفهوم يتسم بأتساعه ومرونته، الأمر الذي يجعل من يصعب حصر جميع الأفعال التي قد تعد مخافة للقواعد المهنية والأخلاقية، وهو ما يدفع العديد من التشريعات الى اعتماد التعريف العام للخطأ التأديبي. يفتح المجال امام الجهات المختصة لممارسة سلطتها التقديرية في توصيف الأفعال واتخاذ القرار التأديبي المناسب.

وفي هذا الاطار ، جاء المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 2010 لتدارك هذا الفراغ حيث نص في مادته الثانية على تعريف على الخطأ المهني بأنه "كل تقصير في احترام القواعد الوجبات المهنية و الأخلاقية ، وكل اهمال يصدر عن محافظ الحسابات " سواء تعلق الأمر بشخص طبيعي أو شركة مدرجة في الغرقة الوطنية لمحافظي الحسابات كما حدد المرسوم أنواع هذه الأخطاء ودرجاتها ، والعقوبات التي تقابلها بالإضافة الى اسناد مهمة النظر فيها الى لجنة

[1] فنينخ عبد القادر الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، أطروحة دكتوراه في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، النشر 2012.2011، ص438 ص 439

متخصصة تؤسس لهذا الغرض ضمن المجلس الوطني للمحاسبة بما يضمن قدرا من التنظيم والتأطير في معالجة المخالفات التأديبية .

تولى المرسوم التنفيذي رقم 10-13 مهمة ضبط الأخطاء المهنية وتصنيفها ضمن درجات مختلفة بحسب طبيعتها وخطورتها. وقد ميز هذا النص التنظيمي بين أربع درجات من الأخطاء المهنية:

**أولا: الأخطاء المهنية من الدرجة الأولى**

وتشمل الأفعال التالية:

- تقديم مراجع غير صحيحة
- الادعاء الكاذب بالانتماء الي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات خلال مزاولة المهام
- توجيه انتقادات غير مبررة سواء كانت شفهية أو كتابية أو بأي وسيلة أخرى تهدف الي زعزعة الثقة بين الزبائن وزملاء المهنة بقصد الاقصاء أو التنافس غير الشريف، بالإضافة الى إظهار سلوك ينم بين قلة احترام تجاه زميل أثناء مزاولة النشاط المهني.

**ثانيا: الأخطاء المهنية من الدرجة الثانية**

وتتمثل في:

- تكرار ارتكاب خطأ من الدرجة الأولى
- رفض استقبال المتربصين المحالين من المجلس الوطني للمحاسبة

- فتح مكتب لا يستوفي الشروط التنظيمية
- التغيب الغير مبرر عن اجتماعين للجمعية العامة أو عن الانتخابات، أو عدم التمثيل فيها، الى جانب الامتناع عن دفع رسوم المشاركة في الفعاليات التي تنظمها الغرفة الوطنية في حال الحضور.

**ثالثا: الأخطاء المهنية من الدرجة الثالثة**

وتسجل في:

- حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية
- عند الاخلال بواجب حفظ الأرشيف
- استخدام الختم المهني في أعمال لم تنجز تحت مسؤوليته الامتناع عن دفع الاشتراك المهني
- عدم اكتتاب عقد التأمين
- ممارسة الأنشطة المهنية بالتعاون مع أشخاص طبعيين أو منويين غير مسجلين في جدول الغرفة الوطنية، فضلا عن استعمال ختم غير مطابق لنموذج المعتمد.

**رابعا: الأخطاء المهنية من الدرجة الرابعة.**

وتتمثل في:

- تكرار ارتكاب خطأ من الدرجة الثالثة
- افشاء السر المهني

- اصدار تقارير أو شهادات مزورة أو خاطئة أو مبالغ فيها
- تكرار التصرفات المخلة بأخلاقيات المهنة، وكذلك الاستمرار في ممارسة المهنة خلال فترة التوقيف.[1]

**الفرع الثاني: المتابعة التأديبية:**

في حالة ارتكاب محافظ الحسابات لأي خطأ مهني يعد سببا لتحميله المسؤولية التأديبية، فانه يعرض للمساءلة التأديبية وفقا للأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها. وتخضع هذه المسائلة لسلطة الجهات المختصة التي تحدد نوع العقوبة المناسبة بناءا على طبيعة الخطأ المرتكب، ومدى جسامته، بالإضافة الى درجة التقصير والاهمال الصادرة عن المحافظ. وتتراوح العقوبات التأديبية بين الإنذار، الغرامة، التوبيخ وحتى الإيقاف المؤقت او الاعفاء من ممارسة المهنة وذلك بما يتناسب مع مستوى الخطأ وتأثيره على سير العمل المهني وسمعة المهنة.

**أولا: الإجراءات المتخذة**

تتمثل المسألة الأساسية الأولى في تحديد الإجراءات المعتمدة لممارسة المسؤولية التأديبية في تجديد الجهة المختصة بمتابعة هذه المسؤولية، وعند مراجعة الأنظمة المهنية المختلفة يتبين ان شرعية توقيع العقوبة التأديبية تتباين بين ثلاثة أنظمة رئيسية.

النظام المهني يمنح الهيئات المهنية وحدها صلاحية توقيع الجزاءات التأديبية بغض النظر عن خطورة الخطأ او جسامة العقوبة استنادا الى فرضية ان المجتمع المهني قادر على ضمان

[1] أنظر المواد 06.07.08.09 من المرسوم التنفيذي 13-10

استقراره وحمايته دون الحاجة الى تدخل سلطة خارجية. ويناط بالمهنيين أنفسهم حق اقصاء او تأديب أي فرد من المجتمع المهني لمنع الاضرار بالمصالح السامية للمهنة وحماية سمعتها التي قد تتعرض للخطر بفقدان الثقة فيها. غير ان هذا النظام ينتقد لمنحه صلاحيات تقييد نشاط الأفراد وتوقيع العقوبات الى أشخاص يفتقرون الى التأهيل القضائي اذ لا يعدون قضات كما يشير احتمال تعسف استخدام هذه الصلاحيات دون وجود جهة تضمن تنفيذ العقوبات، قد يؤدي الى ممارسة مهنية فوضوية ومتوازية، اذ يمكن للشخص الاستمرار بممارسة المهنة رغم توقيع العقوبة عليه.

على الجانب الاخر يقابل هذا النظام المهني النظام القضائي الذي يختص فيه القضاء الوطني بتكييف الخطأ المهني وإصدار العقوبة التأديبية ، ففي هذا الاطار يناط بالقاضي الذي يمتلك اختصاص إصدار الأحكام الجزائية وتحديد التعويضات المدنية مهمة توقيع العقوبات التأديبية ، إلا أن هذا النظام القضائي يواجه بدوره انتقادات حيث تتحول مهمة القاضي من تطبيق الأحكام القانونية الصريحة الى بحث مدى تحقق مخالفات تستند الى عرف المهنة وقواعدها الخاصة مما يخرجه عن الاطار القضائي التقليدي وثقل كاهل القضاء بقضايا ذات طابع مهني خاص و من هنا يتوقع من القاضي ان يكون ملما بكافة الاحكام والقواعد المهنية المتنوعة وهو امر يصعب تحقيقه اذ لا يمكن تقدير السلوك المنهي ان يتم الى من قبل مهني اخر ينتمي الى نفس المهنة.

ولتحقيق نوع من الضمانات المهنية وتفادي الانتقادات الموجهة الى النظامين السابقين نشأ النظام شبه القضائي الذي يتمثل في مجموعة من الإجراءات السابقة واللاحقة على صدور العقوبة التأديبية. يقوم هذا النظام على اشراك هيئة مهنية وأخرى حيادية مستقلة عن المهنة في عملية اتخاذ القرار، تتعدد أساليب عمل هذه الهيئات اذ يمكن ان تلزم الهيئة المختصة بإصدار قرار توقيع العقوبة بالاعتماد على ما توصلت اليه الهيئة الأخرى فيما يخص اثبات وجود الخطأ المهني

كما يمكن ام يسمح بعد توقيع العقوبة وقبل تنفيذها لمن صدر بحقه القرار التأديبي بالطعن فيه اما الهيئة المستقلة. بهذا يسعى النظام الشبه القضائي الى التوفيق بين حماية المجتمع المهني وضمان حقوق الافراد من خلال الجمع بين خبرة المهنيين والضمانات القانونية التي توفرها الحيادية.[1]

وقد تبنى المشرع الجزائري هذا المبدأ ، حيث نصت المادة63 من القانون 10-01 المشار اليه أعلاه على ان الهيئات التأديبية ضمن التنظيم المنهي لمحافظ الحسابات في الجزائر تتجسد في اللجنة التأديبية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة والتي تختص بإصدار العقوبات التأديبية بحق المحافظين وفقا للقواعد التنظيمية المعتمدة ، كما أكدت الفقرة الثالثة و الرابعة من نفس المادة على احقية محافظ الحسابات في الطعن في تلك العقوبات اما الجهة القضائية المختصة و ذلك وفقا للإجراءات القانونية السارية مع تولي التنظيم مهمة تحديد مستويات الأخطاء وتبيان العقوبة المناسبة لكل منها .

[1] فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص 452 ص 453

وقد اخذ المشرع الجزائري بهذا التوجه حيث نصت المادة 63 من القانون رقم 10-01 على تشكيل هيئات تأديبية ضمن إطار التنظيم المهني لمحافظي الحسابات، وتتمثل هذه الهيئات في اللجنة التأديبية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة التي تختص باتخاذ العقوبات التأديبية بحق محافظي الحسابات وفقا لأحكام التنظيم المعمول به.[1]

كما نصت الفقرتان الثالثة والرابعة من المادة ذاتها على حق محافظ الحسابات في الطعن في القرارات التأديبية الصادرة بحقه أمام الجهة القضائية المختصة وذلك طبقا للإجراءات القانونية المعتمدة ويناط بالتنظيم تحديد درجات المخالفات التأديبية والعقوبات المقررة لكل منها.

و القرارات 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 و الذي يحكم ابتدائيا و نهائيا في الطعن الموجع في إطار العقوبة التأديبية .إذ يسمح لمحافظ الحسابات بممارسة الضمانات الكفيلة بعدم مواجهة التعسف في استعمال السلطة أو عدم شرعية القرار التأديبي فيمكنه المطالبة بالتعويض امام القاضي الإداري إلا أنه ليس من مصلحة الحصول على تعويض بالقدر الذي يرمي إلى ألغاء القرار القاضي بالعقوبة التأديبية لعدم شرعيته من أجل إعادة الإدماج مجددا في المهنة و يكون دور القاضي في فحص مدى مشروعية القرار و بالرغم من ذلك فلا يكون للطعون الموجهة ضد القرارات التأديبية مبدئيا إثر موقف للتنفيذ.[2]

[1] بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 129
[2] فنينخ عبد القادر المرجع السابق ص 454

كما هو الحال في مختلف دعوى المسؤولية تحرك هذه الدعوى بناءا على شكوى من الطرف المتضرر سواءا كان الخاضع للرقابة او ممثله، بالإضافة إلى أي شخص لحقه ضرر نتيجة تصرف محافظ الحسابات. كما يمكن أن تبادر الجهات المخولة باتخاذ إجراءات تأديبية ، وخاصه الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمحاسبة بتحريك الدعوة وفي هذا السياق تتدخل لجنة مراقبة النوعية التابعة لهذا المجلس عند اكتشافها لمخالفات مهنية أثناء عملية المراقبة غير أن الاشكالية المطروحة تتمثل في تحديد الجهة التي توجه اليها هذه الشكوى في العقوبة التأديبية تصدر بقرار من الوزير المكلف بالمالية ما يعني أن الشكوى توجه اليه لكنها توضع على لجنة الانضباط والتحكيم باعتبارها من بين اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة الذي يعمل تحت اشراف الوزير أما في باقي المهن الحرة فان الشكوى تقدم الى الهيئة التي تمثل تلك المهنة

**ثانيا: العقوبات المقررة في حق محافظ الحسابات المخل بالتزاماته المهنية**

لم تفصل مختلف التشريعات النظام التأديبي بشكل المطلوب مما يجعله اضعف نقطه في تنظيم مهنه محافظ الحسابات غير ان ذلك لا ينفي وجود بعض الاجراءات المتخذة ضد المحافظ الذي يخل بالتزاماته المهنية بالإضافة الى امكانيه فرض عقوبات تأديبيه عليه نص القانون رقم 0 1 10 في نص المادة 63 من الفقرة الثانية على العقوبات التأديبية الممكن اتخاذها ضد محافظ الحسابات بقولها تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها:

**أ. الإنذار**

تعد عقوبة الانذار من أخف العقوبات التأديبية وتطبق على المخالفات من الدرجة الأولى كما هو مبين في المادة 6 من المرسوم 13-10وهي تتضمن تنبيها بخصوص ارتكاب المخالفة أو احتمال الوقوع في مخالفة أكثر جسامة مستقبلا. كما يعتبر توجيه الانذار لمحافظ الحسابات من أدنى العقوبات من حيث الأثر، اذ لا يترتب عليه تأثير الوضعية الوظيفية، حتى وان صدر بعد اجراء المحاكمة التأديبية.

**ب. التوبيخ**

تطبق عقوبة التوبيخ على الأخطاء المصنفة في الدرجة الثانية والتي حددتها المادة 07 من المرسوم 13-10السابق ذكره، ويقصد بالتوبيخ استنكار السلوك الذي انتهجه محافظ الحسابات خلال قيامه بأعماله، ونجد أن التوبيخ أشد جسامة من الإنذار، والتوبيخ ليس مجرد لفت نظرا لمحافظ الحسابات لما ارتكبه من مخالفات، وألا تساوى مع الإنذار، وانما هو اجراء مهين يحمل نوعا من التحقير والتشهير للمحافظ.[1]

**ت. التوقيف لمدة أقصاها 6 أشهر**

يعد التوقيف من الاجراءات الأشد مقارنة بتلك المصنفة ضمن الدرجة الأولى نظرا لتأثيره على المحافظ من الجانبين المادي والمعنوي، ويتمثل في تعليق مؤقت للنشاط، يمنع خلاله المحافظ من ممارسة عمله ويحرم من الأجر. يتخذ هذا الاجراء من قبل الهيئة التأديبية المختصة

[1] سامية بوعدس : المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات ، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص عانون الأعمال ، جامعة أم البواقي ، س.ج 2015-2016،ص 34.35

بالنظر في المخالفات، وذلك وفقا للإجراءات التأديبية المعمول بها، ويطبق هذا الاجراء على الأخطاء من الدرجة الثالثة كما ورد في المادة 08 من نفس المرسوم.

**ث. الشطب من الجدول**

تعد من أقصى الجزاءات التي يمكن أن تفرض على المحافظ نتيجة اخلاله بالالتزامات المهنية عقوبة المنع النهائي من مزاولة النشاط، والتي تمثل اعلى درجات العقوبات التأديبية تطبق هذه العقوبة على الأخطاء المصنفة ضمن الدرجة الرابعة كما ورد في المادة 09 من المرسوم السابق ذكره. وبالنظر الى خطورة هذا النوع من الجزاءات فقد أحاطه المشرع بجملة من القيود والضمانات لضمان تناسب العقوبة مع طبيعة الخطأ المرتكب، ولا يتم اللجوء الى الشطب من الجدول كاجراء تأديبي الا في حالة ارتكاب المحافظ لخطأ جسيم[1].

## المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات

تنص المادة 62 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد جزائيا على ما يلي: "يسأل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد جزائيا عن كل تقصير في أداء التزام قانوني. ويستفاد من هذا النص ان المشرع الجزائري أقر بمسؤولية محافظ الحسابات الجزائية متى ثبت إخلاله بالتزام قانوني يشكل فعلا مجرما، وهو ما يعبر عنه بالركن الشرعي للجريمة. وتأسيسا على مبدأ الشرعية الجنائية، الذي يعد من المبادئ الجوهرية في القانون الجزائي، وذلك في المادة 1 من قانون

[1] بشير هدفي الوجيز في شرح علاقات العمل – علاقات العمل الفردية والجماعية ط2 جسور للنشر والتوزيع الجزائر سنة 2006 ص 91-29

العقوبات التي تنص على: لا جريمة ولا عقوبة او تدابير أمن بغير قانون، لا يمكن مسألة محافظ الحسابات جزائيا إلا إذا استند المتابعة الى نص قانوني مريح يجرم الفعل المرتكب. ومن هذا المنطلق تتوزع الجرائم التي قد يرتكبها محافظ الحسابات بين جرائم عامة منصوص عليها في قانون العقوبات، تشمل الجنايات والجنح التي تمس أموال الشركة مثل جريمتي النصب والسرقة، ومن بين الجرائم الخاصة المرتبطة بممارسة مهامه المهنية، والتي وردت نصوصها في القانون التجاري او في أحكام القانون رقم 10-01 المنظم للمهنة. ومهما كان مصدر التجريم سواء تعلق لأمر بالقانون العام او القانون العام او القوانين الخاصة فإن دور محافظ الحسابات في الجريمة فد يكون كفاعل أصلي، او كشريك حسب طبيعة المشاركة وظروف ارتكاب الفعل الإجرامي. المتطرق في هذا المبحث الى مطلبين رئيسيين محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة (المطلب الأول) و محافظ الحسابات كشريك في الجريمة (المطلب الثاني).

**المطلب الأول: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة**

نصت مختلف التشريعات على مجموعة من الجرائم التي قد يرتكبها محافظ الحسابات أثناء ممارسته لمهامه داخل الشركة ، وتعد هذه الجرائم من الجرائم الخاصة المرتبطة بمسؤولياته المهنية . اذ قد تنشأ اما نتيجة مخالفة القواعد العامة المنصوص عليها في القانون .او سبب خرق القواعد الخاصة المنظمة لممارسة مهامه الرقابية داخل الشركة بما في ذلك الاخلال بالتزاماته في مراقبة ومراجعة الحسابات .وسنتناول في هذا المطلب فرعين أساسيين : يخص الفرع الأول بدراسة الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات عند مخالفته للقواعد العامة المنصوص عليها في القانون

، وفي حين يعنى الفرع الثاني بالجرائم الخاصة التي تنشأ عن ممارسته لمهامه المهنية ،والتي تكتسي طابعا خاصا نظرا لطبيعة وظيفة محافظ الحسابات و مسؤولياته القانونية .

**الفرع الأول: جرائم محافظ الحسابات المتعلقة بالقواعد العامة**

بما ان محافظ الحسابات في موقعه كأي فرد من أفراد المجتمع فإنه ملزم باحترام القوانين النافذة، وبالتالي يكون عرضة للمسألة الجزائية حال ارتكابه لفعل مجرم قانونا. فمثلا: في حالة اصدار شيك بدون رصيد يطبق عليه القانون الجنائي العام كما هو منصوص عليه قانون العقوبات دون أي استثناء او تمييز بسبب صفته المهنية. وعليه يتناول هذا الفرع الجرائم العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات والتي يمكن ان يسأل عنها محافظ الحسابات مع التركيز على الأفعال التي تمس القواعد العامة المنظمة للسلوك القانوني.

**أولا: جريمة التزوير في المحررات**

"نص قانون العقوبات الجزائري على جرائم التزوير في مواده من 219-221 اذ عرف المشرع الجزائري التزوير في المحررات على انه تغيير للحقيقة في المحرر، وذلك عن قصد وبإحدى الطرق المنصوص عليها قانونا ويترتب عن ذلك ضرر حال او محتمل للغير "[1]

لقد ذكرت المادة 216 ق. ع. ج بأن التزوير يكون إما بتقليد أو تزييف الكتابة أو التوقيع إما باصطناع اتفاقات او نصوص او التزامات او مخالصات او بإدراجها في هذه المحررات فيما

[1] القانون رقم 156 الصادر في 1966/06/08 يتضمن قانون العقوبات الجزائري .ج .ر ، العدد 49 المؤرخة في 1966/06/11

بعد، إما بإضافة او بإسقاط او تزييف الشروط او القرارات او الوقائع التي اعدت هذه المحررات لتلقيها او لإثباتها، واما بانتحال شخصية الغير او الحلول محلها.[1]

ويقصد القول على ان جريمة التزوير تقترف سواء بالفعل المادي كاملا، أي الجريمة التامة غير ان المشرع الجزائري واحتياطا منه، يعاقب على الشروع في التزوير مثله مثل الجريمة الكاملة ويعاقب صاحبها الى جانب العقوبة الأصلية بعقوبات تبعية.

**أ. أركان جريمة التزوير في المحررات**

تقوم جريمة تزوير المحررات على اركان تتمثل في:

- الركن المادي: يعد تغيير الحقيقة في محرر أحد الأشكال المنصوص عليها قانونا، ويمكن ان يتحقق هذا الركن من خلال ثلاثة عناصر هي: أولا: تغيير الحقيقة إما عن طريق التقليد او التزوير او بتقليد الامضاءات او البصمات او الكتابات، بما في ذلك الإضافة او الحذف. ثانيا من خلال انتحال شخصية الغير لتغيير مضمون المحرر بما يخال الحقيقة الثابتة فيه. ويمكن التزوير بإحدى الطرق المحددة على سبيل الحصر في المادة 216 من قانون العقوبات ".....

1-إما بتقليد او تزييف الكتابة او التوقيع.

2-إما باصطناع اتفاقات او نصوص او التزامات او مخالصات او بإدراجها في هذه المحررات فيما بعد.

[1] المادة 216، قانون العقوبات الجزائري

3-إما بإضافة او بإسقاط او تزييف الشروط او الاقرارات او الوقائع التي أعدت هذه المحررات لتلفيها ولإثباتها.

3- اما بانتحال شخصية او الحلول محلها (2) .... "

- الركن المعنوي: لكي تتحقق الجريمة، لابد من توافر القصد الجنائي العام في جريمة التزوير في المحررات، والمتمثل في العلم والإرادة، بالإضافة الى ضرورة توافر القصد الجنائي الخاص.

**ب. العقوبة المقررة لهذه الجريمة**

تعد العقوبة المقررة لجريمة التزوير في المحررات التجارية جنحة هي عقوبة مخففة بالنسبة لباقي عقوبات التزوير.

بقول المادة 228 ق . ع. ج "فالعقوبة هي الحبس من ستة أشهر الى سنتين وبغرامة من 600 الى 6000 دج ، او بإحدى هاتين العقوبتين .[1]

بقول المادة 219 ق .ع .ج فالعقوبة هي الحبس من سنة الى خمس سنوات وبغرامة من 500 الى 20000 دج ، ويجوز علاوة على ذلك ان يحكم محافظ الحسابات بالحرمان من حق او أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 و بالمنع من الإقامة من سنة الى خمس سنوات على الأكثر .[2]

[1] المادة 288، قانون العقوبات

[2] المادة 219، قانون العقوبات الجزائري

**ثانيا: جريمة خيانة الأمانة**

نصت عليها المادة 376 من قانون العقوبات الجزائري. وتقع جريمة خيانة الأمانة بعد استلام الأموال بناءا على أجد العقود المحددة في المادة 376 من قانون العقوبات[1] ، والتي يطلق عليها مصطلح عقود الأمانة.

فيقوم الجاني باختلاسها او تبديدها بل ويكفي مجرد استعمالها لمصلحته او مصلحة الغير إضرار بمصلحة صاحبها لاقترافه خيانة الأمانة وتتمثل هذه العقود في الاجارة و الوديعة و الوكالة و الرهن و عارية الاستعمال الى جانب عقد المقاولة و اجارة لأشخاص، وإن لم برد النص عليها حرفيا الا لأنها مستخلصة من مضمون الركن الشرعي لأنها عقود يستأمن عليها الشخص الذي تسلم الية تلك الأموال وفي تحديد مفهوم هذه العقود و أركانها يجب الاعتماد على القانون المدني في ذلك. [2]

- **أركان جريمة خيانة الأمانة:** تتمثل في: الركن المادي ويقصد به الفعل الاجرامي المتمثل في الاختلاس او التبديد، حيث يتمثل محل الجريمة في المال المنقول المملوك للغير، الأمر الذي يؤدي الى استخدام محافظ الحسابات لإمكانيات الشركة بشكل غير مشروع.
- الركن المعنوي ويقوم على القصد الجنائي العام الذي يتجلى في إدراك الفعل والإرادة في ارتكابه الى جانب القصد الخاص الذي يتمثل في رغبة الجاني في الاستحواذ على المال والتصرف فيه باعتباره ملكا له دون وجه حق.

[1] أنظر الى المادة 376 من قانون العقوبات الجزائري

[2] فنينخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 372.

**أ. العقوبة المقررة في جريمة خيانة الأمانة**

نصت المادة 376 الفقرة الأولى من قانون العقوبات على عقوبة خيانة الأمانة بقولها:" كل من اختلس او بدد بسوء نية أوراقا تجارية أو نقود أو بضائع او أوراقا مالية ..... يعد مرتكبا لجريمة خيانة الأمانة ويعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر الى ثلاث سنوات وبغرامة مالية من 500 الى 20.000 دج.

ويجوز علاوة على ذلك ان يحكم الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 وبالمنع من الإقامة وذلك لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر."[1]

**ثالثا: جريمة النصب والاحتيال**

جاء تعريف الجريمة من خلال نص المادة 372 من قانون العقوبات كالتالي، كل من توصل الى استلام او تلقي أموال او منقولات او سندات او تصرفات او أوراق مالية او وعود او مخالصات او ابرام من التزامات او الى الحصول على أي منها او شرع في ذلك بالاحتيال لسلب كل ثروة الغير او بعضها او الشروع فيه او باستعمال أسماء او صفات كاذبة او سلطة خيالية او اعتماد مالي خيالي.

النصب هو الاستلاء الغير مشروع على مال مملوك للغير من خلال استخدام وسائل احتيالية بقصد تملكه ،ويتم هذا الاستيلاء نتيجة قيام المجني عليه بتسلي المال طوعا نتيجة خداع او تمويه يخالف الحقيقة ويؤثر في ارادته .و تجدر الإشارة الى ان الهدف من تجريم النصب لا

[1] المادة 376 قانون العقوبات الجزائري

يقتصر كما هو الحال في جريمة السرقة على حماية حيازة المال فحسب بل يمتد ليشمل حماية حق الملكية ذاته ، من خلال صون الإرادة السليمة في عملية تسليم المال وعليه فان جريمة النصب تقوم على سلوك احتيالي معتمد من قبل الجاني يهدف الى خداع الضحية و دفعها الى تسليم المالي بمحض ارادتها .و تندرج جريمة النصب ضمن الجرائم الماسة بالأموال والتي تعرف على انها تلك الأفعال الاجرامية التي تمس الحقوق ذات القيمة المالية او تعرضها للخطر .[1]

ولتحقق لابد من توفر أركان:

**أ. اركان جريمة النصب والاحتيال**

- الركن المادي: استخدام وسائل احتيالية مثل الكذب او التزوير او الاحتيال في العقود التي تخدع الضحية وتجعلها تسلم أموالها او ممتلكاتها. اثبات الأفعال الاحتيالية يمكن ان يتم عن طريق وثائق وعقود.

- الركن المعنوي: توافر النية الإجرامية، أي ان الجاني كان يعلم انه يقوم بخداع الضحية بهدف تحقيق مكاسب غير مشروعة [2] .

**أ. العقوبة المقررة**

لم يخصص المشرع الجزائري نصا قانونيا مستقلا يجرم أفعال النصب والاحتيال إذا ارتكبت من طرف محافظ الحسابات، بل تطبق عليها أحكام المادة 372 من قانون العقوبات الجزائري.

[1] فنينخ عبد القادر، مرجع سابق ص 370.

[2] مصدر الكتروني https://www.facebook.com/share/p/1ARvGUcTuA/ اطلعت عليه الساعة 19:58، يوم 2025/05/06.

تقدر عقوبة هذه الجريمة بالحبس من سنة على الأقل الى خمس سنوات على الأكثر وبغرامة من 500 الى 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.[1]

**الفرع الثاني: الجرائم المهنية الخاصة بمحافظ الحسابات**

يمكن تقسيمها الى نوعين: الجرائم الماسة بصفة مهنته، والجرائم المتعلقة بممارسة مهامه.

**أولا: الجرائم التي تمس بصفة المهنة**

المراد هنا الجرائم التي تمس مباشرة بممارسة مهنة محافظ الحسابات ذاتها، فيما يتعلق بالمسؤولية المترتبة على الشخص الطبيعي، فإن المشرع قد نص عليها بشكل صريح سواء في القانون المنظم لمهنة محافظ الحسابات أو في القوانين الأخرى ذات الصلة. أما بخصوص المسؤولية الجزائية التي يمكن أن تطال الشخص المعنوي، فإن المشرع لم يفصل فيها بشكل مباشر، باستثناء ما يمكن استنتاجه من المادة 74 [2]من القانون المشار إليه، والتي تناولت موضوع الممارسة غير المشروعة للمهنة، مما يفتح المجال أمام إمكانية مساءلة الشركات التي تزاول نشاط محافظ الحسابات عن الأفعال الجزائية. وفيما يخص محافظ الحسابات الذي يتم تعيينه بشكل اختياري داخل الشركة، فإن استقراء النصوص القانونية المختلفة، وعلى وجه الخصوص القانون

[1] بن جميلة محمد، مرجع سابق ص 156

[2] المادة 74 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث

رقم 01-10 المتعلق بالمهن الثلاث وكذا أحكام القانون التجاري، لا يشير إلى إمكانية مساءلته عن المخالفات المرتكبة أثناء أداء مهامه. ويُرجح أن سبب ذلك يعود إلى كون تعيينه ليس إلزاميًا. ومع ذلك، من المنطقي اعتبار أن المحافظ المعين بمبادرة من الشركاء، حتى وإن كان تعيينه اختيارياً، يخضع للأحكام القانونية ذاتها التي تطبق على المحافظ المعين وجوباً، مما يستبعد إمكانية إعفائه من المسؤولية.

**أ- جريمة ممارسة مهنة محافظ الحسابات بصورة غير مشروعة**

تُعد ممارسة مهنة محافظ الحسابات دون استيفاء الشروط القانونية مخالفة صريحة للقانون، وقد نصت المادة 73 من القانون 10-01 على أن كل من يزاول مهنة محافظ الحسابات بصفة غير قانونية يعاقب بغرامة مالية تتراوح بين 500.000 دج و2.000.000 دج، وتضاعف العقوبة في حال تكرار الفعل. كما قد تصل العقوبة إلى الحبس من سنة إلى خمس سنوات، وذلك في حال ما إذا ارتكبت هذه الأفعال بشكل متكرر أو تم القيام بها رغم وجود مانع قانوني.

وتشمل هذه المخالفة الأشخاص الذين لا تتوفر فيهم شروط التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو الذين قاموا بمزاولة المهنة رغم كونهم غير مقيدين فيه، سواء بصفة مؤقتة أو دائمة. وقد نصت المادة 08 من ذات القانون على الشروط اللازم توفرها في الشخص حتى يحق له التسجيل ضمن الجدول المهني، والتي تشمل الكفاءة والنزاهة، إلى جانب الشروط القانونية الأخرى.

ويؤكد التشريع الجزائري على أهمية الضبط القانوني لممارسة هذه المهنة، حيث أوجب حصر المهنيين المؤهلين داخل سجل خاص بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ولا يُسمح بمزاولتها إلا للأشخاص المعتمدين والمسجلين رسميًا. ويتعرض المخالفون لأحكام المادة 829 من قانون العقوبات الجزائري في قولها " يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر، وبغرامة مالية بين 20.000 دج الى 200.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمدا، أو يمارس، أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية.[1]

وتُستخلص من النصوص القانونية المذكورة، أن المشرّع الجزائري شدد على ضرورة احترام شروط مزاولة المهنة، وأن المخالفة لهذا الإطار القانوني تعتبر فعلاً مجرمًا سواء تم عن قصد أو عن جهل، طالما تحقّق الركن المادي للجريمة. أما الركن المعنوي فيتحقق بمجرد العلم بالمخالفة أو الاستمرار في ممارسة المهنة رغم وجود موانع قانونية لذلك.

وقد أشار بعض الفقهاء إلى أن غياب شرط القيد في الجدول لا يبرر ممارسة المهنة، ولا يعفي من المسؤولية الجنائية، نظرًا لارتباطها بالنظام العام وبثقة المتعاملين في المهنة.

وهو ما يدل على أن التشريع الجزائري لا يكتفي بالعقوبات التأديبية فحسب، بل يتوسع ليشمل عقوبات جزائية تهدف إلى حماية مهنة محافظ الحسابات من أي تلاعب أو تحايل[2].

**ب-جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات**

[1] بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 136

[2] علاوي عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 45.

نصت المادة 74 فقرة 2 من القانون رقم 10/01 على تجريم انتحال صفة مهنية في مجال المحاسبة، حيث جاء فيها:

"ويُعد كذلك ممارسًا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظ حسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات[1]".

ويتضح من هذا النص أن الجريمة يمكن أن تقوم بمجرد ادعاء شخص لصفة "محافظ حسابات" على خلاف الحقيقة، أو استخدامه لتسمية شبيهة بها، بقصد الإيهام أو الخداع.

أما من حيث العقوبة، فقد أحالت المادة المذكورة إلى المادة 243 من قانون العقوبات، والتي تنص على أن:

"كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانونًا دون أن يكون مستوفيًا للشروط المفروضة لحملها، يعاقب بالحبس من ثلاثة (3) أشهر إلى سنتين (2) ، وبغرامة من 500 إلى 5.000 دينار جزائري، أو بإحدى هاتين العقوبتين[2]".

وبالتالي، فإن المشرّع الجزائري شدد على حماية المهن المنظمة قانونًا من كل أشكال الانتحال، حفاظًا على مصداقية هذه المهن وثقة المتعاملين معها.

**ثانيا: الجرائم المتعلقة بممارسة مهامه**

[1] المادة 74، من القانون 10-01 السابق الذكر

[2] أنظر المادة 243 من قانون العقوبات الجزائري

من المعروف أن أداء أي وظيفة لا يخلو أحيانًا من ارتكاب بعض الأفعال المحظورة، والتي قد تُشكّل في مضمونها جرائم يعاقب عليها القانون. وينطبق هذا الأمر كذلك على مهنة محافظ الحسابات، إذ قد تصدر عنه، أثناء ممارسته لمهامه الرقابية، بعض السلوكيات التي تُعدّ مخالفة للقانون ومرتبطة مباشرة بأداء وظيفته. ومن بين هذه الأفعال، نذكر على سبيل المثال لا الحصر

**أ-جريمة تظليل السلطات من خلال تقديم معلومات كاذبه والتستر على الانحرافات المالية للمسيرين**

أهم وظائف محافظ الحسابات بعد اجراء عملية المراقبة والتدقيق الجيد في كل ما تعلق بالشركة من حسابات ووثائق ضرورية، وظيفه اعلام الجمعية بما توصل اليه من معلومات في شكل تقارير سنوية يعدها بنفسه كما تضم الحسابات التي قام بها أتباعه بعد الاطلاع والمصادقة عليها .[1] حيث تُعدّ مصداقية هذه المعلومات محمية جزائيًا بموجب أحكام المادة 830 من القانون التجاري [2] التي تنص على أنه في حال قيام محافظ الحسابات بتقديم معلومات كاذبة، أو المصادقة على معلومات تفتقر إلى المصداقية، أو في حال تعمده إخفاء بعض المعلومات المتعلقة بوقائع جنائية ارتكبها المسيرون أثناء ممارسة مهامهم، فإنه يُعد مرتكبًا لجريمة يُعاقب عليها بموجب هذه المادة، باعتبارها ركنًا شرعيًا لها كما يشترط لقيام الجريمة توافر باقي أركانها، وعلى رأسها الركن المادي، الذي يتحقق بمجرد قيام محافظ الحسابات بتقديم معلومات كاذبة، أو التصديق عليها، أو إخفاء الأجزاء المتعلقة بالجرائم المرتكبة من طرف المسيرين، وعدم إدراجها

[1] فنينخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 221

[2] أنظر المادة 830 من القانون التجاري الجزائري

ضمن التقارير السنوية الموجهة للجمعية العامة للشركة. ويُلزم المحافظ كذلك بإبلاغ وكيل الجمهورية المختص إقليميًا بكل ما يتصل بالجرائم المرتكبة من قبل المسيرين.

أما من حيث الركن المعنوي، فإن هذه الجريمة تصنف ضمن الجرائم العمدية التي تتطلب توافر القصد الجنائي العام والخاص، أي علم محافظ الحسابات بعدم صحة المعلومات وتستره عن المخالفات المرتكبة من طرف المسيرين، مما يترتب عليه مسؤوليته الجنائية، خاصة إذا قام بذلك بسوء نية وبهدف الإضرار. [1]

وفي الأخير، سنتناول جانب العقوبة. وبالنظر إلى العقوبات المقررة لهاتين الجريمتين، نلاحظ أن المشرّع قد أخضعهما لنفس نوع العقوبات، مع تشديد واضح بعض الشيء في العقوبة السالبة للحرية والمتمثلة في السجن من سنة خمس سنوات سجنًا. وقد عبّر المشرّع عن هذا التشديد باستخدام لفظ "السجن" بدلًا من "الحبس"، للدلالة على تشديد الصرامة. كما أضاف إلى ذلك غرامة مالية تتراوح بين 20,000 و500,000 دينار جزائري.[2]

**ب. جريمة إفشاء السر المهني**

لقد أولى المشرّع الجزائري أهمية بالغة لمبدأ كتمان السر المهني، سواء تعلق الأمر بمحافظ الحسابات أو بمهن أخرى، حيث نصّ على ذلك في عدة مواضع، منها ما ورد ضمن قانون العقوبات، ومنها ما كُرّس في قوانين خاصة أو في القانون التجاري. وتتحقق جريمة إفشاء السر

[1] أوجاني منذر، شوابي ياسر، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص قانون الأعمال، جامعة قالمة، س.ج 2020.2019 ص 51 بتصرف

[2] أنظر المادة 830 من القانون التجاري

المهني من طرف محافظ الحسابات إذا قام بالإفصاح عن معلومات سرية لأي من العاملين داخل الشركة، بغضّ النظر عن درجتهم أو منصبهم، طالما أن هذه المعلومات تدخل في إطار ما يُفترض أن يطّلع عليه المحافظ بحكم ممارسته لمهامه. كما تقوم الجريمة أيضًا إذا تم إفشاء السر لأحد دائني الشركة أو لوكيل التفليسة.

نظرًا لأهمية هذه الجريمة وخطورتها، فقد أفرد لها المشرّع العديد من النصوص القانونية في مختلف فروع التشريع، حيث نجده يتناولها في المادة 715 مكرر 1/13 من القانون التجاري،[1]

كما تنص المادة 71 من القانون رقم 01-10 المتعلق بالمهن الثلاث[2]، بالإضافة إلى المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمنة قواعد أخلاقيات المهنة [3]، وأخيرًا المادتان 301 و302 من ق.ع.ج[4]، على أحكام تكرّس هذه الالتزامات. ويمكن اعتبار جميع هذه المواد كأساس قانوني شرعي لجريمة إفشاء السر المهني.

بالنسبة للركن المادي للجريمة، فإنها تتحقق بمجرد قيام محافظ الحسابات بالإفصاح عن معلومات تعتبر محمية قانونيًا، أو تم تسريبها إلى الغير في حالات لم ينص عليها القانون صراحةً. وفي هذا الصدد، توجد حالات تدخل تحت نطاق الإباحة وفق ما نص عليه القانون، كما هو مبين في المادة 72 من القانون رقم 01-10 المنظم للمهنة.[5]

[1] أنظر المادة 715 مكرر 13 الفقرة الأولى من القانون التجاري الجزائري.

[2] أنظر المادة 71 من القانون 10-01 السابق ذكره.

[3] أنظر المادة 06 من المرسوم التنفيذي 96-136 المتضمن أخلاقيات المهنة.

[4] أنظر المادة 301 و302 من قانون العقوبات الجزائري.

[5] أنظر المادة 72 من القانون 10-01 السابق ذكره.

أما الركن المعنوي للجريمة، ونظرًا لأن هذه الجريمة تُعد من الجرائم العمدية، فإنه يشترط فيها توفر القصد الجنائي العام والخاص معًا، حيث يتجسد القصد الخاص في نية مرتكب الجريمة للقيام بالفعل المحظور، وهو الإفشاء بالمعلومات. كما أن الإرادة تتجه عمدًا إلى إحداث الضرر لصاحب السر، إذ لا يُعتبر الإفشاء غير المقصود عن السر بمثابة جريمة، حتى وإن ترتب عليه ضرر جسيم نتيجة الخطأ غير العمدي.

وأخيرًا، فيما يتعلق بالعقوبات، فقد أحال المشرع في القوانين التي تناولت هذه الجريمة إلى قانون العقوبات، حيث شملت العقوبات عدة أنواع تختلف بحسب ظروف وملابسات وقوع الجريمة، منها... :

في حالة إفشاء الأسرار بصفة عامة يعاقب بالحبس من شهر الى سته أشهر أو بغرامة من 500 الى 5000 دينار جزائري. وتجدر الاشارة الى أنه توجد حالتين ترتبطان بالشخص الذي علم بالسر حيث أنه: في حاله قيام محافظ الحسابات بإفشاء الأسرار لأجانب او جزائريين مقيمين في الخارج يعاقب بالحبس من سنتين الى خمس سنوات او غرامة مالية ما بين 500 الى 10,000 دينار جزائري. أما في حاله افشاء الأسرار لجزائريين مقيمين في الجزائر يعاقب بالحبس من ثلاث أشهر الى سنتين او غرامة ماليه ما بين 500 و 1500 دينار جزائري.[1]

**المطلب الثاني محافظ الحسابات كشريك في الجريمة**

[1] أنظر المادتين 301 – 302 من قانون العقوبات الجزائري .

من المعروف أن الجريمة غالبا ما يكون فيها أكثر من فاعل حيث يكون دور بعض المشاركين ثانويا في وقوعها وتعرف هذه المشاركة بالمشاركة التبعية وينطبق هذا الوضع على دور محافظ الحسابات، إذ يقتصر دوره على زرع فكرة الجريمة في أذهان الجناة دون أن يشارك بشكل مباشر أو أساسي في تنفيذها.

بحيث يمكن لمحافظ الحسابات أن يتابع جزائياً بصفته شارك طبقاً للأحكام العامة المنظمة للاشتراك، إذ يكفي لمحافظ الحسابات أن يقدم العون للفاعل الأصلي، وهذا بتسهيله اقتناء بعض الوسائل لاستعمالها في الجريمة الأصلية، حتى ولو كانت هذه الوسائل ليست ذات طبيعة إجرامية، حيث سنتطرق في هذا المطلب الى المسؤولية الجزائية التي تقع على عاتق محافظ الحسابات بسبب الجرائم. التي يرتكبها باعتباره شريكا فيها بإحدى وسائل الاشتراك وهي المساعدة

والتحريض، حيث ستعتمد في دراستنا هذه على فرعين أساسيين الفرع الأول (الأحكام العامة للاشتراك في الجريمة)

والفرع الثاني (جرائم محافظ الحسابات كشريك)

**الفرع الأول: الأحكام العامة للاشتراك في الجريمة**

يجوز متابعة محافظ الحسابات جزائيا باعتباره شريكا، وفقا للأحكام العامة التي تنظم الشراكة في الجريمة، اذ يعد تقديمه المساعدة الكافية للفاعل الأصلي كافيا لاعتباره مساهما في الجريمة، وذلك من خلال تسهيل ارتكابها عبر توفير بعض الوسائل المستخدمة فيها ن حتى و إن لم تكن هذه الوسائل مجرمة في ذاتها[1].

[1]طيطوس فتحي، مرجع سابق، ص 45.

وسنتطرق في هذا الفرع الى الاحكام العامة لاشتراك محافظ الحسابات في الجريمة

**أولا: تعريف الاشتراك**

الاشتراك لغة يعني لغة: المخالطة بين اثنين فاكثر على أمر ما، و من معانيه كذلك، التعاون على الامر و الاتفاق عليه ، و قال الله تعالى على لسان موسى عليه السلام في سورة طه : " و اشركه في امري "[1] أي اجعله شريكا فيه

اما الاشتراك في الاصطلاح الفقهي هو:" ان يتعدد المجرمون فيساهم كل منهم في تنفيذ الجريمة او يتعاون مع غيره في تنفيذها، فيكون تنفيذ الجريمة او المساهمة التبعية فيها بانها هي النشاط الذي لا يتضمن الاعمال التنفيذية في ارتكاب الجريمة. و القيام بدور رئيسي فيها و هي اعمال تربط السلوك المجرم و نتيجته بعلاقة سببية "[2] . و يمكن القول بعبارة أخرى انه يقصد بالمساهمة في الجريمة ، او كما يسميها البعض بالمساهمة الجنائية و هو " ان يتعاون اكثر من شخص على ارتكاب جريمة واحدة ، و بالتالي هي حالة تعدد الجناة الذين يرتكبون نفس الجريمة مما يعني أنه و لتحقق هذه الصورة من صور ارتكاب الجريمة لا بد ان يتحقق أمران تعدد الجناة مرتكبي الجريمة و الذي يتحقق عندما لا ينفرد شخص واحد في ارتكاب الجريمة بل يتعاون عدة

[1] الأية 32. سورة طه.

[2] خالد رمضان عبد العال سلطان، المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات المحاسب القانوني دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية القاهرة، 2008 ص 128.

اشخاص على ارتكابها ، و الامر الثاني وحدة الجريمة المرتكبة حيث لا يكفي لتحقق المساهمة في الجريمة تعدد الجناة بل لا بد لذلك أيضا من ان تكون الجريمة المرتكبة نتيجة هذا التعاون بين الجناة هي جريمة واحدة ، و معيار وحدة الجريمة هو وحدة الركن المادي ووحدة الركن المعنوي . [1]

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

فقد عرف قانون العقوبات في المادة 42 منه: " أنه يعتبر شريكا في الجريمة من يشرك اشتراكا مباشرا ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك

" وعليه من نص المادة يظهر أن كل اشتراك في أي فعل يعتبر مجرما ومساهما في وقوع الجريمة مثله مثل الفاعل الأصلي.

**ثانيا: صور الاشتراك في الجريمة**

للمساهمة في الجريمة صور تتمثل في:

[1] علي حسن خلف، سلطان عبد القادر الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، توزيع المكتبة القانونية، بغداد. ص 180.

**أ_ الاشتراك الأصلي في الجريمة:** يطلق على من يساهم في ارتكاب الجريمة بهذه الصورة "الفاعل " ويعرف تحديدا ب "الفاعل الأصلي " للجريمة، وتتحقق هذه الصفة عندما يقوم الشخص بدور أساسي في تنفيذ الجريمة.

**ب_الاشتراك التبعي في الجريمة:** يسمى كل من ساهم بارتكاب الجريمة بهذه الصورة " الشريك " ويسمى عمله بالاشتراك في الجريمة، وتتحقق بقيام المساهم بدور غير أساسي أي ثانوي في الجريمة.[1]

**ثالثا: أركان الاشتراك**

لا يمكن اعتبار الشخص مسؤولا عن المشاركة في جريمة معينة إلا إذا توافرت الأركان العامة التي تشكل عنصر الاشتراك في الجريمة وفقا لما يحدده القانون.

**أ _ الركن الشرعي:** نصت المادة 61 الفقرة 3 من قانون 10-01 .[2]على عنصر الاشتراك لمحافظ الحسابات حيث جاء فيها "..... ولا يتبرأ من مسؤولية فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها الا اذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه يبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال اقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها و في حالة معاينة مخالفة، يثب أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة " .[3]

[1] علي حسين الخلف، سلطان عبد القادر الشاوي، مرجع سابق، ص 18

[2] المادة 61 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث.

[3] المادة 61 /03 " ..... ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها الا اذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وان لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال اقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها و في حالة معاينة مخالفة يثبت انه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة "

كما نصت المادة 44 الفقرة 1 من نفس القانون 10-01 على أن: " يعاقب الشريك في جناية أو جنحة بالعقوبة المقررة للجناية أو الجنحة "والتشديد في العقوبة المقررة للشريك، أنه لولا الاشتراك لما أكملت الجريمة.[1] ويمثل الركن الإشكالية خاصة عند النظر في الجرائم التي يقترفها المديرون ويكون محافظ الحسابات فيها كمساهم بالتبعية، اذ أن الركن الشرعي للمساهمة التبعية يستوجب أن يكون الفعل الأصلي الذي اقترفه الفاعل غير مشروع، وما يقتضي توافر شرطين أساسين. أولا: أن يكون الفعل محل المتابعة مجرما بنص قانوني صريح، سواء ضمن أحكام قانون العقوبات أو القانون التجاري. وثانيا: أن تنتفي عنه أسباب الاباحة

وبناء على ذلك، لا يمكن مسائلة محافظ الحسابات جزائيا عن مشاركته في الجريمة المنسوبة إلى المدير إلا إذا كان الفعل المرتكب منصوصا عليه في التشريع كجريمة. ونظرا لأن اغلب هذه الأفعال تصنف كنجح، فان المحافظ لا يسأل عن المساهمة إذا لم تتجاوز الجريمة مرحلة الشروع ذاته مؤثما بنص صريح. وبالقياس على ذلك، لا يمكن متابعة المحافظ بتهمة الاشتراك في شروع المدير في ارتكاب جريمة خيانة الأمانة ما لم ينص القانون صراحة على ذلك

**ب _ الركن المادي**

المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري نصت على العنصر المادي للاشتراك في الجريمة فيتمثل الركن المادي في فعل نشاط إيجابي يرمي الى المساعدة و المعاونة في اقتراف الجريمة بفضل أفعال تحضيرية أو منفذة مع علم المشترك بأنه يساهم في اقتراف جريمة، أي تصرف

[1] المادة 44 من القانون 10-01 سابق ذكره

غير مشروع معاقب عليه.[1] بحيث لم يتم تحديد الاعمال التي تندرج تحت مفهوم أعمال المساعدة بشكل دقيق، اذ يعتبر أي عمل يراه المساهمون ضروريا لتحقيق أهدافهم ضمن هذه الأعمال. و تتمثل المساعدة التي يقدمها محافظ الحسابات في كافة الوسائل الممكنة دون حصر معين لهذه الوسائل، مع اشتراط أن تقتصر هذه الأعمال على الأنشطة التحضيرية أو المساعدة أو تلك التي تنفذ الجريمة بشكل مباشر، مثل المصادقة على حسابات خاطئة مع علمه بذلك. كما يمكن أن تشمل هذه الاعمال التحضيرية عناصر إضافية مرتبطة بالجريمة.

**ج _ العنصر المعنوي**

يعد الشخص شريكا بمجرد توفر الإرادة لديه للقيام بالفعل الاجرامي، اذ يتطلب تحقق القصد الجنائي، اقترانه بأفعال تشكل مساهمة فعلية كالمساعدة أو التحريض، وهو من شأنه أن يسهل على أعوان الإدارة تنفيذ الجريمة، وبناء على ذلك. يمكن تحديد الأفعال التي تجعل من محافظ الحسابات شريكا في الجريمة.

**الفرع الثاني: جرائم محافظ الحسابات كشريك**

قد تتجلّى مساهمة محافظ الحسابات في ارتكاب الجريمة من خلال المهام المهنية التي يضطلع بها، وعلى رأسها مهمة مراقبة الحسابات. فقد يُمكّن القائمين على الإدارة من ارتكاب جرائم، كالنصب، عن طريق تقديم بيانات مالية مغلوطة تتعلق بالاستثمارات، أو من خلال تزويد البنوك بمعلومات زائفة عن الحسابات بغرض الحصول على قروض. كما قد يتورط بشكل غير

[1] فنينخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 376

مباشر عبر المصادقة غير المبرّرة على وثائق مالية، ما قد يجعله شريكًا في جريمة إعداد ميزانية مخالفة للواقع، أو في جريمة الإفلاس بالتقصير، خصوصًا إذا قام بالمصادقة على حسابات وهمية. ويُعدّ امتناعه عن الإبلاغ عن الأفعال الإجرامية التي يكتشفها خلال عمله شكلًا من أشكال التواطؤ، لما قد يترتب عنه من إفلات مرتكبي الجرائم من العقاب.

"وعليه، سنسعى في هذا الفرع إلى عرض هذه الجرائم باختصار وإيجاز من خلال ما يلي":

**أولا: المصادقة على حسابات غير مطابقة للواقع**

المادة 811 من قانون التجاري في شركة المساهمة والمادة 800 فقرة 3 قانون تجاري بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة بالنسبة للمسيرين والتي يشترك فيها محافظ حسابات من خلال التقرير الذي يعده.[1]

والركن المادي في هذه الجريمة يتحقق بإتيان محافظ الحسابات أحد الأفعال أو يجمع بينها على أن تتمثل كذبا من خلال:

- وضع تقارير كذبة أي ذكر بيانات غير صحيحة في أي من التقارير التي يلتزم محافظ الحسابات بتقديمها لأي من الجهات التي يحددها القانون أو تحددها اللوائح.
- إخفاء أو إغفال بيانات أو وقائع جوهرية في هذه التقارير بالنسبة لوضع تقارير كذبة أي ذكر بيانات غير صحيحة في أي من التقارير التي يلتزم بتقديمها.

[1] الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري .

فيجب أن يعلم محافظ الحسابات بعدم صحة التقرير أو بأن التقرير لا يتضمن بيانات جوهرية ولم يعدل القذر الجنائي في قيام هذه الجريمة أي خطأ أو إهمال من جانبه حتى ولو كان جسيما فالأخطاء الغير متعمدة نتيجة الإهمال أو القصور تختلف عن الأخطاء المتعمدة التي تكون نتيجة التقصير ويعاقب بالحفظ من سنة واحدة إلى خمس سنوات وبغرامة من عشرون ألف دينار إلى مئتين دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.[1]

**ثانيا: توزيع أرباح وهمية على الشركاء**

تُعد الأرباح الصورية أو الوهمية تلك التي لا تستند إلى واقع مالي حقيقي، إذ يُعرف الربح، وفقًا للمادة 723 من القانون التجاري، بأنه المبالغ القابلة للتوزيع بعد التصديق على الحسابات والتأكد من توفر تلك المبالغ وتحديد أنصبة الشركاء أو المساهمين. أما في حال غياب هذه الشروط، أو إذا تم اقتطاع المبالغ من رأسمال الشركة أو توزيعها دون تعويض الخسائر السابقة، فإنها تعتبر أرباحًا وهمية. في المقابل، يُقصد بالأرباح الحقيقية الفرق بين إجمالي الإيرادات المحصلة خلال سنة مالية معينة من جهة، ومجموع المصروفات والاستهلاكات المسجلة في نفس السنة من جهة أخرى، شريطة ألا تُخصم من رأسمال الشركة، نظرًا لاعتباره ضمانًا دائمًا لدائنيها. ومن ثم فإن توزيع أرباح وهمية يمس باستقرار رأس المال ويضعف قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها، ولهذا السبب، اعتبر المشرع الجزائري – اقتداءً بنظيره الفرنسي – توزيع هذه

[1] هناء عبيدي، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر تخصص قانوني جنائي للأعمال، جامعة أم بواقي، س. ج 2014 – 2015 ص 63

الأرباح جريمة في شركات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة ذات مجلس إدارة. غير أن المشرع الفرنسي وسّع نطاق التجريم ليشمل شركات المساهمة ذات مجلس المديرين، بينما يستوجب الأمر في باقي أنواع الشركات في كلا النظامين القانونيين تكييفًا قانونيًا آخر لتجريم الفعل. وتُصنّف جريمة توزيع الأرباح الوهمية ضمن الجرائم العمدية التي تستلزم توافر كل من الركن المادي والمعنوي، حيث يتضح من المادتين 800 (فقرة ثانية) و811 (فقرة أولى) من القانون التجاري أن من أبرز صور ارتكاب هذه الجريمة إغفال تقديم الجرد أو تقديم جرد غير صحيح، الأمر الذي ينعكس مباشرة على مصداقية الميزانية المالية للشركة. إطار الجنحة لا يتعلق بكل حالات توزيع الأرباح الصورية، وإنما تلك المبنية على عدم وجود أو عدم فحص الوثائق الحسابية خاصة الجرد.[1]

**ثالثا: المساهمة في جريمة الإفلاس بالتقصير**

قد تمر الشركة التجارية بوضعية عجز عن الوفاء بالتزاماتها المالية، وهو ما يُعرف قانونًا بحالة التوقف عن الدفع، والتي قد تنجم عن عدة أسباب مختلفة. وفي هذه الحالة، يُمكن أن يُعلن

[1] المادة 811 من قانون التجاري. " يعاقب بالحبس من سنة واحدة إلى خمس سنوات و بغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: (1)رئيس شركة المساهمة و القائمون بإدارتها و مديروها العامون الذين يباشرون عمدا توزيع أرباح صورية على المساهمين دون تقديم قائمة للجرد أو بتقديم قوائم جرد مغشوشة،(2) رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها أو مديروها العامون الذين يتعمدون نشر أو تقديم ميزانية للمساهمين غير مطابقة للواقع، لإخفاء حالة الشركة الحقيقية ولو في حالة عدم وجود توزيع الأرباح،(3) رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها أو مديروها العامون الذين يستعملون عن سوء نية أموال الشركة أو سمعتها في غايات يعلمون أنها مخالفة لمصلحتها لأغراض شخصية أو لتفضيل شركة أو مؤسسة أخر ى لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة،(4).

إفلاس الشركة. وإذا ثبت أن هذا الإفلاس نتج عن سوء إدارة من قبل مسيري الشركة أو مديريها، فإن الأمر قد يُشكل جرائم إفلاس. وغالبًا ما يلجأ ممثل الشركة، عند ملاحظته الصعوبات المالية، إلى اتخاذ إجراءات تهدف إلى تأخير إعلان التوقف عن الدفع أو التستر عليه، بل وقد يقوم بتصرفات تضر بمصالح الشركة أو بدائنيها.

ومن هذا المنطلق، يتدخل المشرع من خلال تنظيم قانون الإفلاس لمعاقبة الأشخاص المسؤولين عن هذه الأفعال، وضمان حماية حقوق الدائنين، وذلك عبر تمكينهم من استيفاء ديونهم. وقد يترتب على ذلك تحميل المسؤولين عن الشركة، سواء كانوا مسيرين أو مديرين، جزءًا أو كاملًا من ديون الشركة المفلسة، على أن تُدفع من أموالهم الخاصة، وهو ما يُعد جزاءً مدنيًا للإفلاس.

وبالإضافة إلى المسؤولية المدنية، قد تترتب كذلك مسؤولية جزائية إذا ثبت أن التوقف عن الدفع كان نتيجة أفعال جرمية صادرة عن التاجر، في حال كان شخصًا طبيعيًا. أما بالنسبة إلى الشخص المعنوي كالشركة التجارية، فهي تفتقر إلى الإرادة الذاتية، مما يقتضي تحميل مديرها أو ممثلها القانوني المسؤولية عن الأفعال التي أدت إلى الإفلاس. وفي هذا الإطار، يجيز القانون مساءلة ممثل الشركة عن الأفعال المرتكبة خلال مختلف مراحل حياة الشركة، إذا ثبت أنه ارتكب جرائم التفليس، والتي تنقسم إلى نوعين: جريمة التفليس بالتقصير وجريمة التفليس بالتدليس[1].

[1]فنينخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 383.

لا تطرح إشكالية خاصة بخصوص المسئولية الجزائية لمديري أو مسيري شركات التضامن والشركات التوصية، وذلك لكونهم يتمتعون قانونا بصفة التاجر. أما بالنسبة للأنواع الأخرى من الشركات، فقد نص المشارع من خلال المواد 378 إلى 380 من القانون التجاري على إمكانية تحريك المتابعة الجزائية ضد الأشخاص المكلفين بالإدارة والتسيير، وكذا المصفين والمفوضين من طرف الشركة[1]، مهما كانت طبيعتها القانونية. إن العقوبات المقررة لهذه الجريمة قد أحالتها المادة 369 من القانون التجاري الفقرة 3 إلى قانون العقوبات، حيث جاء في نص المادة 383 الفقرة 1 من قانون العقوبات كل من تثبت مسؤوليته ارتكاب جريمة التفليس في الحالات المنصوص عليها في القانون التجاري يعاقب عن الإفلاس بالتقصير بالحفظ من شهرين إثنين إلى سنتين إثنين، وبغرامة من 25 ألف دينار إلى 200 ألف دينار جزائري. وأضافت المادة 384 من قانون العقوبات الجزائري على أنه يعاقب الشركاء في التفليس بالتقصير والتفليس بالتدليس بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 383 من هذا القانون حتى ولو لم تكن لهم صفة التاجر.

**رابعا: جنحة التصرف الغير مشروع في إساءة استعمال أموال الشركة**

تتنوّع الجرائم المرتكبة خلال فترة نشاط الشركة، لا سيما تلك التي ترتبط بأعمال الإدارة والتسيير، والتي غالبًا ما تصدر عن القائمين على إدارتها. وتُعدّ جنحة إساءة استعمال أموال الشركة من أبرز هذه الأفعال الجرمية، إذ يبرز تطبيقها بشكل خاص في نطاق شركات المسؤولية

[1] هناء عبيدي، مرجع سابق، ص 70-ص 71.

المحدودة، حيث يسأل المسيرون جزائيًا عنها. أما بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، فيسأل أصلا رئيسها والقائمون بالإدارة ومديروها العامون عن ذلك[1].

أما بالنسبة لباقي أنواع الشركات، فإن أحكام هذه الجريمة لا تجد مجالًا لتطبيقها عليها، الأمر الذي يستدعي اللجوء إلى تكييف الأفعال المرتكبة وفقًا لأحكام الجرائم الأخرى المنصوص عليها في قانون العقوبات. وبناءً عليه، يصبح من الضروري أولًا الوقوف على الأركان القانونية لجريمة إساءة استعمال أموال الشركة، تمهيدًا لتحديد كيفية مساهمة محافظ الحسابات إن وُجدت في ارتكابها أو تسهيل وقوعها.

إن جنحة إساءة استعمال أموال شركة المساهمة موجهة لمتابعة مديري شركات المساهمة والمسؤولية المحدودة حين يستعملون أموالها عن قصد بلوغ مصالحهم الشخصية.

و التي تكون فيها طبيعة مسؤولية الشركاء والمساهمين محدودة بقادر مساهمتهم في رأس مال الشركة والذي يكون عادة ضخما يوضع تحت تصرف الشركة لتوجيهه من قبل مديرها باستثماره بفضل السلطات الممنوحة لهم لتسييرها و إدارتها وتعد جريمة من بين الجرائم الواقعة للأموال وهي موجهة لحماية الشخص المعنوي أي الشركة من الآذى الذي يمكن أن يلحقها من خلال سوء تصرف مديرها الذي يقوم بتحويل أموالها إضراراً بها في سبيل تحقيق مصلحة شخصية مخالفة مصلحتها مع ضرورة القذر الجنائي الذي يعتبر الرقص المعنوي لهذه الجريمة ومنه يتمثل الرقن المادي لهذه الجريمة في استعمال أموال الشركة استعمالاً مخالفاً لمصلحتها ومسبباً لها

[1] المادة 800، القانون التجاري الجزائري.

ضرراً أما الرقن المعنوي ينصرف إلى سعي المدير إلى تحقيق مصلحة شخصية مباشرة أو غير مباشرة مع توافر سوء النية.[1]

[1] فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص287.

## خاتمة الفصل الثاني

وفي ختام هذا الفصل، يتبيّن أن المهام الموكلة لمحافظ الحسابات لا تخلو من تحديات ومسؤوليات قانونية متعددة الأبعاد، تعكس المكانة الحساسة التي يحتلها داخل المنظومة الاقتصادية والمالية. فتُعد هذه المهام مصدراً لجملة من المسؤوليات الجسيمة، التي قد تترتب عنها نتائج خطيرة، تصل في بعض الحالات إلى توقيع عقوبات سالبة للحرية. وقد خصّ المشرع الجزائري، هذه المسؤولية باهتمام بالغ، لما لها من أثر مباشر على الثقة في النظام المالي والمحاسبي. وتتنوع أوجه هذه المسؤولية لتشمل المسؤولية المدنية، حيث يُمكن تحميل محافظ الحسابات تبعة أي ضرر يتسبب فيه، سواء لذات الشركة أو لشركائها أو لأطراف خارجية، بما يستوجب تعويض المتضررين. كما يخضع المحافظ كذلك للمساءلة التأديبية أمام الجهة المختصة، المتمثلة في مجلس المحاسبة، والتي تملك صلاحية توقيع جزاءات تأديبية تتراوح حدتها باختلاف جسامة المخالفة المرتكبة، بداية من الإنذار والتوبيخ، مرورًا بالتوقيف المؤقت عن ممارسة المهام لمدة لا تتجاوز ستة أشهر، وصولًا إلى الشطب النهائي من جدول المهنة. ولا تقتصر المسؤولية على هذين الجانبين فحسب، بل تمتد لتشمل المسؤولية الجزائية، وهي الأشد خطورة، حيث يُعاقب المحافظ في حال ارتكابه أفعالًا مجرّمة قانونًا، سواء باعتباره فاعلًا أصليًا أو شريكًا في ارتكابها

# خـاتـمـة

# خاتمة

من خلال هذه الدراسة، اتّضح بما لا يدع مجالًا للشك أن مهنة محافظ الحسابات تُعد من بين أهم المهن ذات الطابع المحاسبي–القانوني، والتي تحتل موقعًا حساسًا في المنظومة الاقتصادية والقانونية لأي دولة، وذلك لما تكتسيه من أهمية بالغة في تحقيق الشفافية المالية، وترسيخ مبادئ الحوكمة والرقابة داخل المؤسسات الاقتصادية والمالية. وقد أظهر لنا التشريع الجزائري حرصًا كبيرًا على تنظيم هذه المهنة، عبر سن مجموعة من القوانين والنصوص التنظيمية التي تُحدد بدقة شروط ممارستها، وتُبيّن المهام والصلاحيات الممنوحة لمحافظ الحسابات، وكذا الواجبات والمسؤوليات الواقعة على عاتقه، لاسيما في ظل ما تشهده البيئة الاقتصادية من تطور مستمر وتعقّد في الهياكل والمعاملات المالية.

لقد أبرزنا من خلال هذه المذكرة أن مهام محافظ الحسابات لا تقتصر فقط على فحص الوثائق والمستندات المحاسبية، بل تمتد لتشمل رقابة قانونية معمقة تتعلق بالتأكد من مدى التزام المؤسسة محل المراقبة بالنصوص القانونية والتنظيمية السارية، وهو بذلك يقوم بدور رقابي قانوني يوازي في أهميته الرقابة القضائية والإدارية، بل قد يفوقها في بعض الأحيان، نظرًا لطبيعة العلاقة التعاقدية التي تربطه بالهيئات والمؤسسات التي يراقبها، والتي تمنحه موقعًا فنيًا واستشاريًا يجمع بين الحياد، والاستقلالية، والدراية التقنية الواسعة. كما يتجلى من خلال مهامه أنه طرف محوري في حماية حقوق الشركاء والمساهمين، وضمان استقرار المعاملات التجارية.

إلا أن ممارسة هذه المهام تصطدم بجملة من الإشكالات القانونية والعملية، والتي يمكن تصنيفها ضمن عراقيل ذاتية وأخرى موضوعية. فمن الناحية الذاتية، نجد أن بعض محافظي الحسابات لا يتقيدون دائمًا بالمعايير المهنية والأخلاقية التي تفرضها طبيعة المهنة، إما بسبب قصور في التكوين أو نتيجة لضغوط ناتجة عن علاقة التعاقد مع الجهة الخاضعة للمراقبة. ومن الناحية الموضوعية، تبرز إشكالية التداخل بين صلاحيات محافظ الحسابات وبعض الأجهزة الرقابية الأخرى، فضلًا عن غموض في تفسير بعض النصوص القانونية المنظمة للمهنة، مما قد ينعكس سلبًا على فعالية أداء المحافظ، ويُعرّضه في بعض الحالات للمساءلة القانونية، رغم حسن نيته.

ومن جهة أخرى، فإنّ فعالية محافظ الحسابات في أداء مهامه لا يمكن أن تتحقق بشكل تام إلا بتوافر بيئة قانونية وتنظيمية متكاملة، تضمن استقلاليته التامة، وتحميه من أي تأثير خارجي قد يُهدد موضوعيته، مع ضرورة تعزيز آليات الرقابة الذاتية للمهنة، وذلك من خلال تفعيل دور الهيئات المهنية على غرار الهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات، ومنحها صلاحيات أوسع في مجال التأطير، والمراقبة التأديبية، والتكوين المستمر. كما أن إدماج التكنولوجيات الحديثة في مجال الرقابة المحاسبية والمالية يفرض على محافظ الحسابات التكيّف مع هذه التغيرات، سواء على مستوى الوسائل أو على مستوى التكوين والتأهيل، وهو ما يُحتم على المشرّع تطوير الإطار التشريعي بما يتلاءم مع هذه المتغيرات.

وفي الأخير، يمكن القول أن مهنة محافظ الحسابات في التشريع الجزائري، رغم ما أُحيطت به من تنظيم قانوني وتقني، لا تزال بحاجة إلى مزيد من المراجعة والدعم، سواء من حيث

النصوص أو من حيث التطبيق، بهدف تعزيز موقعها كمؤسسة رقابية مستقلة وفعالة، قادرة على مواكبة التحولات الاقتصادية، وضمان حماية المساهمين، والحفاظ على نزاهة المعاملات التجارية، وهو ما يتطلب رؤية إصلاحية متكاملة ترتكز على إعادة الاعتبار للمهنة، وتفعيل دورها كضامن للشفافية والثقة في المحيط المالي والاقتصادي الوطني.

# قائمة المصادر و المراجع

## قائمة المصادر والمراجع.

### 1- النصوص القانونية القوانين


1. الأمر 75_59 الصادر في 20 رمضان 1395 الموافق ل 27 سبتمبر 1975 المعدل بالمرسوم 93_08 المؤرخ في 25-04-1993 والمتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم الجريدة الرسمية 27 المؤرخة في 27 أفريل 1993.
2. القانون رقم 156 الصادر في 1966/06/08 يتضمن قانون العقوبات الجزائري الجريدة الرسمية، العدد 49 المؤرخة في 1966/06/11
3. القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 يونيو 2010 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.
4. المرسوم التنفيذي رقم 11_24 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتضمن تحديد تشكيلة المجلس وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية، عدد 7، الصادر في 02 فبراير 2011.
5. المرسوم التنفيذي 11-30 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 هجرية الموافق ل 27 يناير سنة 2011 ، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
6. المرسوم التنفيذي 11_31 المؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية، عدد07، مؤرخة في 02 فبراير 2011.
7. المرسوم التنفيذي رقم 11_32 المؤرخ في 26 مايو 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، جريدة رسمية، عدد07، مؤرخ في 02 فبراير 2011.
8. المرسوم التنفيذي 13_10 المؤرخ في 13 يناير 2013 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، جريدة رسمية، عدد 03، الصادر بتاريخ 16 يناير 2013.
9. القرار التنفيذي 96_136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتضمن أخلاقيات المهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية رقم 04 المؤرخة في 17 أفريل 1996.

2-**الكتب:**

1. أنور العمروسي، المسؤولية التقصيرية والمسؤولية العقدية في القانون المدني الأركان الجمع بينهما والتعويض دراسة تأصيلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر 2004.
2. بشير هدفي: الوجيز في شرح علاقات العمل، علاقات العمل الفردية والجماعية، الطبعة الثانية، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، سنة 2006.
3. خالد رمضان عبد العال سلطان، المسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات (المحاسب القانوني) دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، دار النهضة، القاهرة،2008.
4. سيد أحمد موسوي، المسؤولية المدنية للحفاظ على الأشياء، دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، ترجمة رؤوف سبهاني، مكتبة زين الحقوقية، دون بلد نشر، 2011.
5. علي سليمان، النظرية العامة للالتزام في القانون المدني الجزائري، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعي، الجزائر، بن عكنون، 2006.
6. علي حسن يخلف، سلطان عبد القادر الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، توزيع المكتبة القانونية، بغداد.

**3- الأطروحات والرسائل والمذكرات:**

1. بدي فاطمة الزهراء، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان 2017.
2. شريفي عمر: التنظيم المهني للمراجعة–دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية والتسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011–2012.
3. علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2016/2017

4. فنينخ عبد القادر، الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، أطروحة دكتوراه، في القانون تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، النشر 2011/2012.
5. طيطوس فتحي: مسؤولية محافظي الحسابات دارسة في القانون المقارن، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان،2012-2013.
6. أوجاني منذر، شوابي ياسر، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص قانون الأعمال، جامعة قالمة، س.ج 2019.2020.
7. سامية بوعدس: المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص عانون الأعمال، جامعة أم البواقي، السنة الجامعية 2015-2016.
8. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر س ج .2008 جامعة منتوري، قسنطينة، س ج .2008-2009.
9. هناء عبيدي، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر تخصص قانوني جنائي للأعمال، جامعة أم البواقي، السنة الدراسية.2015.
10. دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، فرع إدارة و مالية، كلية الحقوق بن عكنون- جامعة الجزائر، س ج .2001/2002.
11. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري 2011.
12. ملواح سمية، مسؤولية محافظ الحسابات على صمود القانون 01.10 والممارسات الميدانية مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة مرباح قاصدي، ورقلة، 2015.2016.

**5. المقالات:**

29. شريفي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة العربية السعودية، مجلة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
30.طالب محمد كريم، دور محافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري شركة المساهمة، مجلة حقوق الانسان والحريات العامة، مجلة دولية محكمة، العدد 06، جوان 2008.
31.طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مقال منشور غي مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد09، جوان2013.

**6. 7الكتب الأجنبية:**

32.Noureddine terki. Les sociétés commerciales .Ajed. Algérie
33.Patrick de Cabourg, Audit et commissariat aux comptes, éditions Francis le pebvre, 2011/2012.

**7. المصادر الإلكترونية:**

34.مصدر الكتروني https://www.facebook.com/share/p/1ARvGUcTuA/

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

**البـــيـان** **الصفحة**

**الشكر وتقدير**.....

**الإهداء**.....

**المقدمة** .....**1-5**

**الفصل الأول: محافظ الحسابات ومهامه في التشريع الجزائري.**

**تمهيد**.....**07.**

**المبحث الأول: مهنة محافظ الحسابات** .....**08**

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات.....**08**

الفرع الأول: التعريف بمحافظ الحسابات.....**09**

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات.....**10-20**

المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه.....**21-22**

الفرع الأول: كيفية تعيين محافظ الحسابات.....**22-27**

الفرع الثاني: كيفية إنهاء مهام محافظ الحسابات.....**27**

**المبحث الثاني: مهام محافظ الحسابات في التشريع الجزائري**.....**34**

المطلب الأول: المهام الموكلة لمحافظ الحسابات بكل أنواع الشركات.....**35**

الفرع الأول: المهام الدورية لمحافظ الحسابات.....**35**

الفرع الثاني: المهام الاستثنائية لمحافظ الحسابات.....**36**

المطلب الثاني: المهام الخاصة بشركة المساهمة.....**37**

الفرع الأول: المهام العادية.....38-41

الفرع الثاني: المهام الخاصة.....41

**خاتمة الفصل:**.....46

## الفصل الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات في التشريع الجزائري

**تمهيد**.....48

**المبحث الأول: المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات**.....49.

المطلب الأول: المسؤولية المدنية.....49

الفرع الأول: شروط قيام المسؤولية المدنية.....50-58

الفرع الثاني: نظام الدعوى المدنية.....58

المطلب الثاني: المسؤولية التأديبية.....61-63

الفرع الأول: الخطأ التأديبي.....63-66

الفرع الثاني: المتابعة التأديبية.....66-72

**المبحث الثاني: المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات**.....72

المطلب الأول: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة.....73-74

الفرع الأول: جرائم محافظ الحسابات المتعلقة بالقواعد العامة.....74-80

الفرع الثاني: الجرائم المهنية الخاصة بمحافظ الحسابات.....80-87

المطلب الثاني: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة.....87-88

الفرع الأول: الأحكام العامة للاشتراك في الجريمة.....88-93

الفرع الثاني: جرائم محافظ الحسابات كشريك.....93

**خاتمة الفصل:**

**الخاتمة.....100**

**قائمة المصادر والمراجع.....106-109**

**الفهرس.....112-113**

**الملخص.....115-116**

# الملخص

## الملخص

تُعد مهنة محافظ الحساباتت من المهن الأساسية في المنظومة الاقتصادية، لما لها من دور محوري في ضمان الرقابة على نشاطات الشركات والمؤسسات الاقتصادية والتجارية. ويُناط بمحافظ الحسابات، باعتباره جهة مستقلة، مسؤولية التحقق من مدى صحة العمليات المالية التي تقوم بها هذه الكيانات، وذلك استنادًا إلى أحكام القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بتنظيم مهن الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد.

وتتمثل المهام الجوهرية لمحافظ الحسابات في فحص وتدقيق البيانات المالية والمحاسبية، والتأكد من مطابقتها للواقع ومن التزامها بالقوانين والمعايير المحاسبية المعمول بها، فضلاً عن واجبه في الإبلاغ عن أية مخالفات أو أفعال من شأنها أن تشكل جريمة يعاقب عليها القانون. وتجدر الإشارة إلى أن محافظ الحسابات يتحمل مسؤوليته المهنية بصفة شخصية، بحيث يمكن أن تترتب عليه مسؤولية مدنية في حال ارتكابه خطأ أو إهمال أو تقصير، تستوجب تعويض المتضررين، كما يمكن أن يُسأل جزائيًا إذا ثبتت مشاركته أو مساهمته في أفعال مجرّمة، الأمر الذي قد يؤدي إلى متابعته قضائيًا وتوقيع العقوبات المقررة قانونًا بحقه.



**الكلمات المفتاحية:**

محافظ الحسابات، الرقابة المالية، التدقيق المحاسبي، المسؤولية المهنية، القانون 10-01 الاستقلالية، الجرائم المالية، المعايير المحاسبية.



## Summary:

The profession of statutory auditor is considered one of the fundamental pillars of the economic system due to its pivotal role in ensuring oversight of the activities of companies and economic and commercial institutions. As an independent authority, the statutory auditor is entrusted with the responsibility of verifying the accuracy of financial operations carried out by these entities, in accordance with the provisions of Law No. 10-01 dated June 22, 2010, concerning the regulation of the professions of chartered accountant, statutory auditor, and certified accountant.

The core duties of the statutory auditor include examining and auditing financial and accounting data, ensuring their accuracy and compliance with applicable laws and accounting standards, as well as reporting any violations or actions that may constitute criminal offenses under the law.

It is worth noting that the statutory auditor bears personal professional liability, meaning they may incur civil liability in the event of error, negligence, or misconduct that causes harm to others, thus requiring compensation. Furthermore, the auditor may also face criminal liability if proven to have participated in or contributed to unlawful acts, which may lead to legal prosecution and the imposition of penalties as prescribed by law.

**Key words:**

Accounts portfolio، Financial oversight ، Accounting audit، Professional responsibility، Law 01-10، Independence، Financial crimes،Accounting standers.