



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

المرجع:.....

كلية الحقوق و العلوم السياسية

قسم: القانون الخاص

مذكرة نهاية الدراسة لنيل شهادة الماستر

صلاحيات محافظ الحسابات

ميدان الحقوق و العلوم السياسية

التخصص: قانون قضائي

الشعبة: حقوق.

تحت إشراف الأستاذ(ة):

من إعداد الطالب(ة):

أ/ فنينخ عبد القادر

سيفي ابراهيم

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذ(ة).....بن قطاط خديجة.....رئيسا

الأستاذ(ة).....فيننخ عبد القادر.....مشرفا مقرر

الأستاذ(ة).....مزيود بصيفي.....مناقشا

السنة الجامعية: 2025/2024

نوقشت يوم: 2025-06-18

شكر وعرفان

اشكر اولاً الله تعالى العليّ القدير الذي وفقني لانجاز هذا العمل المتواضع وخالل الصعوبات التي اعترضتني واثماني على انجاز هذه المذكره.

اما بعد اتقدم باسم عبارات التقدير والاحترام بخالص الشكر والامتنان الى الاستاذ المشرف " الدكتور " فنيخ محمد القادر " على ما قدمه لي من نصائح وتوجيهات قيمه كانت دافعا لي وسندا في انجاز هذا العمل المتواضع فجزاه الله عنى كل خير.
كل الشكر والتقدير لمن ساندني من قريبه او بعيد لانجاز هذا العمل القيم.

اهداء

الى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما
إلى أخي العزيز المغترب أحمد والبرعمة الصغيرة أية
الى الزملاء والأصدقاء
الى كل من علمني حرفا .

مقدمة

تحظى مهنة محافظ الحسابات بأهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة، باعتبارها أداة مراقبة خارجية فعّالة تساعد على مكافحة الغش والحدّ منه، ودعامة أساسية لتأكيد الصورة الحقيقية والوفية للوضع المالي للمؤسسة، من خلال التزام محافظ الحسابات بالمعايير والمقاييس المطبقة على المهن المحاسبية في مجال التدقيق وقواعد السلوك المهني، بالإضافة إلى وجوب أداء مهمته وفق منهجية محددة تحظى بقبول عام لدى أصحاب المهنة. "بناء على ما سبق، و نظرًا لأهمية مهنة محافظة الحسابات، فإنّ المشرع في كافة الدول يحدد الشروط التي يمنح على ضوءها الترخيص لمزاولة هذه المهنة.

فإنّ كانت بعض الحرف مباحة يستطيع كل شخص مباشرتها متى إلّتم بالقانون و العرف التجاري، فإنّ مهنة محافظ الحسابات لا يجوز مباشرتها إلا بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهات المختصة، ولا يصدر هذا الترخيص إلا بعد التحقق من توافر بعض الشروط و بعض الصفات في الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يطلب الترخيص. وكل شخص يمارس هذه المهنة دون ترخيص يعاقب جزائيا، فمهنة محافظ الحسابات مقننة أو منظمة وليست مهنة حرة إن لمهنة محافظة الحسابات أهمية بالغة في إضفاء الموثوقية و المصداقية

للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، وذلك من خلال الإدلاء بمدى انتظام وصدق وصحة الحسابات السنوية و إعطاء الصورة الوافية للحالة المالية للمؤسسة.

من خلال دراستنا للموضوع، تم تبيان أن مهنة محافظة الحسابات هي مقننة لا يقوم بها إلا الأشخاص - سواء الطبيعية أو المعنوية - الذين تتوفر فيه جملة من الشروط و المؤهلات العلمية والفنية و حتى الأخلاقية، ذكرها المشرع على سبيل الحصر، وذلك بالنظر إلى العمل المهم و الحساس الذي يضطلعون به داخل مختلف الشركات والهيئات، سواء كانت شركات تجارية أو بنوك أو مؤسسات مالية أو عمومية إقتصادية... إلخ، و بصفة عامة كل هيئة ألزمها القانون بتعيين جهاز تكلفه بالقيام بمهمة الرقابة على حساباتها ونشاطها ونتائجها، إما عند تأسيسها أو في مسار حياتها ومدة نشاطها أو حتى بعد إنقضائها و تصفية حساباتها. ويتم ذلك التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية كأصل عام أو عن طريق الجمعية التأسيسية عند التأسيس. كما حوّل المشرع لكل ذي حق المطالبة بتعيين محافظ الحسابات عن طريق اللجوء إلى القضاء إذا لم يتم تعيينه.

كما يمكن إنهاء مهام المحافظ إذا ما توفرت الأسباب التي حددها القانون لذلك،

ومن

إهمال مهام التي أسندت لمحافظ الحسابات الإشهاد على صحة و إنتظامية الحسابات، و إبداء الرأي حول إجراءات الرقابة الداخلية و إجراءات الإنذار التي يقوم بها في الحالة التي يكتشف فيها أن إستمرارية نشاط الشركة مهددة. فإذا لم يقوم محافظ الحسابات بواجباته و أخل بالتزاماته المهنية فإنه عندئذ يكون مسؤولاً مدنياً أو تأديبياً أو جزائياً عن تصرفاته.

وهذا ما دفع بالمشرع الجزائري إلى تفويض و تعيين محافظ حسابات كممثل قانوني وفني ومحاسبي مستقل على المؤسسات للعمل على إثبات مشروعية وصدق وصحة حسابات وفق معايير الأداء المهني كمحافظ الحسابات في الجزائر، وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول النظام القانوني لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري و الذي تمحورت إشكالية على النحو الآتي:

ما مدى فعالية التشريع الجزائري في تنظيم صلاحيات محافظ الحسابات؟

أهمية البحث:

يكتسي هذا الموضوع أهمية كبيرة لأنه يسلط الضوء على مهنة فعالة في القانون الجزائري ألا وهي محافظة الحسابات بكل هياكلها، وكذلك تكمن أهمية البحث باعتباره يعالج قضايا لها مكانة في حقل المعاملات التجارية والاقتصادية، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات باعتبارها المكلف ببعض المهام فور تعيينه.

أهداف البحث:

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف على النحو الآتي:

- التطرق الى الاطار المفاهيمي لمهنة محافظة الحسابات
- تحديد أجهزة محافظة الحسابات
- شروط وإجراءات تعيين محافظ الحسابات وصلاحياته.

دوافع اختيار الموضوع:

- الدوافع الذاتية:

- فضول ورغبة لدراسة موضوع متعلق بالقانون التجاري.
- معرفة السياق النظري والقانوني لمهنة محافظة الحسابات.

- أسباب موضوعية :

- تسليط الضوء على الاطار النظري والقانوني لمهنة محافظة الحسابات ومحاولة الإحاطة بجميع جوانبه.

- محاولة معرفة شروط وإجراءات تعيين محافظ الحسابات والصلاحيات التي أقرها له القانون الجزائري.

المنهج المعتمد:

اعتمدنا في بحثنا على المنهج الوصفي من خلال الإطار النظري للموضوع، والمنهج التحليلي في التطرق لمختلف النصوص التشريعية والتنظيمية التي لها علاقة بالموضوع محل الدراسة.

تقسيم البحث: قسمنا البحث الى فصلين:

الفصل الأول: الاطار النظري لمحافظ الحسابات

الفصل الثاني: الاطار القانوني لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري.

الفصل الأول: الاطار النظري لمحافظ الحسابات

نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها جيدا، وهذا ما جاء في القانون 08-91 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهنة محل الدراسة، وألغي هذا القانون بالقانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010.

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

المبحث الأول: مفهوم محافظ الحسابات

إن محافظ الحسابات يعتبر الشخص القانوني الذي له علاقة وطيدة بالشركات وخصوصا شركات المساهمة نظرا للمهمة التي أوكلها له القانون وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد والاستقلالية التامة حول النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات

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

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات في القانون رقم 10-01

عرفه القانون رقم 10-01 المؤرخ في رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب،¹ محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من خلال المادة 22 منه على أنه: "يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".²

¹ : القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

² : المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

وكما هو معلوم فقد استعمل المشرع الجزائري مصطلح مندوب الحسابات في القانون التجاري والقانون المنظم للمهنة الملغى، ومصطلح محافظ الحسابات في القانون المنظم للمهنة 01-10 الجديد.

إن محافظ الحسابات في حقيقة الأمر خبير وحكم يقضي برأيه الفني المحايد في مدى انتظام الدفاتر والسجلات وصحة ما تحويه من بيانات ودقة تعبير ما تتضمنه القوائم المالية، الختامية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما يبدي رأيه في كل ما يعرض عليه من مشاكل وكل ما يستشار فيه من موضوعات مهنية.¹

-التعريف الشامل: ويعرف محافظ الحسابات بأنه شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، هدفه الرئيسي هو المصادقة على القوائم المالية وهو مسؤول أمام ، كما يمكنه من مزاوله المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة وتجدر الإشارة إلى أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على محافظ الحسابات ومنها مندوب الحسابات، والمحاسبون القانونيون، مراجع خارجي، مراقب الحسابات.²

¹ : ابراهيم علي عشاوي اساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية طوفي مصر للطباعة، مصر، بدون سنة نشر، صفحه 46.

² : عبد السلام عبد الله أبو سرعه التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكره ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعه الجزائر 2008 صفحه 28.

الفرع الثاني: تعريف محافظ الحسابات في القانون التجاري

تعريف المشرع الجزائري في القانون التجاري لمحافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4: حيث عرفه على انه: " تعيين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات او اكثر لمدته ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء اي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والاوراق المالية للشركة وفي مراقبه انتظام حسابات انتظام الشركة وصحتها كما يدققون في صحه 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 والموازنة وصحه ذلك ويتحقق مندوب الحسابات اذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين....

المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

تعتبر عملية مراجعة الحسابات وتدقيقها من الأمور الفنية والمهنية في نفس الوقت، التي لا تسمح امتهاتها وذلك نظرا لصعوبتها وتعقيدها هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فهي ذات أهمية بالغة لأن باقي الأعمال ترتكز عليها وتتخذها كمرجع إتخاذ قرار معين أو فرض شيء ما، لذلك كان أول شرط وضعه المشرع في حق محافظ الحسابات هو أن يكون من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني لمحافظي الحسابات.¹

¹: نصت عليها المادة 26 من القانون 10-01 وأكدت عليه المادة 715 من القانون التجاري بالنسبة لشركة المساهمة.

والنظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات عندنا في الجزائر يسري عليه حاليا أحكام القانون رقم 01-10 المتعلق بالمهنة المحاسبية إلى جانب نصوص قانونية أخرى نذكرها من خلال مناقشتنا لنظامه القانوني.¹

الفرع الأول: الشروط التي يخضع إليها الشخص الطبيعي

نظرا لأن مهنة المحافظ لحسابات مهنة ذات مسؤولية كبيرة حيث تتعلق بدراية حول تقنيات المحاسبة والمالية، والمراكز المالية للشركات فهي تتطلب كفاءة مهنية كبيرة وخبرة ميدانية تسمح للشخص الممارس لهذه المهنة بمراجعة موازنات وحسابات الشركة لذلك أوجب المشرع أن تتوفر فيه عدة شروط ذكرتها المادة 08 من القانون 01-10 لكن لم ينص على شرط السن الذي كان معمول به قبل صدور قانون 08-91 المتعلق بالمهنة الثالث السابق ذكره، والذي كان منصوص عليه في الأمر 82-71² المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب حيث جاء في نص المادة 10 منه، على أنه: " لكي يرخص المحاسبون والخبراء المحاسبون بممارسة مهنتهم يلزم أن يكونوا مستكملين الـ 25 عاما على الأقل ما يلاحظ من خلال قراءتنا لنص هذه المادة أن المشرع الجزائري لم يتطرق لهذا

¹ : دحموش فاييزة النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر مذكره لنيل شهادة الماجستير فرع اداره ومالية جامعة الجزائر 2001 2002 صفحہ 32.

² : الأمر رقم 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب جريدة الرسمية رقم 07 المؤرخة في 30 ديسمبر 1971.

الشرط بموجب القانونين و10-01 ولعل الإستغناء على مثل هذا الشرط يعود إلى إنعدام الفائدة من النص عليه مادام

91-08 أن أغلب طلبات التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يكون من طرف مرشحين متحصلين على مستوى علمي معين وهذا لا يتحقق غالبا إلا في أشخاص يفوق سنهم الخامسة والعشرون عاما.¹

أولا: شرط الجنسية:

إن المشرع الجزائري شأنه شأن العديد من الدول الأخرى يشترط أن تتوفر في طالب التسجيل والإعتماد الجنسية الجزائرية وهذا من أجل حماية هذه المهنة الحرة ذات التأثير على الاقتصاد الوطني ولقد ورد هذا الشرط في نص المادة 08 من القانون الساري المفعول 10-01 المنظم للمهن الثالثة.

والملاحظ أن المشرع الجزائري لم يخصص للأجانب ممارسة هذه المهن المحاسبية في الجزائر بموجب هذا القانون الساري المفعول، على غرار القوانين السابقة الأمر 71-82 والقانون 91-08 وعلى غرار المشرع الفرنسي الذي نص على مبدأ المعاملة بالمثل حيث سمح

¹ : بن جميلة محمد مسؤوليه محافظ الحسابات في مراقبه شركه المساهمة مذكوره بحث لنيل درجه الماجستير في تخصص قانون الاعمال كليه الحقوق جامعه منتوري قسنطينة 2010 2011 الصفحة 38 و 39.

للأجانب بممارسة مهنة محافظ الحسابات في فرنسا على شرط السماح للفرنسيين بمزاولة هذه المهنة في البلد الذي ينتمون إليه¹.

ثانيا: شرط الكفاءة المهنية

وتتمثل الكفاءة في جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا مع مرور الزمن، يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات.

وفي ظل القانون 10-01 الساري المفعول نجد أن المشرع الجزائري اشترط لممارسة مهنة محافظ الحسابات أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها حسب المادة 08 الصنف (ب) حيث تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في الصنفين (أ) و(ب) من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الإلتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم².

ثالثا: شرط السيرة والسلوك الحسن

إن السيرة والسلوك الحسن من الشروط الأساسية والبديهية التي يجب أن يتمتع بها محافظ الحسابات، وبجميع الحقوق المدنية والسياسية وألا يكون قد صدر في حقه حكم

¹ : طيطوس فتحي محافظ الحسابات في الجزائر مقال منشور في مجله دفاتر السياسة والقانون العدد 09، جوان

2013 الصفحة 41.

² : نفس المرجع، نفس الصفحة.

بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة، لاسيما الجنائيات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

رابعاً: شرط الاعتماد وأداء اليمين:

إن أول شرط وضعه المشرع فيما يخص محافظ الحسابات حتى يقوم بمهامه الرقابية لدى الشركات هو الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية، وهذا ما جاءت به المادة 07 من القانون رقم 01-10 المشار إليه سابقاً، وترسل طلبات الاعتماد بصفة محافظ حسابات أو تودع مقابل وصل استلام لدى ، هذه الأخيرة تقوم بتقدير الإجازات والشهادات المجلس الوطني للمحاسبة للبحث فيه بواسطة لجنة الإعتماد¹، هذه الأخيرة تقوم بتقديم الإجازات و الشهادات التي تسمح لكل طالب إعتماد بالتسجيل في صنف مهني معين ثم مدى مطابقة هذه الطلبات للشروط والأحكام القانونية المنظمة للمهنة، وفي حالة رفض طلب الإعتماد أو قبوله يبلغ صاحب الطلب في مهلة لا تتجاوز 04 أشهر من طرف مجلس المحاسبة، أما النسبة لأداء اليمين، فقد نصت عليه المادة 06 من القانون المنظم للمهنة.²

هذا ولم تحدد الأحكام الراهنة ولا السابقة طريقة تأدية اليمين ما إذا كانت تتم كتابة و/أو شفاهة، غير أنه يمكن استخلاص موقف المشرع من خلال المادة السابقة، ومقارنة مع باقي

¹ : المادة 07 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

² : علاوي عبد اللطيف مندوب الحسابات ودوره في مختلف اشكال الشركات التجارية أطروحة مقدمه لنيل شهادة الدكتوراه جامعه ابو بكر بلقايد تلمسان 2016 2017 صفحه 19 و 20.

المهن الأخرى، إذ يتم تأدية اليمين في كل الحالات أمام الهيئات المختصة القضائية شفاهة أو بالحضور الشخصي للمترشح.¹

خامسا: شرط التسجيل

حتى يمارس محافظ الحسابات مهامه يجب عليه أن يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية أو المصنف الوطني أو المنظمة الوطنية بعد اكتسابه للاعتماد وأداء اليمين حسب ما جاء في المادة 06 من القانون 01-10، بشرط أن يكون له عنوان مهني خاص كي يتمكن من التسجيل في الجداول، حسب المادة 10 من نفس القانون المشار إليه أعلاه.

وفي هذا السياق ذكرت المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 31-11 المؤرخ في 27/01/2011 بأنه يجب على المترشح للمهنة سواء أكان شخصا طبيعيا أو معنويا أن يرفق ملف طلب التسجيل في الجدول بنسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل المهني وكذا محضر معاينة إثبات وجود المحل يعده المحضر القضائي.²

وقد بينت المادة 07 من المرسوم التنفيذي 30-11 المتعلق بشروط وكيفيات الإعتماد الوثائق التي يلزم الأشخاص الطبيعيين المترشحون لممارسة مهنة محافظ الحسابات بالتسجيل في الجدول إرسالها إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة، وبذلك يسجل المترشح

¹ : فنينخ عبد القادر الجرح المتعلقة بمراقبه الشركة التجارية من قبل مندوب الحسابات أطروحة الدكتوراه في القانون التخصص قانون الاعمال كليه الحقوق جامعه وهران النشر 2011 2012 صفحه 39 و 40.

² : المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة في 1 فبراير 2011.

في الجدول وتمنح له البطاقة المهنية التي تحدد اللقب والاسم المهنة أو المهن المرخص له بممارستها المادة 08 من المرسوم التنفيذي 11-30 سابق الذكر.¹

الفرع الثاني: الشروط التي يخضع لها الشخص المعنوي:

على غرار نظيره الفرنسي أقر المشرع الجزائري بإمكانية ممارسة مهنة محافظ الحسابات للشركات وهذا بعد أن تتوفر فيها الشروط المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة والتي جاءت في المادة 12 الفقرة 01 من القانون 01-10 السابق ذكره، وعلى غرار القانون 91-08 الملغى ومن بين هذه الشروط:

- أن يكون الشركاء مسجلين ف اردى في جدول المنظمة الوطنية²، و هذا بعد أن تحترم جميع إجراءات التسجيل المنصوص عليها في المواد 6 و 7 من القانون الإطار³.

نظم المشرع هذه الشروط من خلال المواد: 46 إلى 58 من القانون 01-10 في الفصل السابع شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات و المحاسبة.

ولقد نصت المادة 46 من القانون 01-10 السابق ذكره بأنه يمكن لمحافظي الحسابات تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات

¹ : المادة 08 من 11-30 من المرسوم التنفيذي 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بشروط ومعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 7 المؤرخة في 1 فبراير 2011.

² : المادة 12 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

³ : المادتين 06 و 07 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

منفعة مشتركة لممارسة مهنتهم و يتم تأهيلها¹ كلها عندما يشكل أعضاؤها ثلثي الشركاء على الأقل ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل وتدعى "شركات محافظة الحسابات"² وبعد استيفاء جميع الشروط تسجل الشركة المترشحة في الجدول وتمنح لها البطاقة المهنية التي تحدد عنوانها والمهنة أو المهن المرخص بممارستها (م 08 من المرسوم التنفيذي 30-11).

وبعد الانتهاء من كافة الترتيبات الخاصة بالشروط وطلبات الإعتماد والتسجيل في الجدول سواء من طرف الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، 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 09/04 من القانون 01-10)، ويعتبر جميع محافظي الحسابات الذين كانوا معتمدين في ظل القانون الملغي معتمدين تلقائياً عند تاريخ نشر القانون 01-10 طبقاً للنص المادة 82 من هذا القانون.³

¹ : المادة 46 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

² : المادة 08 من المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بشروط ومعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 7 المؤرخة في 1 فبراير 2011.

³ : المادة 82 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

الفرع الثالث: شروط أخرى

أولاً: حالات التنافي

لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب و مهنة محافظ الحسابات و مهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر منافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون (م64 القانون 01-10):¹

- 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 من هذا القانون.
- 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 من تاريخ مباشرة عهده.

¹ : المادة 64 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقاً لأحكام م76.¹

ثانياً: حالات المنع

يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنياً بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنبابة 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 خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.²

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث 03 سنوات من

إنتهاء عهده.³

وزيادة على حالات التنافي و الموانع المنصوص عليها خصوصاً في المادة 715 مكرر 6

من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على

¹ : المادة 76 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

² : أيلول الأمين والسلامي عبد القادر النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري منكره مقدمه لاستكمال متطلبات شهادة الماستر جامع قسدي مرياح ورقلة كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق سنة 2018 و 2019 صفح 12.

³ : نفس المرجع، نفس الصفحة.

أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال ثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

كذلك يمنع محافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة م¹.67

-إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين اثنين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب ألا يكونوا تابعين لنفس السلطة، وألا تربطهم أية مصلحة، وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات طبقاً للمادة 68.²

-إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطاً منافياً بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الإعتماد في أجل أقصاه شهر 01 واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الإعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة طبقاً للمادة 69.³

¹ : المادة 67 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

² : المادة 68 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

³ : المادة 69 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

-يمنع كذلك محافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن تخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى، وكذا إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.

-يمنع على محافظ الحسابات إفشاء السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 130 و 302 من قانون العقوبات¹.

ملاحظة: لا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات التالية:

-بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.

-بمقتضى واجب اطالع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.

-بناء على إرادة موكلهم

-عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 05 من

نفس القانون.²

¹ : المادتين 130 و 302 من القانون رقم 14/21 المؤرخ في 28/12/2021 المتضمن تعديل قانون العقوبات

الجزائري.

² : المادة 05 من القانون رقم 14/21 المؤرخ في 28/12/2021 المتضمن تعديل قانون العقوبات الجزائري.

المطلب الثالث: تكييف العلاقة بين محافظ الحسابات والهيئة المراقبة

من المنفق عليه أن المشرع قد عهد الى محافظ الحسابات مهمة الرقابة الدائمة على حسابات الهيئة المراقبة وماليتها ومراجعة ميزانيتها وفحص دفاترها و موجوداتها والتزاماتها كما كلفه بإعداد تقارير يرفعها الى الجمعية العمومية ومن هذا المنطلق تزي التساؤل ومن بعده الخلاف الفقهي حول طبيعة العلاقة بين محافظ الحسابات و الهيئة التي يعمل لديها ويراقب حساباتها.¹

الفرع الأول : النظرية التقليدية

حسب هذه النظرية فإن علاقة محافظ الحسابات بالشركة التي يمارس رقابته عليها ما هي إلا رابطة تعاقدية وعلى هذا الأساس فإن محافظ الحسابات ما هو إلا الوكيل عن جماعة المساهمين في الشركة وبناء على ذلك له الحق أن يطلع على دفاترها ومستنداتها وأن يتأكد من سلامة عملية الجرد وسلامه حساباتها بعد ذلك يجب عليه أن يكتب تقريراً عن النتائج التي توصل إليها ويرفعه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

وهذه النظرية تستمد جذورها من النظرية التقليدية للشركة والتي مفادها أن الشركة عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بالمساهمة في مشروع مالي بقصد اقتسام ما قد ينشأ عنه من ربح أو خسارة قرار الجمعية العامة بتعيين مراقب الحسابات للشركة يعتبر كإيجاب

¹: محمد بوتين، " المراجعة و مراقبة الحسابات-من النظرية الى التطبيق -"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص75.

ينشأ عنه عقد بمجرد اقتران قبول محافظ الحسابات الصريح أو الضمني بالمهمة الموكلة له.¹

وقد اعتمد هذا الرأي على عدة مبررات، حيث أن تعيين محافظ الحسابات يتم عن طريق الجمعية العامة للمساهمين وهي التي تحدد أتعابه وتقوم بعزله، كما يجب عليه بعد الإنتهاء من إعداد تقريره عن النتائج التي توصل إليها من خلال تفحصه لحسابات الشركة أن يرفع هذا التقرير إلى الجمعية العامة.²

وقد تعرضت هذه النظرية إلى العديد من الإنتقادات فحسب المبادئ العامة للوكالة فإن الموكل يعين وكيل بحرية وبدون أي شرط أو قيد، إلا أن الجمعية العامة للمساهمين ليست حرة في تعيين محافظ الحسابات في اختياره يخضع لشروط وإجراءات فرضها القانون تهدف إلى وجود رقابة حقيقية على حسابات الشركة، كما أنه من المسلم به في القواعد العامة بأنه يجوز للموكل أن يعزل الوكيل في أي وقت شاء حتى قبل إنتهاء فترة وكالته أو إنجاز عمله، والقانون الجزائري لا يعطي الحق للجمعية العامة بعزل محافظ الحسابات إلا بناء على أسباب مشروعة يقدرها القضاء خلافا للقواعد العامة للوكالة.

¹: نفس المرجع، ص76.

²: محمد بوتين، المرجع السابق، ص77.

إضافة إلى أن محافظ الحسابات لا يقوم بمهمته بمراقبة الشركة لمصلحة أغلبية المساهمين الذين إختاروه فقط، بل كذلك لمصلحة الأقلية التي صوتت ضده، ولمصلحة موظفي الشركة، والغير من دائنين مستثمرين بالرغم من عدم مشاركتهم في اختياره.¹

الفرع الثاني: النظرية الحديثة

تعتبر هذه النظرية المحافظ عضوا في جسم الشركة، يناط به القيام بوظيفة معينة، فلا يخضع لسلطان الجمعية العامة، وهذا العضو معين حسب أحكام القانون ولا وجود لعقد بينه وبين المساهمين، ويذهب الفقه الحديث إلى اعتناق هذه النظرية الحديثة، فيرى ريبير (ripert) أن محافظ الحسابات لا يعتبر وكيلاً عن الشركة بالمعنى التقليدي للوكالة، فإذا كانت الجمعية العامة هي التي تعين المحافظ فهي لا تختاره بل تنتخب عادة الشخص الذي يرشحه مجلس الإدارة، ثم أنها ليست لها مطلقة الحرية في عزله، فكثيراً ما يقرر القانون ضمانات هذا العزل.²

ويرى أصحاب هذا الرأي أن محافظ الحسابات هو جهاز من أجهزة الشركة وهم من مناصري النظرية العضوية التي تذهب إلى أن الشركة عبارة عن تنظيم قانوني وتتكسر الفكرة

¹ : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات-الاطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات، الجزائر، ص101.

² : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المرجع السابق، ص102.

التعاقدية للشركة وأن هذا التنظيم قد رسم المشرع معالمه والأجهزة المكونة له، كما قام

بتحديد سلطات وصلاحيات كل جهاز، ويترتب على فكرة النظام القانوني ما يلي:¹

-إن تعيين محافظ الحسابات لا يستند إلى عقد بينه وبين المساهمين، والمساهم عندما

يصوت على هذا القرار لا يمارس حق من حقوقه إنما يباشر مهام يكلفه بها القانون.

-لا يستمد محافظ الحسابات حقوقه ولا تتحدد واجباته على أساس عقد يربطه بالمساهمين،

و إنما خدمة الشركة كنظام قانوني ولحماية المصالح المرتبطة بها.

-لا تستطيع الجمعية العامة عزل المحافظ أو توجيهه في عمله، لأنه بمجرد تعيينه يصبح

مستقلاً في مواجهة من إنتدبوه لهذه المهمة، والقول بغير ذلك من شأنه أن يخضعه لهيمنة

من يباشر الرقابة عليهم.

إلا أنه وبالرغم من كل ما جاءت بها هذه النظرية، فإنه ينقصها الموضوع ويعوزها التحديد

ويشوبها الغموض، كما أنها لم تلغي كلياً النظرية التعاقدية من العالقة بين الشركة ومحافظ

الحسابات.²

الفرع الثالث: النظرية التوفيقية

هذه النظرية تجمع ما بين النظريتين العقدية والقانونية، وحسب هذا الرأي فإن هاتين

النظريتين صحيحتان إلى حد ما ولكن لا تعطي كل واحدة على حدا التكييف القانوني

¹ : حسام إبراهيم حسن: تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، الجزء

الثاني عمان، الأردن، 2010 ص11.

² : حسام إبراهيم حسن، المرجع السابق، ص12.

العميق لعلاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لمراقبته، وأن دمج هاتين النظريتين مع بعضهما البعض يعطي التكيف القانوني الصحيح لهذه العلاقة، فالنظرية المختلطة لا تتكرر الفكرة التعاقدية ولا تستبعد الفكرة القانونية، بل تجمع بينهما، فتنظيم الشركة يركز في نفس الوقت على عناصر قانونية وعناصر تعاقدية تتداخل فيما بينها لتشكيل الشخص المعنوي المسمى بالشركة، فتعيين محافظ الحسابات يبدأ أولاً من إختيار الجمعية العامة للمساهمين له، من ثم تأتي موافقة محافظ الحسابات على قبول هذه المهمة، وهذا التصرف ما هو إلا عقد ناتج عن توافق إرادتين، إلا أن هذا العقد ما هو إلا عمل قانوني مشروط بشروط أملاها القانون

على المساهمين ومراقب الشركات ولا خيار لأي منهما في تعديلها، فمحافظ الحسابات يقوم بتطبيق القواعد التي فرضها القانون لإنجاز مهمته.¹

وهذا العقد يشبه العقد الذي يبرمه الموظف العام مع الدولة، فتعيينه في وظيفته يتم بواسطة عقد بينه وبين المؤسسة التي يعمل بها، فبمجرد قبوله لهذا العقد فإنه يخضع للقواعد التي فرضها القانون لإنجاز وظيفته، ولا يمكن له بأي حال من الأحوال تعديل أو مخالفة أحكام القانون الذي يعمل بموجبه،

¹ : أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة الماجستير جامعة الجزائر، 2002 ص106.

بالمقابل يمكن للدولة بأي وقت أن تعدل القانون الخاضع له هذا الموظف وال دخل لموافقة أو رفض الموظف على هذا التعديل، وكذلك الحال بالنسبة للمحافظ فلا يجوز له أن يتفق مع الشركة على تعديل وظيفته، بل يجب عليه الالتزام بالمهام التي أوكلها القانون له، وأي إتفاق على خلاف ذلك فهو باطل¹.

الفرع الرابع: موقف المشرع الجزائري

لقد سائر المشرع الجزائري التطور الحاصل فيما يخص الطبيعة القانونية للوظيفة المسندة لمحافظ الحسابات فبعد أن كان ينص صراحة على اعتبار محافظ الحسابات وكيل عن الشركة، ثم تراجع عن هذا التكييف حيث أعاد صياغة القواعد المنظمة لمحافظ الحسابات داخل شركات المساهمة من خلال المرسوم التشريعي 08-93 المعدل والمتمم للقانون التجاري²، وذلك ارجع إلى النظرية الجديدة التي أصبح يرى بها شركات المساهمة، وأن طرق إدراتها ورقابتها لم تعد تلك الطرق التقليدية التي تدير بها الشركات والمؤسسات الصغيرة والعائلية.

كما كانت تؤكد المادة 682 من ق.ت.ج³ بنصها على أنه "يحدد مدى وآثار مسؤولية مندوبي الحسابات نحو الشركة حسب القواعد العامة للوكالة"، إلا أن المشرع في سنة

¹ : نفس المرجع، نفس الصفحة.

² : المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل للأمر رقم 75-59 المتعلق بالقانون التجاري.

³ : المادة 82 من المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل للأمر رقم 75-59 المتعلق

بالقانون التجاري.

1993، حذف هذا النص استبدله بنص المادة 715 مكرر 14 دون أن يذكر بأنه وكيل عن الشركة، وبهذا فأغلب الفقه الجزائري يرى بأن محافظ أو محافظي الحسابات يشكلون هيئة قائمة بذاتها في الجهاز التنظيمي للشركة تقوم بمراقبة أعمال الشركة¹.

المبحث الثاني: تعيين محافظ الحسابات و إنهاء مهامه

إن الهدف الأساسي من وجود محافظ الحسابات داخل الشركة، هو التأكد من صحة وسلامة حساباته، ومن أجل ذلك وسعياً منها إلى الاقتراب أكثر فأكثر إلى نتائج مراقبة سليمة، فإن التشريعات المختلفة ومنها التشريع الجزائري قد اهتمت اهتماماً بالغاً لقواعد المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات (المطلب الأول) و إنهاء مهامه (المطلب الثاني) وذلك ما سنوضحه في هذا المبحث.

المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات

تتنوع وتختلف الجهات التي أوكلت لها مهمة تعيين محافظ الحسابات، لا لشيء إلا لشدة حساسية تأثير مركز محافظ الحسابات على حياة الشركة وتسييرها وحتى مستقبلها، بحيث تختلف هذه الجهات المسندة إليها مهام التعيين بحسب إذا ما كانت الشركة في طور التأسيس أو الشركة المؤسسة من قبل وتزاول نشاطها بصورة عادية أو في حالة عزوف الجهات الأصلية بالتعيين عن القيام بواجبها في الوقت المناسب.

¹: المادة 715 مكرر من المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل للأمر رقم 75-59 المتعلق

بالقانون التجاري.

الفرع الأول: شروط تعيين محافظ الحسابات

حتى يكون محافظ الحسابات على قدر من الكفاءة ألزمت التشريعات التجارية على كل من يريد ممارسة هذه المهنة أن تتوفر فيه بعض الشروط فخصت محافظ الحسابات الذي يمارس المهنة بصفته شخص طبيعي بشروط كما خصت الشركات التي تمتهن مهنة محافظ الحسابات بشروط اخرى.¹

أولاً: شروط التحاق الشخص الطبيعي بالمهنة:

لقد حددت المادة 06 من القانون رقم 91-08² المنظم للمهنة الشروط الواجب توافرها في اي شخص في نيته ممارسة المهنة والتي نوردتها فيما يلي:

* الجنسية الجزائرية.

* التمتع بكل الحقوق المدنية.

* ألا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية او جنحة عمدية من شأنها أن

تخل بالشرف لا سيما الجنايات والجناح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلق

بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة في المجالات المحددة في المادة الأولى أعلاه.

* توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانوناً.

¹ : نادية فضيل شركة الأموال في القانون التجاري ط1 ديوان المطبوعات الجامعية 2007 ص 33.

² : المادة 06 من القانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أبريل 1991 يتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد في الجزائر.

* التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

* تأدية اليمين.

كما خص المشرع الجزائري الأجانب بشروط من أجل الالتحاق بهذه المهنة فأوردها في المادة 8 من القانون رقم 91-08 وأهم هذه الشروط:¹

* ان يكون الاجنبي يتوفر على جميع الشروط المنصوص عليها آنفا.

* أن تكون هناك اتفاقيات بين الدول تسمح بممارسة هذه المهنة.

* وأهم شرط أن تسمح دولة الاجنبي لرعايا الدولة الجزائرية بممارسة المهنة وهذا في إطار ما يعرف بمبدأ المعاملة بالمثل.

ثانيا: شروط التحاق الشخص المعنوي بالمهنة

على غرار نظيره الفرنسي أقر المشرع الجزائري بإمكانية ممارسة مهنة محافضي حسابات للشركات وهذا بعد ان تتوافر فيها الشروط المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة ومن بين هذه الشروط نجد:

* أن يكون الشركاء مسجلين فرادى في جدول المنظمة الوطنية وهذا بعد أن تحترم جميع إجراءات التسجيل المنصوص عليها في المواد 6 و7 من القانون الإطار.

¹ : المادة 08 من القانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أبريل 1991 يتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد في الجزائر.

* أن تنشأ الشركة المدنية حسب الاشكال القانونية لذلك تخضع الى احكام القانون المدني غير أنه قد تتخذ بعض الاشكال الاخرى التي نصت عليها المادة 13 من القانون المنظم للمهنة¹ إذ قد تتخذ شكل شركة مدنية او شكل شركة تجارية وهذا حسب ما جاء في الفقرة الثالثة من المادة 12 من القانون رقم 91-08².

وقد تتخذ شكل مؤسسة عمومية اقتصادية وهذا حسب المادة من نفس القانون وان يكون لكل الشركاء موطنا في الجزائر او يقرون موطنا فيها كما يجب ان يكون كل الشركاء مسؤولين شخصيين وبالتضامن.

الفرع الثاني : التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية والجمعية التأسيسية

أولاً: التعيين عن طريق الجمعية العامة الادية:

إن الجمعية العامة هي التي تملك سلطة التعيين بعد الإتفاق محافظ حسابات واحد أو أكثر مختار من بين قائمة المسجلين والمعتمدين في جدول الغرفة الوطنية وذلك للقيام بمهام الرقابة على حسابات الشركة وهذا ما أكد عليه المشرع حيث نص في المادة 26 من القانون 01-10 المتعلق بتنظيم المهمة "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين

¹ : المادة 13 من القانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أبريل 1991 يتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد في الجزائر.

² : المادة 12 من القانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أبريل 1991 يتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد في الجزائر.

والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"، وهو ما أكد عليه أيضا نص المادة 715 مكرر 4 من ق.ت.ج¹.

وفي حالة عدم وجود هذا الهيكل في الشركة كما هو الحال في الشركة ذات الشخص الوحيد فإن صاحب الشركة هو الذي يقوم بتعيين محافظ الحسابات، وما دامت أن جل أحكام هذه الأخيرة تطبق على شركات التوصية ومنها ما تعلق بقيام الجمعية العامة بتعيين محافظ للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات مالية، وذلك بإحالة صريحة من المشرع التطبيق هذه الأحكام وما تجدر الإشارة إليه أن تعيين الجمعية العامة العادية محافظ الحسابات يكون بالأغلبية النسبية أي خمسين في المائة زائد واحد.²

وقاعدة تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة للمساهمين تعد قاعدة أمر من النظام العام، أي إختصاص مانع للجمعية العامة مما يعني عدم إمكانية تنازل هذه الأخيرة عن هذه المهمة وتفويضها لجهاز آخر كمجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، بل الأكثر من ذلك لا يجوز لهذه الأجهزة التدخل لتعيين محافظ الحسابات إحتياطي في حالة شغور هذا المنصب.

¹ : المادة 715 مكرر 04 من القانون رقم 22-09 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

² : أمال بن يخلف، المرجع السابق، ص 107.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه إذا كانت تمنح للجمعية العامة للمساهمين الحرية الكاملة في إختيار من يقوم بالمراقبة، فإنه في الواقع العملي وما دأب التعامل به هو أن القائمين بالإدارة أو المسيرين هم الذين يوجهون الجمعية العامة عن طريق اقتراحهم، و غالبا ما يلجأون لهذه الطريقة تحت تأثير وضغط لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها في الشركات التي تأسس عن طريق الادخار العلني¹.

وما يلاحظ في التشريع الجزائري بخصوص الكيفية التي يتم بها القبول، فقد نص المشرع من خلال المادة 14 من المرسوم التنفيذي 32-11² يتعلق بتعيين محافظ الحسابات على أن قبول التعيين يتم بواسطة رسالة قبول ترسل خلال أجل أقصاه ثمانية أيام بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.

وتجدر الإشارة إلى أنه المشرع نص في المادة 03 من المرسوم السابق على أنه: "خلال أجل شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة". وقد بين المشرع في المادة 04 من نفس المرسوم ما يجب أن يشتمل عليه دفتر الشروط.³

¹ : نفس المرجع، ص 108.

² : المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات الرسمية العدد 07 المؤرخة في 2 فبراير 2011.

³ : المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات الرسمية العدد 07 المؤرخة في 2 فبراير 2011.

ثانياً: التعيين من قبل الجمعية التأسيسية

إن الشركات التي تكون في طور التأسيس تقوم بالاستثمار في هذه المرحلة حيث تستغل الفرصة في القيام بقيد كل ما يتعلق بأجهزة الشركة المكلفة سواء بالإدارة أو بالرقابة في عقدها التأسيسي، ومعناه من خلال هذا الموضوع أن الجمعية العامة التأسيسية تقوم بتعيين واحد أو أكثر من محافظي الحسابات حتى يتولى أعمال الرقابة على حسابات الشركة ودفاترها ومستنداتها والسند القانوني في ذلك ما نص عليه المشرع فيما يخص شركة المساهمة التي تلجأ للادخار العلني في تأسيسها في المادة 600/2 ق.ت.ج¹

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.ج² بقولها: "يعين القائمين بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية" والهدف من هذا التعيين تيسير تأسيس الشركة مع التنويه إلى أن طريقة التعيين هذه لا تكسب إمتيازات لمحافظ الحسابات مقارنة مع إذا ما تم تعيينه بالطرق العادية.³

¹ : المادة 602-02 من القانون رقم 09-22 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

² : المادة 609 من القانون رقم 09-22 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

³ : أمال بن يخلف، المرجع السابق، ص 110.

الفرع الثالث: تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء

يجوز تعيين محافظ الحسابات بأمر على عريضة يصدر من رئيس المحكمة التابع اختصاصها مقر الشركة بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين كما يجوز أن يقدم هذا الطلب من طرف كل من يهيمه الأمر، أما بالنسبة للشركة التي تلجأ علينا الادخار فإن هذا الطلب يقدم من طرف السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، وذلك متى أغفلت الجمعية العامة إجراء هذا التعيين أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من المحافظين المعنيين، وهو ما أكدت عليه المادة 715 مكرر 7/2 ق.ت.ج والمادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج.¹

إن تعيين محافظ الحسابات بواسطة القضاء طريقة استثنائية ومؤقتة في الهيئة ذات الاختصاص بتعيين 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 وأن يقدم الأدلة على ذلك، خاصة وأن المشرع الجزائري فتح المجال لكل من يهيمه الأمر وبالتالي جاء النص غير مقيد.²

¹ : المادة 715 مكرر 04 من القانون رقم 22-09 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

² : أمال بن يخلف، المرجع السابق، ص 111.

أما فيما يخص الشق الجزائي فيعتبر عدم القيام بتعيين واحد أو أكثر كمحافظين للحسابات من بين المخالفات التي يعاقب عليها القانون، حيث نصت المادة 828 ق.ت.ج¹ على أنه: "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج على 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها والذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات للشركة أو على استدعائهم اجتماع لجمعية المساهمين". وفي الأخير حتى تكتمل عملية التعيين يبقى على الطرف الآخر المعني بالعملية ألا وهو محافظ اما يقوم بالرفض، ففي حالة قبوله للتعيين عن طريق الجمعية التأسيسية أو الجمعية العامة العادية أو عن طريق القضاء حسب الأحوال، القيام بإجراء يتمثل في إبلاغ لجنة مراقبة النوعية حسب المادة 03 من القانون 10-01².

المطلب الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات

لقد نص المشرع الجزائري سواء في القانون التجاري وفي القانون المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أسباب مختلفة يتوقف عندها إنتهاء مهام محافظ الحسابات، فقد تكون بإنتهاء المدة التي ضربها المشرع له، كما تنتهي أيضا إذا تحقق مانع قانوني أو مادي يحول بينه وبين أداء مهامه تجاه الشركة، وقد تقدم

¹ : المادة 828 من القانون رقم 22-09 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

² : تنص المادة 03 من القانون 10-01 أنه يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات تبليغ لجنة المراقبة النوعية بتعيينه بصفه محافظ الحسابات عن طريق رساله موسى عليها خلال أجل أقصى 15 يوم.

الشركة على عزل محافظ الحسابات قبل إنتهاء المدة المقررة له أو يبادر بنفسه إلى تقديم استقالته وهذا ما ستبينه.

الفرع الأول: إنتهاء المدة القانونية

كما سبق الإشارة إليه في السابق، أن طرق تعيين محافظ الحسابات يمكن أن تكتسي عدة حلول متنوعة، وهذا ما يؤثر تأثيرا مباشرا على مدة العهدة حيث تختلف مدة عهدة المحافظ إذا كان التعيين من قبل الجمعية العامة العادية، أو من قبل الجمعية العامة التأسيسية أو إن تم التعيين من قبل القضاء.¹

إن المدة القانونية التي يباشر فيها محافظ الحسابات مهامه حددها المشرع الجزائري بثالث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة طبقا للمادة 517 مكرر 4 من ق.ت.ج، وتنتهي مدتها بعد إجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة حسب المادة 715 مكرر 7 من ق.ت.ج.²

¹ : عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، دار هومه للنشر والتوزيع، ص 91.

² : المادة 715 مكرر 01 من القانون رقم 22-09 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

لكن لا يجوز إعادة تعيين محافظ الحسابات نفسه لعهدة ثالثة متتالية إلا بعد مرور عهدة فاصلة طبقاً للمادة 27/01 من القانون 01-10¹، أما إذا تم تعيين محافظ ليستخلف محافظ آخر فإنه يبقى يمارس مهامه إلى غاية انتهاء المدة المتبقية للمحافظ الذي استخلفه. أما في حالة التعيين عن طريق الجمعية التأسيسية فلم يتدخل المشرع بنص صريح يحدد من خلاله مدة مهام محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية التأسيسية، إلا أنه لا يجوز أن تتجاوز هذه المدة مهلة ثلاث سنوات مالية لأنها الحد الأقصى المحدد بنص صريح، والراجع في هذا الشأن أن مدة مهام هذا المحافظ المعين من طرف الجمعية التأسيسية تمتد إلى غاية قيام الجمعية العامة العادية للانعقاد، لمسك زمام الأمور والموافقة على شخص هذا المحافظ المعين وضم ثقتها إلى ثقة الجمعية التأسيسية.²

وفي هذه الحالة الأخيرة يواصل محافظ الحسابات عمله بشكل عادي وبالتالي يكمل مهلة الثلاث سنوات المحددة قانوناً، ويبدأ في احتسابها من يوم تعيينه من طرف الجمعية التأسيسية وليس من يوم إنعقاد الجمعية العامة العادية، أما في الحالة العكسية، وعند عدم موافقة الجمعية العامة العادية بعد انعقادها على شخص محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية التأسيسية، فهنا تنتهي عهدة المحافظ بصفة آلية حيث تقوم الجمعية العامة العادية باستبداله بمحافظ آخر.

¹ : المادة 01-27 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

² : عمر علي عبد الصمد، المرجع السابق، ص 92.

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

الفرع الثاني: الوفاة أو الاستقالة أو شطبه أو إيقافه:

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

أما بالنسبة لاستقالة فالمشعر الجزائري على غرار تشريعات الدول الأخرى يمكن المحافظ أن يستقيل من وظيفته لدى الهيئة التي يتربها شريطة أن يختار الوقت المناسب، وألا يكون الباعث الدافع للاستقالة مجرد الإضرار بالشركة أو التملص من التزاماتها القانونية، إلا أن المشعر لم يحدد الأسباب، فاكتفى بنصه على أن الإستقالة لا يجب أن

¹ : المادة 715 مكرر 07 من القانون رقم 22-09 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

² : عمر علي عبد الصمد، المرجع السابق، ص93

تكون لسبب من شأنه أن يضر الهيئة المراقبة، ولعل هذا هو السبب الذي من أجله نص
المشرع على أنه يجب على المحافظ أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر وأن يقدم
تقريراً على المراقبات والاثباتات الحاصلة طبقاً للمادة 38 من القانون 01-10¹

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

المادة 76 من القانون 01-10.²

الفرع الثالث: عزل محافظ الحسابات

إن المشرع أخذ كل احتياطاته بشأن أية إجراءات أو قرارات يمكن اتخاذها بشأن
محافظ الحسابات واضعاً نصب عينيه المركز القانوني الخاص الذي يشغله داخل الشركة

¹ : المادة 38 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات
والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

²: المادة 76 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات
والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

وما يمكن أن يثيره هذا المركز الرقابي من حساسية من ناحية الشركة التي يتولى الرقابة عليها، أو حتى من طرف أجهزتها والقائمين بإدارتها، ومن ذلك ما تعلق بالعزل، بحيث منح المشرع إمكانية إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي لمدة مهامه، وذلك من طرف المحكمة التجارية التي يقع في دائرة اختصاصها المقر الاجتماعي للشركة، ولا يحدث ذلك بتقديم طلب بهذا الغرض من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الجمعية العامة أو من مساهم أو أكثر يمثلون عشر رأس مال الشركة، ولا يمكن تقديم هذا الطلب إلا في حالة حدوث خطأ أو حصول مانع يحول دون ممارسة المحافظ وظيفته بكل استقلالية وحيادية.¹

ويقصد بالخطأ التنفيذ السيء للمهمة الموكلة لمحافظ الحسابات كأن يقوم بالخطأ بين أعمال المراقبة والتسيير، أو أن يهمل أداء مهامه أو أن يقدم معلومات كاذبة للجمعية العامة حول وضعية الشركة، أو لا يحترم التزامه بكتمان السر المهني أو غير ذلك، كما يعتبر خطأ وجود فرق كبير بين الحسابات البنكية ودفاتر الصندوق ولم يقم المحافظ بأي عمل لتفسير هذا التعارض، كذلك في حالة ما إذا إكتشف المحافظ عدم صحة وعدم قانونية الحسابات ولم يحضر الجمعية العامة ولم يقدم تقريره في اقالته في هذه الحالة مسببة.²

¹ : عمر علي عبد الصمد، المرجع السابق، ص94.

² : بلبشير الحاج، دور الملاحق في تفسير المعلومة المالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أدرار 2020، ص15.

أما فيما يخص المانع أو العائق الذي يحول دون ممارسة محافظ الحسابات لوظيفته، فهو يكتسي طابع موضوعي لأنه يشتمل كل واقعة تحول دون ممارسة المحافظ لمهامه، ومن قبيل ذلك المرض المقعد للمحافظ الذي يجعل معه الاستحالة في أداء المهام، كذلك خلق حالة من حالات التنافي أو الموانع التي تجعل معها ممارسة غير شرعية لمهام محافظ الحسابات.¹

وفي غير هاتين الحالتين تعتبر الشركة مسؤولة ويقع عليها تعويضه عن الأضرار الأدبية والمالية التي لحقت به نتيجة لهذا العزل التعسفي، لكن السؤال الذي يطرح نفسه هل من حق محافظ الحسابات المعزول تعسفا العودة مرة أخرى إلى منصبه بناء على حكم قضائي؟ يمكن القول أن تعويض محافظ الحسابات هو العلاج الوحيد لحل حالة العزل التعسفي والقول بغير ذلك من شأنه أن يفتح الباب أمام تدخل كبير من جانب القضاء في إدارة الشركة ونشاطها، ويتعارض هذا مع مبدأ سيادة الجمعية العامة للشركة التي تمثل مصالح المساهمين فيها، كما يمكن الاعتراف بسلطة القضاء في الأمر بعودة محافظا حسابات الذي عزل تعسفا إلى عمله في الشركة، لأن هذا الحل هو الذي يؤكد استقالة المحافظ في مواجهة الشركة ومجرد التعويض لا يكفي لضمان هذه الاستقلالية لأن إدارة الشرك بإمكانها

¹ : نفس المرجع، ص16.

إعفاؤه من الوظيفة في أي وقت مقابل تعويض مناسب مهما بلغت قيمته ثمنا لمحافظ حسابات يعمل بموضوعية وحياد ودقة.¹

الفرع الرابع: رد محافظ الحسابات

باعتبار محافظ الحسابات مكلف بمهمة جوهرية داخل الشركة بمراقبة وضعيتها المالية، فقد يعمل المساهمون أصحاب الأغلبية بسوء نية إلى تعيين من يخدم مصالحهم الشخصية على حساب مصلحة الشركة ومصلحة الأقلية من المساهمين، وعلى هذا الأساس منح المشرع الحق في رد محافظ الحسابات المعين لمساهم أو عدة مساهمين يملكون على الأقل عشر رأسمال الشركة في الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار، فلهؤلاء أن يطالبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض محافظ أو محافظي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة وذلك بموجب المادة 715 مكرر 8 من ق.ت.ج.²

ونلاحظ أن المشرع إستبعد الشركات التي لا تلجأ علنية إلى الإدخار من نظام رد محافظي الحسابات بالرغم من إتحاد كل من الشركة التي تلجأ على الإدخار والتي ال تلجأ علنية للإدخار في أحكام التسيير والرقابة أثناء حياة الشركة، وهي المرحلة الخاضعة لرقابة محافظ الحسابات المعين، فيختلفان في طريقة التأسيس فقط.³

¹ : بلبشير الحاج، المرجع السابق، ص16.

² : المادة 715 مكرر 08 من القانون رقم 22-09 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

³ : بدي فاطمة الزهراء الرقابة الداخلية في شركة المساهمة أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعه أبي بكر بلقايد تلمسان 2017 صفح 78 و 79.

ويتمثل السبب المبرر في كل ظرف يمس فعلا بإستقلالية محافظ لحسابات، أمانته، حياده، صدقه، أو نقص التأهيل العلمي لمحافظ الحسابات، وعدم تخصصه، ومن بين الأسباب أيضا التي تؤدي لا محال إلى تأسيس طلب الرد مخالفة الأحكام المتعلقة بالتعيين كعدم التسجيل في جدول المصف الوطني أو الاحتفاظ بلقب محافظ الحسابات رغم تجريده منه قضائيا أو تأديبيا.¹

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

إذا تمت تلبية الطلب ورد القاضي محافظ الحسابات، يلتزم في الحكم ذاته بتعيين محافظ الحسابات بدل المردود الذي يباشر مهامه في الشركة المعينة على غاية تعيين الجمعية العامة العادية لمحافظ للحسابات، وهذا ما أشار إليه المشرع في الفقرة 02 من المادة 715 مكرر 8 من ق.ت.ج،² وتجدد الإشارة إلى أنه إن كان يجوز رفع دعوى الرد ضد محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية العادية فهذا الأمر غير جائز ضد محافظ الحسابات المعين من قبل القضاء لأنه يباشر مهامه بصفة مؤقتة.

¹ : بلبشير الحاج، المرجع السابق، ص 17.

² : المادة 715 مكرر 08 الفقرة 02 من القانون رقم 09-22 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

خلاصة الفصل:

رأينا في هذا الفصل ان مهنة محافظ الحسابات يمارسها شخص طبيعي او معنوي يتصف بالاستقلالية والموضوعية وبمهاره وكفاءة عالية تتوفر مع المعايير الدولية في مجال تقنيه المحاسبة وتدقيق الحسابات ولا بد ان تتوفر فيه مجموعه من الشروط من بينها الاعتماد واداء اليمين والتسجيل في المصف الوطني للمحاسبة حتى يتمكن من مزاوله نشاطه ولكي يقوم محافظ الحسابات بعمله على الوجه المطلوب لابد ان له حقوق معينه فرضتها التشريعات القانونية والمهنية كحق الاطلاع والحق في الاتعاب كما يقابلها مجموعه من الالتزامات كالالتزام بكتم السر المهني واخطار وكيل الجمهورية عن الجرح التي يعاينها اثناء تأدية مهامه كما انه يتوجب على محافظ الحسابات أن تكون له دراية واسعه لمختلف القوانين كالقانون التجاري وقانون العقوبات والقانون المنظم للمهنة كما راينا في هذا الفصل كيفية تعيين وانهاء مهامه واهميه الدور الذي يلعبه على الصعيدين على مستوى الشركة التي تخضع لرقابته او على مستوى الاقتصاد الوطني ككل من خلال الاشهاد الذي يبينه تقريره ودوره في الكشف عن جرائم وتلاعبات مدراء الشركات.

الفصل الثاني: الاطار القانوني لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري

يتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للهيئة أو المؤسسة، وهذا ضمن الجمعية العامة التأسيسية، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، حيث يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفي حالة عهديتين متتاليتين لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد مضي ثلاث سنوات، أما بالنسبة للتعيين البعدي يتم خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، حيث يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية

المبحث الاول: مهام محافظ الحسابات

تهدف مهام محافظ الحسابات إلى حماية مصلحة الهيئة المراقبة والشركاء والغير لأنها

تتصب على جانب حساس وهي حسابات الشركة والتي تشكل قوتها.

المطلب الاول: المهام العادية

إن قلب مهام محافظ الحسابات يتحدد في نص المادة 23 من القانون 01-10 المنظم

للمهنة التي بينت المهام التقليدية التي يقوم بها محافظ الحسابات.¹

الفرع الأول: مراقبة حسابات السنة المالية

تعتبر مهمة رقابة الحسابات من المهام التقليدية التي يضطلع بها محافظ الحسابات وقد نص

عليها المشرع في المادة 23 من القانون 01-10 والهدف من هذه الرقابة هو وضع إسهاد

على صحة انتظامها وأن تكون مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة.

الحسابات وحتى يشهد محافظ الحسابات على صحة الحسابات السنوية مثلما تم قفلها من قبل

المسيرين عليه الإطلاع على كافة المستندات المحاسبية التي تمسكها الشركة والتأكد من أنها

تمسك الدفاتر التي نص عليها القانون التجاري، والتشريع الجبائي وكذا القانون المتعلق

بالمؤسسات العمومية المستقلة، كما يجب على محافظ الحسابات التأكد من تطابق حسابات

¹ : المادة 23 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

الشركة مع القوانين والتنظيمات المنظمة لها، كما يجب أن تكون معدة وفق النظام المحاسبي

المالي.¹

هذا ويفرض على شركات المساهمة الأم إعداد حسابات مدعمة، أي حسابات المجموعة عندما تراقب شركة أو عدة شركات يكون لها تأثير عليها، تشمل الحسابات المدعمة الميزانية وحسب النتائج المدعمة، وتشكل كلها وحدة غير منفصلة، تعطي تقديرا صحيحا عن المجموعة الاقتصادية.

وفي هذه الحالة يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على صحة هذه الحسابات وانتظامها ومن أجل ذلك عليه القيام بعملية مراقبة مستقلة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقارير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لمركز القرار نفسه طبقا لنص المادة 24 من القانون 01-10 السابق ذكره، وعادة ما توجب الحسابات المدعمة في تجمع هيئات وجود ميزانية واحدة وحساب نتائج واحد خاص بكل الهيئات أو المؤسسات الداخلة في المجموعة.²

الفرع الثاني: مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المديرون

لقد ورد النص على هذه المهمة في البند الثاني من الفقرة الأولى من نص المادة 23 من القانون 01-10، فمحافظ الحسابات يراقب المعلومات المتواجدة في تقرير التسيير والوثائق

¹ : دحموش فايزة-النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر- مذكرة لنيل شهادة الماجستير- فرع إدارة و المالية-كلية الحقوق بن عكنون-جامعة الجزائر-2008ص96.

² : المادة 24 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

المحاسبية والمالية المرسله إلى المساهمين، وذلك قبل إرسالها إليهم، لأنه من الثابت أن للمساهمين حق إجراء المراقبة والإشراف على أعمال الهيئة الإدارية التي تتولى التصرفات شؤون الشركة، ويكون ذلك بممارسة حق الاطلاع وحق أخذ المعلومات على الوثائق المنصوص عليها قانوناً، وهذا من أجل الاطمئنان على حسن ادارة الشركة لأنهم غير قادرين على ترجمة المحاسبة.

المطلب الثاني: المهام الخاصة

بالإضافة إلى المهام العادية لمحافظ الحسابات، أوكل إليه المشرع مهام أخرى خاصة نوردها فيما يلي:¹

الفرع الأول: مراقبة الحياة الاجتماعية للشركة

على محافظ الحسابات التأكد أن الحياة الاجتماعية للشركة تسير وفق الشروط القانونية العادية، فعليه الحرص على أن بعض الأمور تسير على أحسن ما يرام و هي كالتالي:²

أ- المساواة بين المساهمين: على محافظ الحسابات السهر على إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين في الشركة باعتبار المساواة روح الشركة، حيث تطبق في عدة حالات نذكر منها،

¹ : شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، - أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011 - 2012 ص: 86.

² : نفس المرجع، ص87.

عند ممارسة الحق في التصويت، الحق في حضور الجمعيات، الحق في الأرباح، أو الحق

التفضيلي في الإكتتاب، أو حالة توزيع المال الاحتياطي.

على محافظ الحسابات السهر على معاملة الشركة كافة المساهمين على قدر المساواة بما في

ذلك المساهمين الذين يمثلون أقلية، إذ يجب التحقق من عدم خرق المبدأ وإحترامه.¹

ب- أسهم الضمان: كلف المشرع محافظ الحسابات السهر تحت مسؤوليته على إحترام الأحكام

المتعلقة بأسهم الضمان، حيث تعتبر هذه الأسهم كشرط العضوية داخل مجلس الإدارة ومجلس

المراقبة.

فقد أوجب المشرع أن يقدم أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة على وجه الإلزام أسهما تمثل

20% من رأسمال الشركة على أن القانون الأساسي هو الذي يتكفل بتحديد الحد الأدنى الذي

يحوزه كل عضو، هذه الأسهم لا يجوز التصرف فيها، فيتوجب على محافظ الحسابات الإشارة

إلى كل خرق أو تصرف يمس بأسهم الضمان في تقريره العام المرفوع للجمعية العامة العادية

السنوية، فيعلم الجمعية عدم ملكية هذه الأسهم أو عدم تصحيح وضعيتها أحد أعضائه رغم

فوات مهلة ثلاثة أشهر، أو تصرف المجلس في هذه الأسهم أو استرجاع حرية التصرف فيها

قبل مصادقة الجمعية العادية.²

¹ : شريقي عمر، المرجع السابق، ص 88.

² : أيمن مصطفى، دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة مسيلة محمد بو ضياف، الجزائر، 2020/2021 ص 73.

العينية التي تقع على مسؤوليته، ويقوم بإيداعه لدى المركز الوطني للسجل التجاري، وكذا وضعه بمقر الشركة لتقوم الجمعية التأسيسية بالمصادقة عليه ولا يجوز تعديل التقدير إلا بموافقة مكتبتي الأسهم و إلا عدت الشركة غير مؤسسة، هذا ما أشارت إليه المادة 601 من ق.ت.ج.¹

أما إذا كان التأسيس دون اللجوء العلني للادخار، حيث يقوم محافظ الحصص بإعداد تقرير يقوم فيه بتقييم الحصص تحت مسؤوليته ويقدمه للمساهمين حسب المادة 608² من ق.ت.ج. وفي حالة الزيادة في رأسمال الشركة، فالتعيين يكون بقرار قضائي بناء على طلب رئيس مجلس والإدارة أو مجلس المديرين، ويقوم محافظ الحصص بتقديم تقريره قبل إنعقاد الجمعية العامة بثمانية أيام للمساهمين حسب المادة 707 من القانون التجاري.³

أما في حالة اندماج الشركة أو انفصالها فإنه في هذه الحالة لا يعين محافظ حصص آخر بل يستعان بمحافظ الحصص للشركة المدمجة أو المنفصلة، الذي يعد تقريره بصفة سليمة بمعنى دون غش.

¹ : المادة 601 من القانون رقم 09-22 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 59-75 المتضمن القانون التجاري.

² : المادة 608 من القانون رقم 09-22 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 59-75 المتضمن القانون التجاري.

³ : المادة 707 من القانون رقم 09-22 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 59-75 المتضمن القانون التجاري.

كأن يعطي قيمة أكثر من قيمتها الحقيقية، هذا ما أشارت إليه م 753 من ق.ت.ج، و إلا تعرض لعقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000دج إلى 200.000دج، أو إحداهما.¹

الفرع الثالث: إعداد التقارير

بعد قيام محافظ الحسابات بالمراقبة والتدقيق في كل ما يتعلق بالشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، أي كل مسألة تؤثر سلبا أو إيجابا على حياة الشركة، في هذه الحالة فقط تأتي المرحلة المعبرة و المبينة لحقيقة عمل المحافظ، أي بمعنى أن هذا الأخير يؤدي عمله كما تمليه عليه مهامه الرقابية، ذلك لأنه في هذه المرحلة بالذات تظهر نتائج عمله عن طريق ما يعرف بآلية تقديم التقارير المتنوعة.²

يعرف تقرير محافظ الحسابات بأنه وثيقة مكتوبة صادرة من شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية كالفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمعلومات المحاسبية المبينة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة محافظ الحسابات وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات

¹ : المادة 753 من القانون رقم 09-22 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون

التجاري.

² : أيمن مصطفى، المرجع السابق، ص74.

للاعتقاد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صادقة وعادلة

عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق.¹

المبحث الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات

من المتفق عليه أن عمل محافظ الحسابات يبدأ بعد انتهاء عمل المحاسب الداخلي إلى درجة كبيرة، أي أن إعداد القوائم المالية لأي منشأة هي من مسؤولية إدارة المنشأة، وليس من اختصاص المحافظ أو من مسؤوليته إعداد تلك القوائم. ولهذه التفرقة أهمية قصوى من الناحية القانونية للمسئوليات المترتبة على ذلك، تنشأ المسؤولية القانونية للمحافظ في حالة مخالفته للقوانين الموضوعة لحماية الأطراف المختلفة، التي تعتمد على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية التي قام بفحصها ومراجعتها.

المطلب الأول: المسؤولية التأديبية

إلى جانب المسؤولية المدنية والجزائية اللتان أقرهما المشرع في حق محافظ الحسابات، قام بتدعيم هاتين الأخيرتين بمسؤولية أخرى هي المسؤولية التأديبية حتى يضبط تصرفاته تجاه عمله ومهنته، لذلك يصطاح على هذه المسؤولية أيضا بالمهنية بما أنه يمارس مهنة حرة ويتقاضى مقابلها أتعاب.²

¹ : أيمن مصطفى، المرجع السابق، ص75.

² : عصام الدين محمد متولي المراجعة وتدقيق الحسابات الجزء الثاني اليمن 2009 صفحہ 157.

الفرع الأول: الخطأ التأديبي

لم ينظم المشرع الجزائري في القانون المتعلق بالمهنة الثالث الملغى أحكام المسؤولية التأديبية اكتفى بإقرارها فقط حيث أنه لم يتطرق إلى طبيعة الأخطاء التأديبية ولا إلى مختلف العقوبات الممكن توقيعها على محافظ الحسابات، لكنه تدارك الأمر ومآل هذا الفراغ في نص المادة 63 من القانون 01-10¹ المتعلق بالمهنة الثالث الجديد وذكر العقوبات التأديبية التي تسلط على محافظ الحسابات وأحالنا إلى التنظيم بخصوص تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها. لكن المشرع لم يعم بتعريف الخطأ المهني الذي يترتب المسؤولية التأديبية في إطار القانون المنظم للمهنة 01-10، وقام بالنص على ذلك من خلال المرسوم التنفيذي رقم 10-13² الذي يبين فيه أنواع الأخطاء المهنية المرتكبة ودرجاتها والعقوبات التي تقابلها، حيث وفي مادته 02 عرف الخطأ المهني على أنه كل تقصير في إحترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية وكل إهمال صادر من محافظ الحسابات، وسواء صدر هذا الفعل عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما تعرض هذه الأخطاء المهنية على لجنة مختصة تؤسس خصيصا لذلك في المجلس الوطني للمحاسبة تدعى لجنة الانضباط، كما تعد

¹ : المادة 63 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

² : المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 13 يناير 2013 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسه وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها الجريدة الرسمية العدد 3 الصادرة بتاريخ 16 يناير 2016.

هذه الأخيرة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى، و تقدير درجة خطورة الأخطاء

المرتكبة من قبل محافظ الحسابات.¹

الفرع الثاني: المتابعة التأديبية

في حالة ارتكاب محافظ الحسابات لأحد الأخطاء المهنية المرتبة للمسؤولية التأديبية فسيتعرض

إلى المتابعة التأديبية ويتعرض إلى العقوبات التي أقرها المشرع والتي تختلف باختلاف درجة

الخطأ المرتكب من المحافظ.²

أولاً : الإجراءات المتخذة

إن أول مسألة تطرح في إطار تحديد إجراءات ممارسة المسؤولية التأديبية تتعلق بتحديد السلطة

المكلفة بالمتابعة التأديبية، وبالرجوع إلى مختلف الأنظمة المهنية، نجد أنها تختلف في كيفية

تبني شرعية العقوبة التأديبية، وهي ثلاثة أنظمة، فالنظام المهني يمنح للهيئات المهنية وحدها

دون غيرها أن توقع الجزاء التأديبي مهما كانت خطورة الخطأ ومهما كانت جسامه العقوبة،

لإعتبار بأن هذا المجتمع المهني كفيل بأن يضمن استقراره حمايته ذاتياً، دون حاجة إلى أي

سلطة أخرى، فيسند إلى المهنيين ذاتهم إقصاء أو تأديب أي فرد من مجتمعهم لكي لا يلحق

الأذى بالمصالح السامية للمهنة، وزوال مهنتهم بفقدان الثقة فيها، إلا أنه يعاب على هذا النظام

¹ : إلياس ناصيف، الكامل في قانون الشركات التجارية، الجزء الثاني ، منشورات عويدات، بيروت، والجمعيات العامة.

رسالة الدكتوراه في الحقوق، جامعة عين الشمس، 2011، ص 111.

² : نفس المرجع، ص 112.

بأنه منح السلطة في الحد من نشاط الأفراد و تطبيق عقوبات إلى أشخاص ليس لهم تكوين خاص بذلك، لأنهم ليسوا بقضاة، زيادة على أنه من المحتمل التعسف في إيقاع العقوبات، دون وجود أي سلطة تضمن تنفيذها.¹

مما يؤدي إلى ممارسة فوضوية وموازية للمهنة، أي أنه بالرغم من العقوبات التأديبية يواصل الشخص ممارسة المهنة، بيد أن النظام المهني للتأديب يقابله النظام القضائي، أي يسند إلى القضاء الوطني مهمة تكييف الخطأ المهني لإصدار العقوبة التأديبية، ومن ثم فيصبح القاضي، زيادة على أنه مختص بالنطق بالعقوبة الجزائية وتقرير التعويض عن الدعوى المدنية، مؤهلاً لتوقيع العقوبة التأديبية، غير هذا النظام هو الآخر كان محل نقد، إذ يتم تحويل مهام القاضي المؤسسة على الأحكام القانونية، إلى البحث في مدى تشكيل تصرفات لا يعتبرها القانون أخطاءً، إلا أنها متعلقة بعرف المهنة وقواعدها، مما يخرجها عن المنطق القضائي، ويثقل كاهل القضاء بقضايا ذات طابع مهني، وعليه يصبح لازماً على القاضي بأن يكون على دراية بكل الأحكام المهنية الخاصة بشتى المهن، وهو أمر مستحيل، كما أن تقدير تصرف المهني لا يمكن إلا لمهني مثله.²

¹ : الياس ناصيف، المرجع السابق، ص113.

² : فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، الأحكام العامة والخاصة، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2141، ص 527.

وقد إعتبر المشرع في نص المادة 04 من المرسوم التنفيذي 10-13¹ أن لجنة الانضباط والتحكيم هي الهيئة الوحيدة المؤهلة بالتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من اصدار العقوبات التأديبية، وذلك لما يمكنها أن تمارسه من مهام في إطار فض جميع النزاعات ذات الطابع المهني وهو ما إعتده في النصوص التنظيمية، والمقصود بذلك النزاعات فيما بين المهنيين، وبين المهنيين وزبائنهم، وفي مواجهة الهيئات المهنية، والملاحظ أن هذه اللجنة، كغيرها من اللجان التي يضمها المجلس الوطني للمحاسبة هي لجنة متنوعة الأعضاء بين مختلف المهن المحاسبية، أي تضم ثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني من مهن المحاسبة.

فإلى جانب ممثلين عن محافظي الحسابات، يجب تعيين ممثلين عن الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، ولا شك بأن هذه التشكيلة المهنية يتم استكمالها بأعضاء يمثلون الوزير المكلف بالمالية، ومن ثم فقد راعى المشرع الجزائري مبدأ توازي الأشكال، بحيث أن الهيئة التي تمنح الإعتقاد هي التي يمكنها أن تسلط العقوبات التأديبية والمتمثلة في المجلس الوطني

¹ : المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 13 يناير 2013 المحدد لدرجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المحتمد خلال ممارسه وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها الجريدة الرسمية العدد 3 الصادرة بتاريخ 16 يناير 2016.

للمحاسبة، بالرغم من إختلاف اللجنة التي تختص بالاعتماد عن تلك التي توكل إليها مهمة التأديب والتحكيم.¹

ولم يسند المشرع الجزائري للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات صالحيّة متابعة المسؤولية التأديبية، بالرغم من أنها تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعيّة والمعنوية المعتمدة والمؤهلة لممارسة احترام قواعدها وأعرافها، بالإضافة إلى الدفاع عن مصالح أعضائها واستقلاليتهم.²

كما تقوم بالمساهمة في مختلف الأنشطة التشريعية، وتقوم بإعداد النظام الداخلي للمهنة، ومدونة أخلاقياتها، ويضاف إلى المهام السابقة، مهمة إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها، زيادة على ذلك يمكنها تمثيل المصالح المهنية إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة، ولا تبين الأحكام الراهنة مدى إمكانية إسهامها في إبداء الرأي أو تمثيل مصالح المهنة أمام المجلس الوطني للمحاسبة، ويستحسن الاعتماد زيادة على ممثلين عن محافظي الحسابات، على إستشارة الغرفة أو إعدادها لتقرير يتم الارتكاز عليه في إطار المسؤولية التأديبية، وإذا تمت إدانة محافظ الحسابات تأديبيا، فيجيز له المشرع الجزائري اللجوء إلى القضاء للطعن أمام الجهات القضائية المختصة.³

¹ : فنيخ عبد القادر، الجرح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، أطروحة الدكتوراه في القانون تخصص قانون الاعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران 2011 / 2012، ص33.

² : نفس المرجع، ص 34.

³ : نفس المرجع، ص35.

ثانياً: العقوبات المقررة

بالنسبة للعقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها محافظ الحسابات حسب درجة خطورة الخطأ الذي إرتكبه تصاعدياً فقد حددها المشرع في نص المادة 63/2 من القانون 10-01 كما بين على أي صنف من الأخطاء تطبق كل عقوبة في نص المادة 05 من المرسوم التنفيذي 10-13.¹

أ- الإنذار:

تعتبر عقوبة الإنذار من أخف الجزاءات الأدبية، وتطبق هذه العقوبة على الأخطاء من الدرجة الأولى والمذكورة في نص المادة 06 من المرسوم 10-13²، وتتضمن التحذير الارتكاب الخطأ أو الوقوع في خطأ أشد مستقبلاً كما يعتبر إنذار محافظ الحسابات أقل الجزاءات أثراً، ولا تأثير له على المركز الوظيفي ولو صدر بعد المحاكمة التأديبية.

¹ : المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 13 يناير 2013 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المحتمد خلال ممارسه وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها الجريمة الرسمية العدد 3 الصادرة بتاريخ 16 يناير 2016.

² : المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 13 يناير 2013 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المحتمد خلال ممارسه وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها الجريمة الرسمية العدد 3 الصادرة بتاريخ 16 يناير 2016.

ب- التوبيخ:

تطبق عقوبة التوبيخ على الأخطاء المصنفة في الدرجة الثانية والتي حددتها المادة 07 من المرسوم 10-13¹ السابق، ويقصد بالتوبيخ إستتكار السلوك الذي إنتهجه محافظ الحسابات خلال قيامه بأعماله، ونجد أن التوبيخ أشد جسامة من الإنذار، والتوبيخ ليس مجرد لفت نظر لمحافظ الحسابات لما إرتكبه من مخالفات، وإلا تساوي مع الإنذار، وإنما هو إجراء مهين يحمل نوعا من التحقير والتشهير للمحافظ.

ج- التوقيف لمدة أقصاها 6 أشهر:

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

¹ : المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 10-13 المؤرخ في 13 يناير 2013 المحدد لدرجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المحتمد خلال ممارسه وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها الجريمة الرسمية العدد 3 الصادرة بتاريخ 16 يناير 2016.

د- الشطب من الجدول:

وتتضمن أشد الجزاءات درجة التي تلحق المحافظ نتيجة إخلاله بالتزامات المهنية، والمنع من مزاوله النشاط بشكل نهائي والذي يمثل أقصى جزاء تأديبي في سلم الجزاءات، وتطبق هذه العقوبة على الأخطاء من الدرجة الرابعة والتي ذكرها المشرع في المادة 09 من المرسوم 10-13¹، ونظرا لخطورة هذا الجزاء التأديبي، أحيط ببعض القيود والضمانات للتأكد من تناسبه مع الخطأ المرتكب، واللجوء إلى الشطب من الجدول كعقوبة تأديبية إلا في حالة ارتكاب المحافظ لخطأ جسيم.

المطلب الثاني: المسؤولية المدنية والجزائية

إن المسؤولية المدنية هي مركز قانوني على الشخص، عندما يتعلق بالتزام عقد على تنفيذ هذا الالتزام أو أن يكون تقصيرا، إذا تناول الإخلال التزاما يفرض على الكافة عدم الإضرار بالغير.²

¹ : المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 المحدد لدرجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المحتمد خلال ممارسه وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها الجريدة الرسمية العدد 3 الصادرة بتاريخ 16 يناير 2016.

² : نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون التجاري الجزائري، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2010، ص. 332.

الفرع الأول : المسؤولية المدنية

تنقسم المسؤولية المدنية إلى قسمين، مسؤولية تقصيرية ومسؤولية عقدية، فالمسؤولية العقدية هي التي تترتب على الإخلال بالتزام مترتب عن عقد صحيح، أي أنه يشترط لقيامها شروط معينة، وهي أن يرتبط الدائن والمدين بعقد صحيح، وأن يخل المدين بالتزام ناشئ مباشرة عن هذا العقد، بالإضافة إلى ذلك أن يترتب على هذا الإخلال ضرر للدائن أو لخلفه العام، وأن تقوم علاقة سببية بين الإخلال بالتزام وبين الضرر. أما المسؤولية التقصيرية فهي التي يرتبها القانون على الإخلال بالتزام قانوني مقتضاه ألا يضر الشخص غيره بخطأ أو تقصير منه، وكما هو معروف فهي تقوم كذلك على خطأ وضرر و علاقة سببية بين الخطأ و الضرر³ وفقا لنص المادة 124 من القانون المدني الجزائري¹ التي تنص " كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه، و يسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض".

أولاً: شروط قيام المسؤولية المدنية

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

¹ : القانون رقم 05-10 المؤرخ في 20 يونيو 2005 يعدل ويتمم الامر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني الجزائري الجريدة الرسمية العدد 44.

أ/: الخطأ

على الرغم من أن الخطأ ركن من أركان المسؤولية المدنية وقد اعتمده المشرع كأساس لقيام هذا النوع من المسؤولية، سواء في المادة 61 من القانون رقم 01-10¹ المنظم للمهنة بقولها: "...عن الأخطاء التي يرتكبها..." ، أو حتى في المادة 715 مكرر 14 من ق.ت² التي نصت: "... عن الأخطاء واللامبالاة ..."، هذا من جانب.

ومن جانب آخر وحتى في القانون المدني باعتباره الشريعة العامة، لا يوجد تعريف للخطأ في الشق المخصص للمسؤولية المدنية تحت عنوان الفعل المستحق للتعويض، لأن المادة 124 من هذا القانون لم تأت بتعريف للخطأ و اكتفت بالقول أن كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض، هذا عن الخطأ بصفة عامة، أما عن خطأ محافظ الحسابات الذي يوجب مسؤوليته المدنية فقد عرفه بعض الفقهاء على أنه إنحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني المألوف، أو هو الخطأ الذي يرتكبه أو يقوم به رجل فن الذي يقدم خدمة، ومن هذا المنطلق وبما أن محافظ الحسابات ملزم بفحص دفاتر الشركة ومستنداتها وتحقيق موجوداتها التزاماتها، كما لا يغفل عن مراجعة

¹ : المادة 61 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

² : المادة 715 مكرر 14 من القانون رقم 09-22 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

ميزانيتها وحساباتها، ويراقب مدى احترامها للنصوص القانونية والتزامها بالأنظمة الأساسية لهذه الأخيرة.¹

وبما أن المادة 52 من القانون 01-10 المتعلق بالمهن الثلاثة² الجديد أعطت الحق لمحافظ الحسابات بالاستعانة بخبراء مهنيين أو مساعدين لحسابه وتحت مسؤوليته، فيعد إذن بموجب ذلك مسؤولاً مدنياً إذا ارتكب أحد أفعانه خطأ ترتب عنه المسؤولية المدنية، كما قد يسأل المحافظ عن تعويض الأضرار التي قد تنشأ عن تدخله في الإدارة، أو إفشاء أسرار الشركة، أو إذا ترك عمله تجاه الشركة في وقت غير مناسب أو بقصد الإضرار بها.

ب/: الضرر

إن من بين الميزات الخاصة التي تنفرد بها المسؤولية المدنية عن باقي الأنواع هو أنها مسؤولية تعويضية، أي بمعنى لا يكفي وقوع الخطأ لقيام هذه المسؤولية، بل يجب أن يصاحب وقوع هذا الخطأ حدوث ضرر بسبب هذا الخطأ، وذلك وفقاً للقواعد العامة في القانون المدني، هذه الأخيرة هي الأخرى تطبق في خصائص الضرر الموجب للتعويض عن المسؤولية المدنية، ومنه يلزم أن يكون الضرر مؤكداً أي أنه قد حصل ووقع حقاً، وذلك في حالتين إما بفقدان

¹ : ناديا فوضيل، المرجع السابق، ص338.

² : المادة 52 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

المتضرر للكسب، أو إصابته بالخسارة، ويكون الضرر مؤكداً إذا كان محقق الوقوع سواء في الحال أو حتى في المستقبل.¹

ج/ العلاقة السببية وانتفاء المسؤولية

العلاقة السببية هي الركن الذي يجمع ما بين الخطأ و الضرر، لا بد من توافر علاقة سببية بين الخطأ والضرر بحيث يكون الضرر ناشئاً عن ذلك الخطأ وحده، أي يكون السبب المباشر للضرر ولا يعود إلى سبب أجنبي كالقوة القاهرة، فلا تقوم مسؤولية محافظ الحسابات المدنية إلا إذا أثبت المتضرر أن الضرر الذي لحقه ناجم عن خطأ محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه، فيجب بصفة أساسية توافر العلاقة السببية بين خطأ المراقب والضرر الحاصل حيث نص المشرع في م 61/2 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة²: " يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون". فقد اشترط المشرع أن يكون الضرر الناتج عن خطأ محافظ الحسابات و بانتفاء هذه العلاقة تنتفي مسؤوليته المدنية، وتعرف العلاقة السببية على أنها مجموعة العوامل الإيجابية والسلبية التي تساهم في إحداث النتيجة أو الضرر.

¹ : ناديا فوضيل، المرجع السابق، ص339.

² : المادة 61-02 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

ثانيا: نظام الدعوى المدنية

سنتطرق إلى الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية ثم إلى

الخصوم في هذه الدعوى.

أ/: الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية:

إن مختلف النصوص القانونية المنظمة لمهنة محافظة الحسابات لم تنص على الهيئة المختصة

بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية، مما يسمح لنا أن نقول بأن هذه الدعوى تخضع للمبادئ

العامّة التي تنظم الإختصاص النوعي والإقليمي في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بالنسبة

للإختصاص الإقليمي، وطبقا للقواعد العامة، الإختصاص يعود إلى المحكمة التي يقع في

دائرتها الموطن المهني لمحافظ الحسابات أو شركة محافظة الحسابات.¹

كما إعتبر من الممكن أن يطبق نص المادة 46 من قانون الإجراءات المدنية الجديد²،

و ذلك بجعل الإختصاص الإقليمي للمحكمة التي وقع في دائرتها الفعل الضار لكن الواقع

العملي في فرنسا جرى أن يعود الإختصاص إلى المقر الاجتماعي للشركة المعنية بالرقابة،

أما بالنسبة للإختصاص النوعي فإن المشرع الجزائري وضع المعيار العضوي لتحديد

الإختصاص النوعي، وبتطبيق هذا المعيار فإن الإختصاص النوعي يعود إلى القضاء العادي،

¹ : بوعزة ديدن. محاضرات ألقيت على طلبة السنة الأولى ماستر قانون الأعمال، مقياس الشركات التجارية، جامعة أبو

بكر بلقايد تلمسان، 2010-2011، ص51.

² : المادة 46 من قانون رقم 22-13 مؤرخ في 12 يوليو 2022 المتضمن تعديل قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

أما من حيث تحديد القسم المختص بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية فإنه مادام أن محافظ الحسابات ليس بتاجر فدعوى المسؤولية المدنية يمكن أن ينظر فيها القسم المدني، مع أنه لا يوجد أي مانع في أن ينظر فيها القسم التجاري، إذ لا يوجد إختصاص نوعي بين الأقسام.¹ وفي الأخير ما يمكن الختم به وهو أن دعوى المسؤولية ضد محافظي الحسابات تنقضي بطريقتين، إما بتنازل أصحاب الحق في مباشرتها، مع الإشارة إلى أن تنازل الشركة عن حقها في متابعة محافظي الحسابات عن خطئهم في إعداد التقارير والمصادقة عليها لا يعني بالضرورة سقوط حق الشركاء، أو حق الغير المتعامل معها في رفع هذه الدعوى، هذا طريق، والطريق الثاني هو التقادم وبما أنه لم يتطرق لها القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري، فلا مجال لمد إعمال أحكام التقادم الخاصة بالمؤسسين أو الهيئة الإدارية، وبالتالي فتتطبق عليه قواعد القانون المدني والذي ينص على أن دعوى التعويض تسقط بانقضاء 15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار حسب المادة 133 المعدلة من القانون المدني والتي فإنها تنص على أنه "تسقط دعوى التعويض بانقضاء خمس عشرة سنة من يوم وقوع الفعل الضار".²

ب/ أطراف الدعوى

تقتصر القائمة المتضمنة الأشخاص الذين لهم الحق في رفع دعوى التعويض المدنية

ضد محافظ الحسابات الذي ثبتت مسؤوليته على :

¹ : بوعزة ديدين، المرجع السابق، ص52.

² : المادة 133 من القانون رقم 05-10 المؤرخ في 15 أوت 2010 المتضمن تعديل القانون المدني.

أ- الشركة : بإمكان الشركة تحريك الدعوى المدنية ضد محافظ الحسابات الذي يقوم بم ارقبتها في حالة ارتكابه الأخطاء أحدثت أضراراً بها، ويقوم رئيس مجلس الإدارة تطبيقاً لنص المادة 638/1 من ق.ت.ج.¹

أو رئيس مجلس المديرين تطبيقاً لنص المادة 652 من القانون نفسه حسب الحالة بتمثيل الشركة أمام الجهات القضائية، وفي حالة تصفية الشركة يقوم المصفي بتمثيلها كما هو معمول به قانوناً بناء على نص المادة 767 من ق.ت.ج.²

وترفع دعوى الشركة بقرار تصدره الجمعية العامة للمساهمين تعين فيه من يقوم بمتابعة الدعوى باسمها، فيمكن أو توكل ذلك إلى مجلس الإدارة أو تقوم بتعيين وكيل خاص لمباشرتها باسمها الخاص.³

ب- الشركاء : يحق للشريك الذي لحقه من جراء عمل محافظ الحسابات ضرر يختلف بطبيعته عن ذلك الذي أصاب الشركة، أن يرفع دعوى فردية ضد محافظ الحسابات مطالباً فيها إياه بجبر الضرر، كما يحق وفي نفس السياق للمساهم الذي أقدم على شراء أسهم الشركة المطروحة للبيع بعد الاطلاع على تقرير المحافظ، والذي أوهمه بهذا التقرير بصورة خاطئة وغير حقيقية

¹ : المادة 638 - 01 من القانون رقم 22-09 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

² : المادة 767 من القانون رقم 22-09 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

³ : دحموش فأيزة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر، مذكرة ماجيستير، كلية الحقوق، بن عكنون، الجزائر، 2001-2002 ص 72.

الفرع الثاني : المسؤولية الجزائية

أولاً: محافظ الحسابات كفاعل أصلي الجريمة

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

يعتبر الفاعل بوجه عام كل شخص يرتكب الجريمة فتتحقق لديه عناصرها المادية والمعنوية على السواء، وهو الأمر نفسه بالنسبة لمحافظ الحسابات كفاعل أصلي في أي جريمة يمكن أن يقتربها، ولا تقوم مسألة المساهمة تماماً، لأن محافظ الحسابات يقدم على فعله لوحده ويتحمل مسؤوليته كاملة، وقد نص المشرع الجزائري على الفاعل الأصلي في المادتين 41 و 45 من قانون العقوبات¹، وباستقراء النصين فإن محافظ الحسابات في هذه الحالة هو من يقوم بالعمل التنفيذي أو التحريض في ارتكاب الجريمة سواء كان مفرداً أو مع غيره من مساعديه أو مسيري الشركة.

ثانياً : محافظ الحسابات كشريك في الجريمة

كما هو معلوم أن الاشتراك في الجريمة يتعدد فيها الفاعلون، حيث يكون دور المشارك ثانوياً في إحداث الجريمة، فتوصف مشاركته بأنها مشاركة تبعية، وهو الأمر نفسه بالنسبة

¹ : المادتين 41 و 45 من القانون رقم 14/21 المؤرخ في 28/12/2021 المتضمن تعديل قانون العقوبات الجزائري.

لمحافظ الحسابات، حيث يكون دور المحافظ مقتصر على خلق فكرة الجريمة في ذهن فاعليها

دون أن يشارك في إحداثها على نحو أصلي أو تبعي.¹

وطبقا لنص المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري² فإنه " يعتبر شريكا في الجريمة

من لم يشترك اشتراك مباشر، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل، أو الفاعلين على

ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك³، وكذا نص المادة 44

فقرة أولى من نفس القانون على أن: "يعاقب الشريك في جناية أو جنحة بالعقوبة المقررة للجناية

أو الجنحة"، والعبرة من التشديد في العقوبة المقررة للشريك أنه لولا الاشتراك لما اكتملت

الجريمة.

ثالثا: أنواع جرائم محافظ الحسابات

1 : جريمة التزوير في المحررات

لقد ذكرت المادة 216 ق.ع.ج⁴ بأن التزوير يكون إما بتقليد أو بتزييف الكتابة أو التوقيع،

وأما باصطناع اتفاقات أو نصوص أو التزامات أو مخالصات أو بإدراجها في هذه المحررات

فيما بعد، وإما بإضافة أو بإسقاط أو بتزييف الشروط أو القرارات أو الوقائع التي أعدت هذه

¹ : هناء عبيدي المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر تخصص قانون جنائي للأعمال
جامعه ام البواقي السنة الجامعية 2014 2015 صفحه 44.

² : المادة 42 من القانون رقم 14/21 المؤرخ في 28/12/2021 المتضمن تعديل قانون العقوبات الجزائري.

³ : المادة 44 من القانون رقم 14/21 المؤرخ في 28/12/2021 المتضمن تعديل قانون العقوبات الجزائري.

⁴ : المادة 216 من القانون رقم 14/21 المؤرخ في 28/12/2021 المتضمن تعديل قانون العقوبات الجزائري.

المحركات لتلقيها أو لإثباتها وأما بانتحال شخصية الغير أو الحلول محلها و يصدق القول على أن جريمة التزوير تقترب سواء بالفعل المادي كاملا، أي الجريمة التامة، غير أن المشرع الجزائري واحتياطا منه ، يعاقب على الشروع في التزوير مثله مثل الجريمة الكاملة، ويعاقب صاحبها إلى جانب العقوبة الأصلية، بعقوبات تبعية¹.

العقوبة في جريمة التزوير في المحركات التجارية تعتبر جنحة لأنه ناتج عن تزوير في المحرر، وهي عقوبة مخففة بالنسبة لباقي عقوبات التزوير الأخرى، حيث فرق المشرع لصفة مرتكب الجريمة، فعندما يتعلق الأمر بالمادة 228 من قانون العقوبات الجزائري² فالعقوبة هي الحبس من ستة اشهر الى سنتين وبغرامه من 600 الى 6000 دينار جزائري او بإحدى هاتين العقوبتين.

وبتطبيق المادة 219 من نفس القانون فالعقوبة هي الحبس من سنة الى خمس سنوات وبغرامه من 500 الى 20,000 دينار ويجوز علاوة على ذلك ان يحكم على محافظ الحسابات بالحرمان من الحق او اكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 وبالمنع من الإقامة من سنة الى خمس سنوات على الأكثر.³

¹ : شرفي عمر، المرجع السابق، ص146.

² : المادة 228 من القانون رقم 14/21 المؤرخ في 28/12/2021 المتضمن تعديل قانون العقوبات الجزائري.

³ : المادة 14 من القانون رقم 14/21 المؤرخ في 28/12/2021 المتضمن تعديل قانون العقوبات الجزائري.

2: جريمة خيانة الأمانة لمحافظ الحسابات

هذه الجنحة نصت عليها المادة 376 من قانون العقوبات الجزائري¹ وتقع جريمة خيانة الأمانة بعد استلام الاموال بناء على احد العقود المحددة في المادة 376 من نفس القانون والتي يطلق عليها مصطلح عقود الأمانة.

3: جريمة النصب لمحافظ الحسابات

يعرف النصب على انه الاستيلاء على شيء مملوك للغير بطرق احتياليه بقص التملكة اذ تتم عمليه الاستيلاء بفعل تسليم المجني عليه للمال بسبب احتيال مخالف للواقع حمله على ذلك وما يجب الإشارة اليه انه النصب لا يهدف الى حمايه حيازة المال فقط مثل ما يهدف الى السرقة إنما يرمي الى حمايه الملكية والذي يتحقق بحماية الرضا في التسليم المال لذا فالنصب هو احتيال يدبره الجاني عمدا ليحمل الضحية على ان يسلم المال طواعية وتعد جريمة النصب من جرائم الاعتداء على المال وتعرف هذه الأخيرة بان الجرائم التي تنال بالاعتداء او تهدد بالخطر الحقوق ذات القيمة المالية.

¹ : المادة 376 من القانون رقم 14/21 المؤرخ في 28/12/2021 المتضمن تعديل قانون العقوبات الجزائري.

ولقد نص المشرع الجزائري على هذه الجريمة ويعاقب مرتكبها بموجب المادة 372 من قانون العقوبات¹ ولقيام هذه الجريمة لأبد من توافر الركن المادي الذي يتمثل في استعمال طريقه من طرق الاحتيال المنصوص عليها في المادة السالفة الذكر والركن المعنوي فيها بإثبات القصد الجنائي من خلال علم محافظ الحسابات بأنه يستعمل وسائل ائتمان ومصادقيه الحسابات التي يدعيها غير حقيقيه وتتجه ارادته باستعمال الوسائل التدليسية للحصول على قيم غير مشروعه مملوكه للغير.

رابعاً: الجرائم الخاصة بمحافظ الحسابات

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

أ/: الجرائم الخاصة بممارسة وظيفة محافظ الحسابات

هناك من الجرائم التي لا يمكن أن ترتكب إلا من قبل محافظ الحسابات وذلك بحكم طبيعة المهام التي يؤتيها، فلا يمكن أن يتابع غيره بها، وذلك طبقاً للمبدأ الجنائي القاضي بشخصية العقوبة².

¹ : المادة 372 من القانون رقم 14/21 المؤرخ في 28/12/2021 المتضمن تعديل قانون العقوبات الجزائري.

² : شرفي عمر، المرجع السابق، ص147.

أ. جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات

جاء في نص المادة 73 من القانون 10-01¹ المتعلق بمهنة المحاسبة الثلاث على أنه: " يعاقب كل من يمارس مهنة ومحافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح من 500.000 دج إلى 2000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة. أي لا يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا من قبل أشخاص طبيعيين ومعنويين مسجلين في جدول الغرفة مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة 08 من القانون 10-01، وإذا كان الممارس غير مسجل في جدول الغرفة الوطنية أو تم إيقاف تسجيله مؤقتاً أو تم شطبه لكنه مستمر في القيام بالعمليات التي نص عليها القانون، تسلط عليه العقوبات المنصوص عليها في المادة 73 المذكورة أعلاه، ولقد خص المشرع الأشخاص المسجلين في الجدول بممارسة المهنة حتى يقدم الضمانات اللازمة خاصة الكفاءة والنزاهة².

¹ : المادة 73 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

²: المادة 08 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

ونصت على ذلك المادة 829 من ق. ت. ج، حيث جاء فيها بأن " يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة (6) أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمداً، أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية.¹

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

¹: طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص 29.

²: نفس المرجع، ص 30.

ب. جريمة إنتحال صفة محافظ الحسابات

الركن الشرعي لهذه الجريمة متوافر بحكم نص م 243 من ق. ع. ج¹، وكذا ما جاء في نص م 74 فقرة ثانية من القانون المنظم للمهنة، حيث أدرج المشرع هذه الجريمة في إطار الممارسة غير الشرعية للمهنة.

يقتضي الركن المادي قيام عنصرين: اتخاذ اسم كاذب وصفة غير حقيقية، فالاسم الكاذب يكون عندما ينتحل محافظ الحسابات شخصية محافظ حسابات آخر سواء كان حقيقي أو وهمي أو أي شركة محاسبية، بحيث تصدق الهيئة أو الشركة محل المراقبة ولا بد أن يقوم محافظ الحسابات بعمل إيجابي بأن ينتحل الاسم الكاذب أو الصفة الكاذبة الحقيقية أو الوهمية، أما بالنسبة للقصد الجنائي لهاته الجريمة فيتمثل في الإضرار بالغير، وكذلك بأنه يعلم بأن ما يقوم به فعل مخالف لقواعد المهنة و يشكل خطورة، ويكون لديه دافع بتوجيه إرادته إلى القيام بسلوك محظور بهدف تحقيق نتيجة جرمية².

¹: المادة 243 من قانون العقوبات الجزائري، حيث جاء فيها أن: "كل من استعمل لقيا متصلا بمهنة منظمة قانونا، أو شهادة رسمية، أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها، أو ادعى لنفسه شيئا من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها، يعاقب بالحبس من ثلاثة (3)، أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 ج إلى 5000 ج أو بإحدى هاتين العقوبتين".

²: عبد الوهاب نصر عليّ خدمات مراقب الحسابات لسوق المال – الجزء الأول – دراسة مقارنة، الدار الجامعية، مصر د.ت، ص.120.

ويلاحظ أن المشرع قد رتب المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية عن إرتكابهم مثل هذه الجريمة، أما العقوبة المقررة لها فقد جاء بها نص المادة 73 من القانون المنظم للمهنة، بصفتها صورة من صور الممارسة غير الشرعية للمهنة، وهي من 500000 دج إلى 2000000 دج، وبالحبس من سنة (6) أشهر إلى سنه وبضعف الغرامة في حالة العود¹.

ت. جرائم عدم الملائمة القانونية:

المحافظ الحسابات دور كبير في مراقبة أنشطة الشركة وحساباتها بصفة عامة وتصرفات المدراء فيها بصفة خاصة بهدف قمع كل حماية الغير المتعامل مع الشركة وحماية الشركة ذاتها والمساهمين فيها من التصرفات غير السليمة التي يقوم بها المدراء، ولا يخفى أن مباشرة أية رقابة فعالة ومحايدة توجب أن يتمتع من يباشرها بالإستقلال في مواجهة من تتبشر عليه هذه الرقابة، من هنا كانت حتمية ضمان الإستقلالية لمحافظ الحسابات في مواجهة الشركة وفي مواجهة مدرائها والتأكيد على إنتفاء أية مصلحة خاصة له تحول دون توافر الحيادية في أدائه لمهنته.²

¹ :المادة 73 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

² : المادة 715 مكرر 06 من القانون رقم 22-09 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

ولقد نصت المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري على الشروط القانونية اللازمة لتفادي الوقوع في عدم الملائمة بقولها: « لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:

1. الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
2. القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركات.
3. أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبان إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
4. الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم¹.
5. الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم..

¹ : المادة 829 من القانون رقم 22-09 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

يتضح من خلال هذا نصها أن المشرع الجزائري عاقب ممارس المهنة المخالف للملائمات القانونية، ويتم النظر أمام غرفة المخالفات بموجب العقوبات الجنحية المقررة والمتمثلة في غرامة تتراوح ما بين 20.000 إلى 200.000 دج أو الحبس من شهرين إلى ستة أشهر، ويلاحظ أيضا بأن النص موجه إلى كل من يمارس المهنة بطريقة غير شرعية أي أنه غير محترف وفي هذه الحالة نكون أمام مخالفتين: مخالفة الممارسة غير الشرعية للمهنة ومخالفة وجود حالة من حالات التنافي القانونية، في هذه الحالة يعتبر محافظ حسابات فعلي مثله مثل المسير أو المحاسب الفعلي و منه، يمكن تحديد الركن المادي لها الذي يتحقق بمجرد قبول المحافظ ممارسة المهنة رغم وجود حالات التنافي القانونية، حتى ولو لم تكن هناك ممارسة فعلية للمهام أو في حالة مواصلة ممارسة المهنة بعد ظهور حالات التنافي، وذلك مهما كانت المدة التي مورست فيها المخالفة، أما عن الركن المعنوي، فيلزم في كل الجرائم طبقا للقواعد العامة توفر القصد من وراء ارتكاب الفعل، ولقد نصت المادة 829 السالفة الذكر أن التصرف المعاقب عليه هو التصرف العمدي لكن هذا لا يعني أن المشرع سيبحث في نية المحافظ وإنما يقصد بذلك العمد في ممارسة المهنة رغم علم هذا الأخير بوجود حالات التنافي المنصوص عليها صراحة في القانون¹.

¹ : نادية فوضيل، المرجع السابق، ص 88.

ب/ جرائم محافظ الحسابات المرتبطة بوظيفته الرقابية

أ. جريمة إفشاء السر المهني:

من المعلوم أن المشرع الجزائري تطرق إلى ضرورة ووجوب كتمان السر المهني سواء تعلق الأمر بمحافظ الحسابات أو غيرها من المهن الأخرى منها ما هو منصوص عليه في قانون العقوبات ومنها ما نص عليها بموجب قوانين خاصة و أو القانون التجاري، حيث تقع جريمة إفشاء السر المهني من طرف محافظ الحسابات إذا أفضى بالسر إلى أحد العاملين في الشركة أيا كانت درجته طالما أنه يفترض فيه الاطلاع بحكم عمله على المعلومات التي تعد سرا، كما تقع الجريمة إذا أفضى بالسر إلى أحد دائني الشركة أو إلى وكيل التفليسة

ب. جريمة إعطاء معلومات كاذبة:

يمكن المحافظ الحسابات وهو يقوم بعمله أن يرتكب جريمة إعطاء معلومات كاذبة وغير صحيحة أو التصريح بهذه المعلومات، وهي فرضية شائعة أين يقوم القائمين بالإدارة بإعطاء معلومات غير صحيحة حول الشركة والمحافظ يدركها ويوافقهم عليها أو لا يقوم بتوعيتهم بشأنها، حيث نص عليها المشرع التجاري من خلال م 1830 منه وهذا فيما يخص شركة المساهمة، ولم ينص عليها ق 10-01 المنظم للمهن الثلاث، حيث يقوم محافظ

¹: المادة 830 من القانون التجاري: " يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة..."

الحسابات إعطاء أو التصديق على حسابات ومعلومات غير صحيحة وكاذبة، والتي من شأنها تحقيق مصلحة له سواء كانت هذه المصلحة مادية أو معنوية، وتلحق ضرر بمصالح الشركة أو الهيئة التي يقوم بمراقبتها¹*

يتكون الركن المادي لهذه الجريمة من سلوك إيجابي يتمثل في قيام محافظي الحسابات بتقديم تقرير عن الوضعية المالية للشركة وبيانات أخرى بصورة مخالفة للحقيقة، يجب أن تكون هناك معلومات كاذبة أعطيت أو أكدت من قبل محافظ الحسابات².

ويجب أن يكون هذا الكذب متعلقاً بمعلومات دقيقة وواضحة وليس بتقديرات أو تخمينات من محافظ الحسابات، كما أن المحافظ لا يتحمل المسؤولية إذا كان الكذب صادراً من طرف المدراء، ولا يشترط لوقوع الجريمة أن يكون إعطاء المعلومات قد تم بطريقة علنية كما يستوي أن يتم إعطاء المعلومات إلى المساهمين أو المدراء أو إلى الغير، والمقصود بالمعلومات تلك المتصلة بمهمة محافظ الحسابات في الشركة مهما كان نوعها أما ما لا يتصل بمهمته فلا تقوم عنه الجريمة المنصوص عليها أنفاً، ويتحقق الركن المعنوي للجريمة إذا ما توافر عنصران وهما العلم والإرادة الحرة، وذلك بأن يكون محافظ الحسابات عالماً بأن التقارير التي يقدمها بها

¹: نادية فوضيل، المرجع السابق، ص 89.

²: نفس المرجع، نفس الصفحة.

معلومات وبيانات غير مطابقة للحقيقة، وأن إرادته تتجه إلى تقديمها إلى الجهة المختصة شريطة أن لا تكون هذه الإرادة مشوبة بعيب من عيوب الإرادة.¹

أما عن العقوبة المقررة لهذه الجنحة فقد ذكرها المشرع الجزائري في نص المادة 830 فقرة أولى من القانون التجاري أن الجزاء يكون الحبس من سنة إلى خمس (5) سنوات وغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة ... و يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 50.000 دج أو إحدى هاتين العقوبتين، محافظ الحسابات الذي يقوم بمنح عمدا أو بالموافقة على بيانات غير صحيحة، وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في حق الأفضلية في الاكتتاب للمساهمين وهي حالة خاصة بذاتها.²

ت. جريمة عدم الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية

يخطر وكيل الجمهورية بالقضايا عن طريق تلقي البلاغات عن وقوع الجرائم و تلقي المعلومات والمحاضر والمستندات التي تبلغ إليه من الموظفين الذين يطلعون على وقوعها أثناء مباشرة مهامهم، ومن الضبطية القضائية و كذلك عن طريق الشكاوى المقدمة إليه من

¹: نادية فوضيل، المرجع السابق، ص90.

²: المادة 830-01 من القانون رقم 22-09 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

المواطنين أو عن طريق قاضي التحقيق وفقا للمادة 72 ق.ا.ج¹ عندما يتعلق الأمر بشكوى مصحوبة بإدعاء مدني.

رغم أن القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الساري المفعول لم يتطرق إطلاقا لهذه الجريمة إلا أن القانون التجاري الجزائري نص عليها في المادة 715 مكرر 13/2 من : « ويطلعون، علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها ، وعاقب عليها بموجب نص المادة 830 من القانون نفسه² بقولها : « يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب الحسابات أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها، ولتحقق الركن المادي لهذه الجريمة لابد من توافر العناصر التالية:

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

¹: المادة 72 من القانون رقم 21 في الجزائر يشير إلى الأمر رقم 21-11 المؤرخ في 25 غشت 2021، والذي يعدل ويتمم الأمر رقم 66-155 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية.

²: المادة 830 من القانون رقم 22-09 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري.

خلاصة الفصل:

تتمخض عن المهام المنوطة بمحافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة قد تصل إلى حل سلب الحرية فقد خص المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي مسؤولية محافظي الحسابات بإهتمام كبير، إذ قد يتساءل محافظ الحسابات مدنيا عن كل ضرر سببه سواء للشركة أو الشركاء أو الغير ويلزم بالتعويض كما قد يتساءل تأديبيا أمام الهيئة الوصية وهي مجلس المحاسبة عن كل خطأ تأديبي ويعاقب عليه حسب درجة الخطأ تصاعديا بالإنذار أو التوبيخ أو توقيف النشاط لمدة أقصاها ستة أشهر أو الشطب من الجدول كأقصى عقوبة تأديبية، ويبقى محافظ الحسابات محاط بمسؤولية غليظة تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائية، وذلك إذا قام بأفعال يجرمها القانون كفاعل أصلي أو كشريك.

الخاتمة

في إطار مهمة مراقبة الشركات والهيئات يتم تعيين محافظ الحسابات لعهددة تحدد ب ثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، فيقوم هذا الأخير بعد انتهاء كل سنة مالية بعدة مهام حددها القانون والمتمثلة في أنه يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات ويفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص، كما يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادقة عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير، ويقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة، بالإضافة إلى إعلام المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة التداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة. وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

وحتى يتمكن محافظ الحسابات من بلوغ أهدافه، عليه جمع وتقييم في فترة زمنية قصيرة، كتلة كبيرة من المعلومات المختلفة، مما يفرض عليه مسلك منطقي يسمح له بالحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة.

النتائج:

- نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها جيدا،
- إن محافظ الحسابات يعتبر الشخص القانوني الذي له علاقة وطيدة بالشركات وخصوصا شركات المساهمة نظرا للمهمة التي أوكلها له القانون
- إن الهدف الأساسي من وجود محافظ الحسابات داخل الشركة، هو التأكد من صحة وسلامة حساباته، ومن أجل ذلك وسعيا منها إلى الاقتراب أكثر فأكثر إلى نتائج مراقبة سليمة،
- تهدف مهام محافظ الحسابات إلى حماية مصلحة الهيئة المراقبة والشركاء والغير لأنها تنصب على جانب حساس وهي حسابات الشركة والتي تشكل قوتها.
- تنشأ المسؤولية القانونية للمحافظ في حالة مخالفته للقوانين الموضوعة لحماية الأطراف المختلفة، التي تعتمد على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية التي قام بفحصها ومراجعتها.

التوصيات:

- ضرورة النص على مدة تقادم دعوى المسؤولية ضد محافظ الحسابات.
- - ضرورة تحديد الطبيعة القانونية لعلاقة محافظ الحسابات والهيئة التي يراقبها، بين طبيعة تعاقدية وطبيعة عضوية، وهذا ما يفتح باب التأويل خصوصا فيما يتعلق بتحديد أساس قيام المسؤولية المدنية.
- توفير إجتهاادات قضائية في هذا المجال خاصة فيما يتعلق بأنواع المسؤولية الممكن انعقادها على محافظ الحسابات.
- عدم التأخر في إصدار المراسيم التنفيذية الخاصة بالمهنة على عكس ما كان عليه الحال بعد صدور القانون المنظم للمهن الثالثة الملغى.

الخاتمة:

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المؤلفات

1. ابراهيم علي عشاوي اساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية طوفي مصر للطباعة، مصر، بدون سنة نشر.
2. إلياس ناصيف، الكامل في قانون الشركات التجارية، الجزء الثاني ، منشورات عويدات، بيروت، والجمعيات العامة. رسالة الدكتوراه في الحقوق، جامعة عين الشمس، 2011.
3. حسام إبراهيم حسن: تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، الجزء الثاني عمان، الأردن، 2010.
4. عبد الوهاب نصر عليّ خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - الجزء الأول - دراسة مقارنة، الدار الجامعية، مصر د.ت، ص.
5. عصام الدين محمد متولي المراجعة وتدقيق الحسابات الجزء الثاني اليمن 2009.
6. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، دار هومه للنشر والتوزيع.
7. فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، الأحكام العامة والخاصة، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
8. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات-الاطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات، الجزائر.

9. محمد بوتين، " المراجعة و مراقبة الحسابات-من النظرية الى التطبيق " - ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

10.نادية فضيل شركة الأموال في القانون التجاري ط1 ديوان المطبوعات الجامعية 2007.

ثانيا: أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير ومذكرات الماستر

أ- أطروحات الدكتوراه:

1.بدي فاطمة الزهراء الرقابة الداخلية في شركة المساهمة أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه كليه

الحقوق والعلوم السياسية جامعه أبي بكر بلقايد تلمسان 2017.

2.شرفي عمر التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية

أطروحة الدكتوراة كلية العلوم الاقتصادية التجارية والتسيير جامعه فرحات عباس سطيف

. 2011 2012 .

3.علاوي عبد اللطيف مندوب الحسابات ودوره في مختلف اشكال الشركات التجارية

أطروحة مقدمه لنيل شهادة الدكتوراه جامعه ابو بكر بلقايد تلمسان 2016 2017.

4.فنينخ عبد القادر الجرح المتعلقة بمراقبه الشركة التجارية من قبل مندوب الحسابات

أطروحة الدكتوراه في القانون التخصص قانون الاعمال كليه الحقوق جامعه وهران النشر

.2011 2012.

5. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة

المغربية،- أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات

عباس، سطيف، الجزائر، 2011 - 2012.

ب- رسائل الماجستير:

1.أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة الماجستير جامعة الجزائر،
2002.

بن جميلة محمد مسؤوليه محافظ الحسابات في مراقبه شركه المساهمة مذكره بحث لنيل
درجه الماجستير في تخصص قانون الاعمال كليه الحقوق جامعه منتوري قسنطينة 2010
2011.

2.دحموش فايذة النظام القانوني لمحافظ الحسابات في الجزائر مذكره لنيل شهادة الماجستير
فرع اداره ومالية جامعة الجزائر 2001 2002.

3.عبد السلام عبد الله أبو سرعه التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكره ضمن
متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعه الجزائر 2008.

ج- مذكرات الماستر:

1.أيلول الامين والسلامي عبد القادر النظام القانوني لمحافظ الحسابات في القانون الجزائري
مذكره مقدمه لاستكمال متطلبات شهادة الماستر جامعه قصدي مرياح ورقلة كليه الحقوق
والعلوم السياسية قسم الحقوق سنة 2018-2019.

2.أيمن مصطفى، دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومة المالية، مذكره مقدمة
لنيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة
مسيلة محمد بو ضياف، الجزائر، ،2021/2022.

3. بومكواز عبد القادر, بوعنان نسيمه دور محافظ الحسابات في مراقبه شركة المساهمة
مذكره لنيل شهاده الماستر أكاديمي كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعه عبد الرحمن ميرة
بجاية 2012 2013.

4. هناء عبيدي المسؤولية الجزائية لمحافظة الحسابات مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر
تخصص قانون جنائي للأعمال جامعه ام البواقي السنة الجامعية 2014 2015.

ثالثا: المحاضرات والمجلات العلمية

أ- المحاضرات:

1. بوعزة ديدن. محاضرات ألقيت على طلبة السنة الأولى ماستر قانون الأعمال، مقياس
الشركات التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010-2011.

ب- المجلات العلمية:

1. طيطوس فتحي محافظ الحسابات في الجزائر مقال منشور في مجله دفاتر السياسة
والقانون العدد 09، جوان 2013.

رابعا: النصوص التشريعية والتنظيمية

1. القانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أبريل 1991 يتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب،
محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد في الجزائر.

2. القانون رقم 22-09 مؤرخ في 5 مايو 2022، ويعدل ويتم الأمر رقم 75-59
المتضمن القانون التجاري.

3. القانون رقم 14/21 المؤرخ في 28/12/2021 المتضمن تعديل قانون العقوبات

الجزائري.

4. القانون رقم 22-13 مؤرخ في 12 يوليو 2022 المتضمن تعديل قانون الإجراءات

المدنية والإدارية.

5. القانون رقم 05-10 المؤرخ في 15 أوت 2010 المتضمن تعديل القانون المدني.

6. القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب

ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو

2010.

7. الأمر رقم 71-82 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب جريدة الرسمية رقم

07 المؤرخة في 30 ديسمبر 1971.

8. المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 المحدد لدرجه الاخطاء

التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المحتمل خلال

ممارسه وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها الجريدة الرسمية العدد 3 الصادرة بتاريخ 16

يناير 2016.

9. المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المعدل للأمر رقم 75-59

المتعلق بالقانون التجاري.

10. المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي

الحسابات الرسمية العدد 07 المؤرخة في 2 فبراير 2011.

11. المرسوم التنفيذي 31-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة في 1 فبراير 2011.

الفهرس

.....	شكر ومعرفة
.....	اهداء
أ.....	مقدمة
.....	الفصل الأول: الاطار النظري لمحافظ الحسابات
7	المبحث الأول: مفهوم محافظ الحسابات
7	المطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات
7	الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات في القانون رقم 01-10
9	الفرع الثاني: تعريف محافظ الحسابات في القانون التجاري
9	المطلب الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
10.....	الفرع الأول: الشروط التي يخضع إليها الشخص الطبيعي
15.....	الفرع الثاني: الشروط التي يخضع لها الشخص المعنوي:
17.....	الفرع الثالث: شروط أخرى
21.....	المطلب الثالث: تكييف العلاقة بين محافظ الحسابات والهيئة المراقبة
21.....	الفرع الأول : النظرية التقليدية
23.....	الفرع الثاني: النظرية الحديثة
24.....	الفرع الثالث: النظرية التوفيقية
26.....	الفرع الرابع: موقف المشرع الجزائري
27.....	المبحث الثاني: تعيين محافظ الحسابات و إنهاء مهامه
27.....	المطلب الأول: تعيين محافظ الحسابات
28.....	الفرع الأول: شروط تعيين محافظ الحسابات
30.....	الفرع الثاني : التعيين عن طريق الجمعية العامة العادية والجمعية التأسيسية
34.....	الفرع الثالث: تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء

35	المطلب الثاني: إنهاء مهام محافظ الحسابات
36	الفرع الأول: إنتهاء المدة القانونية
38	الفرع الثاني: الوفاة أو الاستقالة أو شطبه أو إيقافه:
39	الفرع الثالث: عزل محافظ الحسابات
42	الفرع الرابع: رد محافظ الحسابات
6	الفصل الثاني: الاطار القانوني لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري
47	المبحث الاول: مهام محافظ الحسابات
47	المطلب الاول: المهام العادية
47	الفرع الأول: مراقبة حسابات السنة المالية
48	الفرع الثاني: مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المديرون
49	المطلب الثاني: المهام الخاصة
49	الفرع الأول: مراقبة الحياة الاجتماعية للشركة
51	الفرع الثاني: محافظ الحصص
53	الفرع الثالث: إعداد التقارير
54	المبحث الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات
54	المطلب الاول: المسؤولية التأديبية
55	الفرع الأول: الخطأ التأديبي
63	الفرع الثاني: المتابعة التأديبية
71	المطلب الثاني: المسؤولية المدنية والجزائية
71	الفرع الأول : المسؤولية المدنية
82	الفرع الثاني : المسؤولية الجزائية
90	خلاصة الفصل:

92.....الخاتمة

.....قائمة المصادر والمراجع

.....الفهرس



ملخص مذكرة الماستر

نظم القانون رقم 10-01 والتشريعات المكملة له مهنة محافظة الحسابات (والمهن ذات العلاقة: الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد)، حيث وضع مجموعة من الشروط والمراحل التي يتوجب على الراغب في مزاولة محافظة الحسابات اكتسابها، بدءاً من الحصول على شهادات علمية جامعية ثم مواصلة تكوينه عبر العديد من المراحل، بالإضافة إلى تربيصات ميدانية تسمح له بتقوية مهاراته المهنية وتطبيق مكتسباته الدراسية في الميدان. كما يتوجب عليه الإيفاء بمجموعة من الشروط والمتطلبات حتى يصبح مهنيا قادرا على مزاولة مهنته بكفاءة واحترافية، كما نظم المشرع الجزائري عملية تعيين وعزل محافظ الحسابات حتى يضمن حقوق كل الأطراف المستفيدة من عمله.

الكلمات المفتاحية:

- محافظ الحسابات - شركة المساهمة - القانون التجاري - التشريع الجزائري.

Abstract of Master's Thesis

Law No. 10-01 and its complementary legislation regulate the profession of bookkeeper (and related professions: the expert accountant and the certified accountant), setting out a set of conditions and stages that those wishing to practice bookkeeping must acquire, starting with obtaining university degrees and then continuing their education through several stages, in addition to field training that allows them to strengthen their professional skills and apply their academic achievements in the field.

He must also fulfill a set of conditions and requirements in order to become a professional capable of practicing his profession with competence and professionalism. The Algerian legislator also regulated the process of appointing and dismissing the auditor in order to guarantee the rights of all parties who benefit from his work.

key words: - Accountant - Joint Stock Company - Commercial Law - Algerian Legislation.