جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

المركز القانوني لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في القانون الخاص

تخصص : قانون خاص للأعمال

إعداد:

الطالبتين: آمنة بيروك

حسينة بوربيع

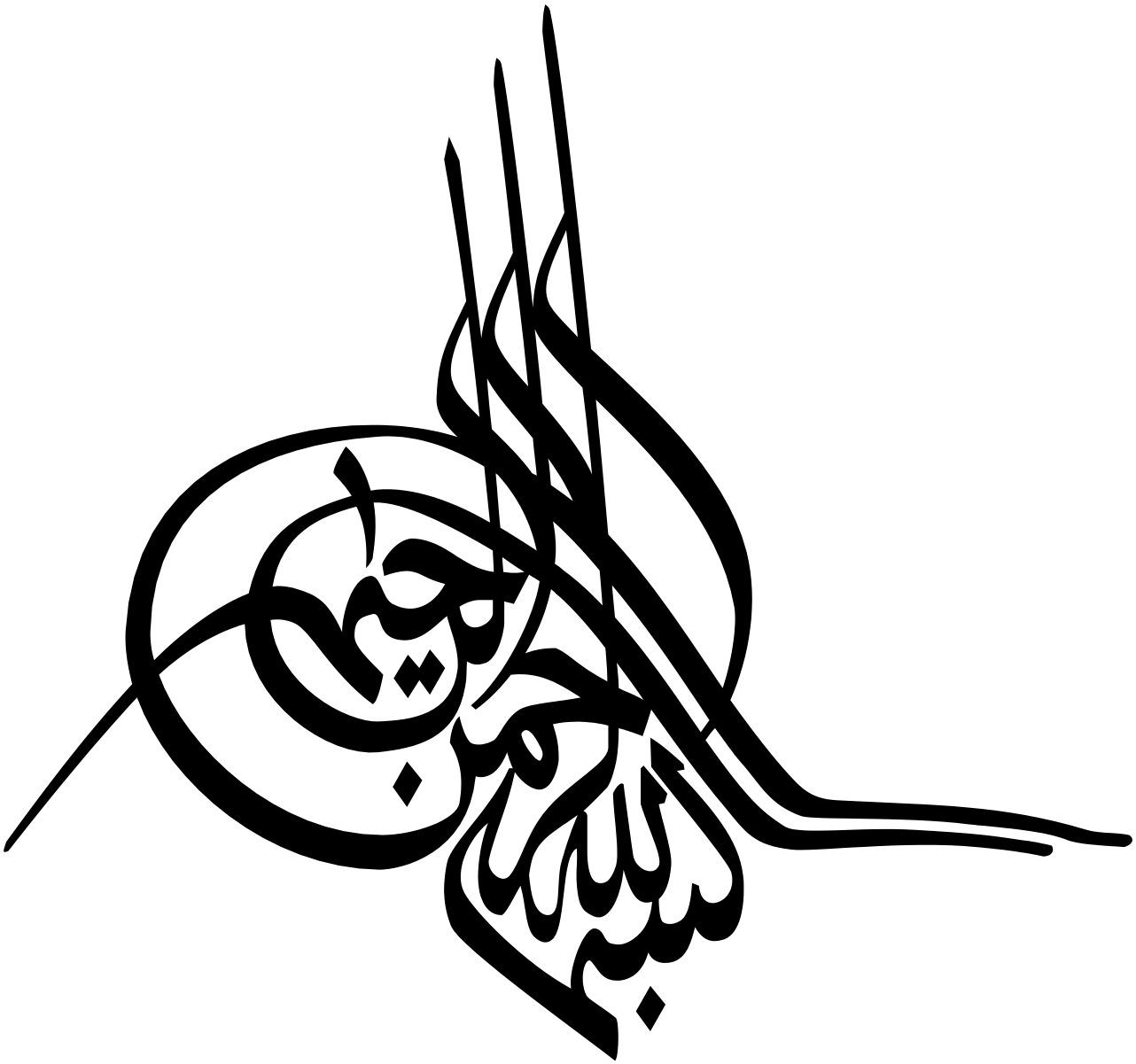
إشراف الأستاذ:

عبد السلام زعرور

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
عبد السلام قمراوي	أستاذ مساعد أ	جيجل	رئيسا
عبد السلام زعرور	أستاذ مساعد أ	جيجل	مشرفا ومقررا
جلال عزيزي	أستاذ مساعد أ	جيجل	ممتحنا

السنة الجامعية: 2016/2015


بسم الله الرحمن الرحيم

كلمة شكر وتقدير

يقول الله تعالى في محكم تنزيله "و سنجزي الشاكرين" صدق الله العظيم.

الحمد لله الذي جعل التربية مشتقة من اسمه، وجعل أشرف الأعمال عمل المربين، والصلاة والسلام على سيد المرسلين محمد صلى الله عليه وسلم وعلى من اهتدى بهديه إلى يوم الدين.

آمين.

و عليه نتقدم بالشكر لكل من:

الأستاذ المشرف " **زعرور عبد السلام** " على ما أحاطنا به من إرشاد و توجيه و نصح طيلة فترة إنجاز هذا العمل، فله منا جزيل الشكر و عظيم التقدير و الامتنان.

لكل أساتذة قسم الحقوق على ما قدموه لنا طيلة مشوارنا الجامعي في هذه الكلية من إرشاد وتوجيه خاصة الأستاذ الدكتور " **قريمس عبد الحق**"، الأستاذ " **ناصري نبيل**"، الأستاذ "**موكة عبد الكريم**".

كما نتقدم بكل عبارات الشكر والامتنان إلى كافة الإخوة والزملاء و الأصدقاء الذين مدوا لنا يد العون ولو بكلمة طيبة أثلجت صدورنا في ساعات عصيبة.

وأخيرا إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل.

قائمة المختصرات

- باللغة العربية:

ج ر: جريدة رسمية

ص: صفحة

د.س.ن: دون سنة نشر

المتعلق بالمهن الثلاث: المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

- باللغة الفرنسية:

Ed :édition

J.o : journal officiel

N° :numéro

Op.cit : (opus citation) ouvrage précité

P : page

مقدمة

تعتبر شركات الأموال مظهرا من مظاهر التطور الاقتصادي بما في ذلك شركة المساهمة باعتبارها النموذج الأمثل لشركات الأموال، خاصة مع توجه الجزائر نحو نظام اقتصاد السوق والذي يقوم على رؤوس الأموال الضخمة والمشروعات الكبيرة وكذا تدعيم الادخار باعتباره أداة فعالة لتركيز الموارد المالية ومصدر مهم لخلق وتجميع الثروات القادرة على تمويل المشاريع الضخمة التي تتطلبها التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة، حيث كان لنظام اقتصاد السوق أثر كبير في هذا النوع من الشركات باعتبارها تستأثر لوحدها بإنجاز المشاريع الكبرى وذلك لقدرتها على تجميع رؤوس الأموال وكذا الأعداد الضخمة للمساهمين نظرا لمسؤوليتهم المحدودة في حدود الحصة المقدمة باعتبار أن المشرع لم يحدد الحد الأقصى لهم، وهو ما منح شركة المساهمة قوة هائلة من خلال حشد جهود وثروات الأفراد جنبا إلى جنب.

وباعتبار أن شركة المساهمة من أهم أعمدة التقدم التجاري والصناعي وأقوى أداة لتحقيق المشروعات الكبرى وأنجع وسيلة للاستثمار وجمع الأموال الهائلة فإن ذلك يقتضي توافر رقابة فعالة وقوية لضمان النجاح وتحقيق الأرباح، وهو ما حتم على المشرع الجزائري أن يخصها بنوعين من الرقابة، رقابة داخلية وأخرى خارجية، حيث الرقابة الداخلية يمارسها المساهمون من خلال الجمعية العامة على أعمال الإدارة باعتبارهم المستفيدين من نجاح المشروع، إلا أن هذا النظام يبقى عاجزا على القيام بمهمة الرقابة على أكمل وجه، وهو ما جعل المشرع يأخذ بنظام الرقابة الخارجية حيث تمارس هذه الرقابة من قبل القضاء الذي يحرص على مدى احترام شركات المساهمة للنصوص القانونية وقواعد القانون التجاري، لكن مع ظهور نظام جديد للرقابة الخارجية فإنه أصبحت هذه المهمة توكل لأشخاص تتوافر فيهم مؤهلات وكفاءات فنية لازمة لأداء هذه المهنة هم محافظو الحسابات أو مندوبو الحسابات.

وقد مرت مهنة محافظ الحسابات عبر مراحل متعددة إلى أن وصلت إلى هيئة مستقلة معترف بها حاليا، فمواكبة للإصلاحات التي قامت بها الجزائر خص المشرع الجزائري مهنة محافظ الحسابات بقانون مستقل هو القانون رقم 91-08 المتعلق بتنظيم

الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [1] الملغى بالقانون 10-01 [2] وكذلك المرسوم التشريعي رقم 93-08 المعدل للقانون التجاري [3].

وباعتبار أن محافظ الحسابات الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به وخلال قيامه بمهمته الرقابية في شركة المساهمة فإنه تربطه علاقة بها، فكان لزوما على المشرع الجزائري تنظيم ذلك بإبراز طبيعة هذه العلاقة بدقة ووضوح.

إن سبب اختيار هذا الموضوع راجع أولا للأثر الايجابي لهذا الموضوع في نجاح شركة المساهمة والذي يؤثر بدوره على اقتصاد البلاد وهو ما يجعل للموضوع بعدا اقتصاديا على غرار بعده القانوني، وثانيا باعتباره يحتل مكانة هامة ضمن المواضيع التي تخدم مجال تخصصنا إضافة إلى قلة الباحثين فيه.

والهدف من دراسة هذا الموضوع هو معرفة نوع علاقة الرقابة التي تجمع محافظ الحسابات بشركة المساهمة من خلال تبيان كيفية نشأتها ونوع العلاقة التي تجمعه بالهياكل الداخلية فيها.

ولما كان دور محافظ الحسابات في هذه الشركة متعلق بمركزه وطبيعة علاقته بشركة المساهمة الشيء الذي يجعلنا نطرح الإشكالية التالية:

- **فيما تتمثل علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة؟**

---

[1]-القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بتنظيم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد 20 مؤرخ في 1991/05/01(ملغى).

[2]-القانون 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد 42 صادر في 11 جويلية 2010.

[3] -المرسوم التشريعي رقم 93-08 الصادر في 1993/04/25 جريدة رسمية عدد 27 مؤرخ في 1993/04/27 المعدل والمتمم للأمر 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري جريدة رسمية عدد 101 مؤرخ في 1975/12/19.

والتي يندرج تحتها تساؤلات فرعية هي:

- كيف تنشأ علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة؟ .
- إلى أي مدى يقوم محافظ الحسابات بدوره الرقابي؟ .
- وماذا يترتب عن إخلال محافظ الحسابات بدوره الرقابي؟ .

ولتحقيق ذلك نتبع في هذه الدراسة المنهج التحليلي لإبراز كيفية ظهور علاقة محافظ الحسابات بالشركة وطبيعتها والمنهج الوصفي لإبراز خصائص هذه العلاقة، وكذا المنهج المقارن من الحين للآخر من خلال الاستناد لبعض التشريعات الأخرى.

و نتبع في تقسيم الموضوع فصلان، حيث سيتناول في الفصل الأول علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة والذي يتم التطرق فيه إلى كيفية نشأة هذه العلاقة من خلال إبراز كيفية تعيين محافظ الحسابات والشروط الواجب توافرها فيه من أجل ممارسة هذه المهنة إضافة إلى دراسة وتحليل النظريات والآراء التي قيلت حول طبيعة العلاقة التي تربطه بالشركة التي عينته لمراقبة حساباتها، و كذا إبراز الترابط الموجود بين محافظ الحسابات وكل طرف فيها باعتبار أنه من شأنه الإفادة في التوصل لنوعية هذه العلاقة وطبيعتها وما يترتب عنها من حقوق وواجبات.

أما الفصل الثاني فسيخصص لمعرفة الآثار المترتبة عن علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة، حيث سيتم فيه إبراز دور هذا المحافظ من خلال التعرف على مهامه وسلطاته في الرقابة، وكذا حدود المسؤولية الملقاة على عاتقه من الجانب المدني والجزائي وكذا التأديبي إذا أخل محافظ الحسابات بواجباته التي حددها له القانون.

الفصل الأول:

طبيعة علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة

نص المشرع الجزائري على ضرورة تعيين محافظ حسابات في شركات المساهمة وذلك لدوره الفعال في مراقبة حساباتها حيث نظم المشرع أحكام هذه المهنة في قوانين خاصة وقبل الخوض في العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بشركة المساهمة وكيفية تنظيمها وطبيعتها القانونية وما ينجم عنها من حقوق وواجبات سنتطرق إلى كيفية تعيين محافظ الحسابات من خلال تبيان الجهات المكلفة بتعيينه وشروط ممارسته للمهنة وكيفية عزله.

ومنه نتناول نشأة العلاقة ما بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة (المبحث الأول) من جهة ثم دراسة علاقته بالأطراف الفاعلة فيها(المبحث الثاني) من جهة أخرى.

المبحث الأول: نشأة العلاقة بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة.

تعتبر مهنة محافظ الحسابات أداة فعالة لتحقيق التوازن بين مصلحتين قائمتين ومشروعتين هما مصلحة الشركة من جهة، ومصلحة المساهمين من جهة أخرى الذين عادة لا تؤهلهم ثقافتهم المالية والاقتصادية والقانونية لمباشرة الرقابة على حسابات الشركة ومراجعة دفاترها أو لعدم توافر الوقت لديهم لممارستها، كما أن محافظ الحسابات أصبح وسيلة لحماية أقلية المساهمين من تعسف الأغلبية، فاستقلال محافظ الحسابات وحياده يجعلهم واثقين من عمله، وبالتالي عدم قيامه بالتواطؤ أو محاباة أعضاء مجلس الإدارة بالتغاضي عن بعض تصرفاتهم أو أعمالهم التي قد تكتسي صبغة تعسفية، أو عن طريق تضليل المساهمين من خلال تقديم تقارير تتضمن معلومات خاطئة[1].

ونظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها من خلال مجموعة من النصوص القانونية التي حددت الإطار القانوني لمحافظ الحسابات.

ومن خلال هذه النصوص سيتم التطرق في هذه الدراسة إلى كيفية بداية حياة محافظ الحسابات في الشركة ونهايتها (المطلب الأول)، ثم الطبيعة القانونية لعلاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعيين وكيفية إنهاء محافظ الحسابات:

فرض المشرع على شركات المساهمة تعيين مندوب أو أكثر للحسابات من جهاز الرقابة وذلك حسب نص المادة 715 مكرر1/4 من القانون التجاري[2]، ورسم لهذا التعيين حدودا قانونية بموجب القوانين المتعلقة بمحافظ الحسابات، وبذلك فقد وضع شروطا وطرقا

---

[1] - حمداوي عبد الواحد، دور مراقبي الحسابات في حماية أقلية المساهمين داخل شركات المساهمة، مجلة فصلية متخصصة تعنى بالدراسات القانونية، العدد 03، وجدة، 2007، ص 110.

[2] - تنص المادة 715 مكرر 1/4 من القانون التجاري:" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني...".

خاصة لتعيين محافظ الحسابات (الفرع الأول)، كما أبرز كيفية انهاء مهام هذا المحافظ (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات:

إن تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة هدفه التأكد من صحة وسلامة حساباتها وسلامة بعض عمليات التسيير التي تقوم بها أجهزة الإدارة فيها، ولا يكون هذا التعيين إلا بتوافر مجموعة من الشروط وكذا أن يكون التعيين من الجهة المختصة والذي حددهما المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذلك القانون التجاري والمرسوم التنفيذي 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات[1].

أولا: شروط تعيين محافظ الحسابات:

نظم المشرع الجزائري الشروط الواجب توافرها في المحافظ والجهة المختصة بتعيينه في القانون التجاري والقانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذا المرسوم التنفيذي 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات. ويمكن أن تمارس مهنة محافظ الحسابات من طرف شخص طبيعي أو معنوي حسب ما أقرته المادة 12 من القانون 10-01 السالف الذكر[2]، ما يستوجب شروطا أساسية يجب توافرها فيمن يعهد إليه القيام بهذه المهام[3] .

1-شروط تعيين الشخص الطبيعي:

هناك مجموعة من الشروط الواجب توافرها فيمن يعين محافظا للحسابات في شركات

---

[1] -المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتضمن تعيين محافظ الحسابات، جريدة رسمية عدد07 صادر في 02 فيفري 2011.

[2] -تنص المادة 12 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث:" يسند لكل ... محافظ الحسابات ... مكتب واحد يتولى تسييره من حسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع...".

[3] - بلعيساوي محمد الطاهر، الشركات التجارية، شركات الأموال، الجزء الثاني، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2014، ص67.

المساهمة وهذه الشروط منصوص عليها في القوانين[1].

ونص المشرع الجزائري في المادة 8 من القانون 10-01 السالف الذكر على الشروط الواجب توافرها في الشخص الطبيعي الذي يريد مزاولة مهنة محافظ الحسابات وهي:

- -أن يكون ذو جنسية جزائرية.
- -أن يكون متمتعا بكافة الحقوق المدنية والسياسية.
- ألا يكون قد صدر بشأنه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية.
- أن يؤدي اليمين القانونية وهذا ما أشارت إليه المادة 6 من القانون 10-01[2].
- يجب على المحافظ أن يكون حائزا على شهادة مهنة محافظ الحسابات أو أي شهادة معادلة لها.

إضافة إلى هذه الشروط يجب ألا تتوافر حالة من الحالات المذكورة في المادة 715 مكرر6 من القانون التجاري والتي تنص على ما يلي:" لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك (10/1) رأسمال هذه الشركات.

---

[1] - بومكواز عبد القادر، بوعناني نسيمة، دور محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قانون خاص شامل، بجاية، 2013، ص21.

[2] – تنص المادة 6 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث: " يؤدي ... محافظ الحسابات ... اليمين ...:(أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد) ...".

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انهاء وظائفهم".

2-شروط تعيين الشخص المعنوي:

نص القانون 10-01 السالف الذكر في مادته 46[1] على إمكانية ممارسة مهنة محافظ الحسابات ضمن شركة أو تجمع (المادة 1/12) حسب الشروط المذكورة في المادة 51 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر وهي:

- أن تهدف الشركة أو التجمع لممارسة مهنة محافظ الحسابات.
- يجب أن يسيرها شركاء مسجلون في الجدول.
- أن يحصل كل منخرط على موافقة مسبقة للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك أو لحاملي الحصص الاجتماعية، ألا تكون تابعة لأي شخص أو تجمع.
- ألا تملك مساهمات في شركات أخرى.

ثانيا: كيفية تعيين محافظ الحسابات:

توجد العديد من الطرق التي يتم بها تعيين محافظ الحسابات في شركة

[1] -تنص المادة 46 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث: " ... يمكن ... محافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية".

المساهمة[1] والسائد أن محافظ الحسابات يعين من قبل الجمعية العامة العادية وهذا هو الأصل الذي حدده المشرع الجزائري.

وبدوره اعتبر المشرع الفرنسي الجمعية العامة للمساهمين مختصة في تعيين محافظي الحسابات واعتبر ذلك من النظام العام [2].

ولكل قاعدة استثناء فقد يتم التعيين في القانون الأساسي للشركة أو من طرف الجمعية التأسيسية أو عن طريق القضاء وفق ما سنراه لاحقا.

1-تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين(المبدأ):

خول المشرع الجزائري للجمعية العامة العادية للمساهمين الاختصاص بتعيين مندوب أو أكثر من المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني، وهو أيضا ما ذهب إليه المشرع الفرنسي في نص المادة 223 من قانون الشركات الفرنسي [3]، وكذلك المشرع المصري من خلال المادة 103 من القانون رقم 159 لسنة 1981 التي نصت صراحة على أن محافظ الحسابات (تعينه الجمعية العامة وتقدر أتعابه)، وهي قاعدة من النظام العام، فلا يجوز إذن تفويض مجلس الإدارة ممارسة هذا الاختصاص والحكمة من ذلك حتى لا يتستر هذا المحافظ على أخطاء مجلس الإدارة ولكن قد يستطيع أن يرشح محافظا للحسابات، أما بالنسبة لقرار التعيين لا تملكه إلا الجمعية العامة التي قد تأخذ به أو بغيره ويباشر المحافظ الذي تعينه الجمعية العامة مهمته من تاريخ تعيينه إلى تاريخ انعقاد الجمعية التالية، كما لا

---

[1] - سليفة بادر، رقابة محافظ الحسابات على البنوك في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في قانون الأعمال، تخصص بنوك وتجارة دولية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011، ص 27.

[2] – CASTELL Robert & PASQUALINI François, LE COMMISSAIRE AUX COMPTES, ECONOMICA, Paris, 1995, page 18

نقلا عن: بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011، ص41.

[3] – قانون الشركات الفرنسي رقم 537 –66، معدل ومتمم.

يجوز لمحافظ حسابات الشركة أن يعين زميلا اخر بدلا منه ليؤدي العمل الذي كلف به من قبل الشركة[1].

وأشار المشرع الجزائري إلى ذلك في القانون 10-01 حيث تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر تختارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني وتجد هذه الفكرة أساسها في المادة 26 من القانون رقم 10-01 التي تنص على أنه" تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتهما كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني"، وكذا المادة 715 مكرر4 من القانون التجاري التي تنص على أنه" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا أو أكثر...، كما يتم تعيين محافظ الحسابات المستخلف من طرف الجمعية العامة وهو الأمر الذي أكدته المادة 715 مكرر2/7 من القانون التجاري بنصها " يبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية العامة بدل مندوب اخر...".

ومن جهة أخرى- وحسب المادة 27 من القانون 10-01- فإن تعيين محافظ الحسابات يكون لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

ويقوم مجلس الإدارة أو الهيئة المسيرة للشركة بإعداد دفتر شروط لتعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية بحيث يجب أن يتم ذلك في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات[2]، كما يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص وحسب المادة 4 منه[3] ما يأتي:

---

[1] -علي سيد قاسم، مراقب الحسابات: دراسة مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، مصر، 1991، ص72.

[2] - المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، المرجع السابق.

[3] – المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، المرجع السابق.

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية اتجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية[1].

عندما تعين شركة أو هيئة شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فان هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في اجل أقصاه خمسة عشر يوما[2].

2-الاستثناءات الواردة على المبدأ:

ورد على الأصل في تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة من طرف الجمعية العامة العادية استثناءات نص عليها المشرع في هذا الإطار كما يلي:

---

[1] -المادة 4 من المرسوم التنفيذي 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، المرجع السابق.

[2] -المادة 28 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، المرجع السابق.

(أ)-تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة:

يعين محافظ الحسابات في القانون الأساسي لشركة المساهمة إذا اتبعت هذه الأخيرة طريقة التأسيس المتتابع أو بالأحرى إذا لم تلجأ علنية للادخار[1]، ولقد أجازت المادة 609 من القانون التجاري هذه العملية بنصها: " يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية"، والهدف من هذا التعيين تيسير تأسيس شركة المساهمة مع التنويه أن محافظ الحسابات المعين بهذه الطريقة لا يكتسب مزايا خاصة مميزة عن نظيره المعين بالطرق العادية، وهو ما ذهبت إليه كذلك المادة 88 من قانون الشركات الفرنسي التي أجازت النص في نظام شركات المساهمة ذات الاكتتاب المغلق على تعيين مراقبي الحسابات[2].

(ب)-تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية:

يتم إتباع هذه الطريقة في التعيين إذا لجأت شركة المساهمة لطريقة التأسيس الفوري[3]، حيث تعين الجمعية العمومية التأسيسية مندوبي الحسابات الأوائل ليتولوا مهمة الرقابة إلى حين انعقاد أول جمعية عامة، وهو ما أشار إليه المشرع الجزائري في المادة 600 من القانون التجاري الجزائري:"... وتعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات..."، كما أجاز قانون الشركات الفرنسي هذه الطريقة في التعيين من خلال المادة 79 منه، ويشترط لصحة هذا التعيين أن تتوافر الشروط الخاصة بصحة انعقاد الجمعية التأسيسية وأهمها: أن يحضر عند أول دعوة للاجتماع عدد من المساهمين يمثل نصف رأس المال على الأقل أو ربع رأس المال عند

---

(1) -بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص44.

(2) -علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 73.

(3) -بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص44.

الدعوة الثانية للانعقاد، كما يشترط أيضا أن تصدر قراراتها بأغلبية ثلثي أصوات الحاضرين[1].

(ج)-تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء:

إن الغاية من تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء ضمان السير العادي للشركة وكذلك حماية الأقلية من المساهمين إذ أنه في حالة فشل المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان أو رفض محافظ الحسابات أداء عمله يعين هذا الأخير بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان التابع لها مقر الشركة [2]، طبقا لنص المادة 1/15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 السالف الذكر[3].

كما وردت هذه الطريقة في التعيين في نص المادة 715 مكرر 4/7-8 من القانون التجاري الجزائري: " ....يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين"، حيث أنه في الشركات ذات الادخار العلني يجوز لكل مساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل 10/1 من رأس المال في الشركة الاعتراض على مندوب الحسابات الذي عينته الجمعية العامة عن طريق اللجوء إلى القضاء بشرط وجود مبرر شرعي وفي حالة قبول القضاء لهذا الطلب وقام بتعيين مندوب حسابات آخر ظل هذا الأخير يمارس وظائفه إلى غاية تعيين مندوب حسابات آخر من طرف الجمعية العامة العادية[4].

---

[1] -علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 74

[2] -بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 45.

[3] – تنص المادة 15 من المرسوم التنفيذي 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات: "طبقا لأحكام المادة 715مكرر 4 من القانون التجاري إذا فشلت المشاورات أولم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول أو الكيان ".

[4]– المادة 715 مكرر8 من القانون التجاري، المرجع السابق.

ولا يتقرر هذا الحق وفقا لما جاء في المادة 3/224 من قانون الشركات الفرنسي رقم 537 لسنة 1966 إلا للمساهمين وحدهم دون غيرهم من الأشخاص الذين قد تكون لهم مصلحة مباشرة في تعيين مراقب الحسابات كحملة السندات أو لجنة المشروع مثلا، ولا عبرة بعدد الأسهم التي يمتلكها المساهم الذي يتقدم بالطلب أو بنسبتها إلى رأسمال الشركة، ولا يلزم توافر شروط حالة الاستعجال وإنما عليه فقط إقامة الدليل بأنه قد أخبر إدارة الشركة بضرورة تعيين محافظ حسابات للشركة لكنهم لم يلبوا الطلب[1].

ويقع على عاتق شركة المساهمة تعويض المساهم الذي قدم الطلب عن المبالغ التي دفعها ويتمتع المحافظ المعين من قبل القضاء بكامل الصلاحيات رغم أن مكانه مهدد ومؤقت بحيث يجوز للجمعية العامة تصحيح الوضع بتعيين محافظ جديد كما بإمكانها تثبيت المحافظ المعين من قبل القضاء[2].

الفرع الثاني: كيفية إنهاء مهام محافظ الحسابات:

يتوقف محافظ الحسابات عن مباشرة وظيفته لدى الشركة متى تحقق سبب من الأسباب التالية:

أولا: انتهاء المدة المحددة قانونا:

تنتهي مهمة محافظ الحسابات بانتهاء المدة المحددة قانونا، بالعودة إلى نص المادة 1/27 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر التي تحدد مدة عهدة محافظ الحسابات بثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وحذت بذلك حذو المادة 715 مكرر1/7 من القانون التجاري[3]، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إبلاغ وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي

---

[1]- علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص ص 74-75.

[2]- MONEGER Jean & GRANIER Thierry, Le commissaire aux comptes, DALLOZ ,1995 ,Page86

نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص45.

[3]- تنص المادة 715 مكرر 1/7 من القانون التجاري:" يعين مندوب الحسابات لثلاث (3) سنوات مالية، وتنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة...".

هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات[1]، وقد تكون المدة أقل عند تعيينه بصفته مستخلفا أو عن طريق القضاء، ففي حالة انتخاب المحافظ لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب يتعين عليه إبلاغ الغرفة الوطنية في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهدته، ويعين بدله محافظ يتولى تصريف أمور مهنته من طرف الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس الغرفة الوطنية لمهنة محافظ الحسابات، على أن يخضع المحافظ المعين بدوره لحالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القانون المتعلق بالمهن الثلاث وتنتهي مهامه بانتهاء المانع، أما بالنسبة لمحافظ الحسابات المعين عن طريق القضاء فإن عهدته تمتد إلى حين تبادر الجمعية العامة إلى تعيين محافظ آخر وليس لمدة عهدتين بالضرورة.

وبخلاف المشرع الجزائري فقد حدد المشرع الفرنسي هذه المدة بست سنوات متتالية قابلة للتجديد مرة واحدة أو عدة مرات متصلة[2]، ويلاحظ أن هذا الأخير قد أوجب تعيين مراقب أو مراقبي حسابات احتياطيين ليحل محل مراقب الحسابات الأصلي بقوة القانون متى تحقق لدى هذا الأخير مانع يحول بينه وبين أداء واجباته قبل الشركة بصفة مؤقتة أو دائمة فإذا كان المانع مؤقتا فان مراقب الحسابات الاحتياطي يخلف الأصلي في مهامه لدى الشركة طوال الفترة التي يستغرقها هذا المانع المؤقت، أما في حالة المانع الدائم كوفاة مراقب الحسابات الأصلي مثلا فان مراقب الحسابات الاحتياطي يحل محل الأصلي من لحظة تحقق المانع وحتى انتهاء مدة الولاية المتبقية للمراقب السابق[3].

أما المشرع المصري فقد حدد هذه المدة بسنة مالية واحدة قابلة للتجديد تلقائيا ما لم ترفض الجمعية العامة للمساهمين هذا التجديد أو تبادر إلى تعيين محافظ حسابات آخر بل

---

[1]– المادة 27/ 3 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث، المرجع السابق.

[2] –.(CASTELL Robert. & PASQUALINI François / op.cit/page 20).

نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص47.

[3] – علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص88.

من حق المحافظ متى انتهت عهدته واقترح مجلس الإدارة عدم تجديدها أن يبدي أقواله أمام الجمعية العامة للمساهمين موضحا لها ما خفي عليها من أسباب حقيقية دفعت بمجلس الإدارة إلى تقديم هذا الاقتراح[1].

ثانيا: استقالة محافظ الحسابات:

نصت المادة 38 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث على حق محافظ الحسابات في الاستقالة بنصها: "يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة(3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة".

ويلجأ محافظ الحسابات للاستقالة بتوافر عدة أسباب كما أن اتخاذ المحافظ لقرار الاستقالة يستلزم توافر عدة شروط نفصلها فيما يلي:

أ- أسباب الاستقالة:

قد تكون استقالة محافظ الحسابات لسبب طرأ فأفقده القدرة على المواصلة في مهامه بسبب وجود مانع قانوني أو جسدي ... إلخ -وجوده في وضعية تؤثر على استقلاليته - شطب اسمه من الجدول المهني للمحافظين-عدم كفاية ما يحصل عليه من أتعاب -تدهور علاقته بمديري الشركة على نحو من شأنه تعجيز محافظ الحسابات عن أداء واجباته المهنية على أكمل وجه ويفقده الصفاء والوضوح[2].

ويتحول خيار الاستقالة إلى واجب إذا طرأت حالة تنافي لأن احتفاظ محافظ الحسابات بمهامه في حالة كهذه يعاقب عليه القانون [3].

ب: شروط تقديم الاستقالة:

إن استقالة محافظ الحسابات لا تعني أنه سوف يتخلص من التزاماته القانونية بل

---

[1]- علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص88.

[2]- المرجع نفسه، ص89.

[3] -GRAUD Iric ,Commissaire aux comptes, JurisClasseur, FASC 1085, 2009, page .21

أن أي انتهاك لها سوف يحمله المسؤولية المدنية، ضف إلى ذلك أن الاستقالة لا يجب أن تكون ناتجة عن غش بل يجب أن تكون في وقت ملائم وإلا ألزم بالتعويض[1] فعلى محافظ الحسابات أن يخطر الشركة بوقت كاف حتى تستطيع الشركة توفير من يقوم بوظيفته بدلا منه[2]، لذلك وضع المشرع في المادة 38 السابق ذكرها شروطا خاصة بالاستقالة وهي: شرح مفصل للأسباب الموضوعية –إعطاء إشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر لمنح الوقت الكافي للشركة لاتخاذ كافة الاحتياطات اللازمة–إعداد تقرير مفصل عن المراقبات والإثباتات التي توصل إليها–ألا تشكل أو تسبب هذه الاستقالة أضرارا للشركة[3].

ثالثا: وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه:

الوفاة تضع نهاية لكل العلاقات المبنية على الاعتبار الشخصي ومنها علاقة محافظ الحسابات بالشركة التي تخضع لرقابتها، فالجمعية العمومية للشركة عندما تعين محافظا للحسابات فإن هذا الاختيار يبنى على اعتبارات الثقة في شخص المحافظ وأمانته وكفاءته[4]، وذلك أيضا إذا كان محافظ الحسابات شخصا معنويا فمهمته تنتهي بانقضاء هذا الشخص المعنوي وهو ما نص عليه المشرع الجزائري في المادة 76 من القانون رقم 10-01 التي جاء في نصها أنه في حالة وفاة محافظ الحسابات يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس مجلس الغرفة الوطنية، مؤهلا لممارسة المهام وتنتهي مهامه مع زوال المانع و الأمر نفسه إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه وذلك لأن بقاء الشركة دون

---

(1) – محمد فريد العريني، محمد السيد الفقي ، الشركات التجارية، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2005، ص 365.

(2) –علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص90.

(3) – MONEGER Jean & GRANIER Thierry, op. cit, page 96.

نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص49.

(4) –علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص89.

محافظ للحسابات يضر بمصلحتها فلا يمكنها الانتظار لتعيين اخر بالطرق العادية وبالتالي عليها إيجاد البديل في أقرب وقت[1].

رابعا: العزل:

يقصد بعزل محافظ الحسابات إبعاده عن منصبه ضد رغبته على الرغم من قيامه بواجباته المهنية على وجه سليم وتوافر جميع الشروط التي تؤهله لمزاولة المهنة، وبالتالي فالعزل لا يتم باختيار محافظ الحسابات وإنما ضد رغبته وقهرا له[2].

قبل صدور المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 المعدل والمتمم للقانون التجاري كان عزل محافظ الحسابات يخضع لأحكام الوكالة، وكان واجبا الرجوع لأحكام القواعد العامة للوكالة المنصوص عليها في المادة 587 من القانون المدني الجزائري لسد الفراغ القانوني. وتجيز هذه المادة للموكل في أي وقت انهاء الوكالة أو تقييمها ولو وجد اتفاق يخالف ذلك.

لكن بعد صدور هذا المرسوم تغير الحال وأصبح عزل المحافظ يخضع لشروط[3] أشارت إليها المادة 715 مكرر9 من القانون التجاري الجزائري وهي:" في حالة حدوث خطأ أو مانع. وذلك بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة أو الجمعية العامة، انهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة".

وبدوره نص المشرع الفرنسي على هذا التصرف في نص المادة 227 من قانون الشركات الفرنسي الصادر في 1966/07/24 حيث منح الجمعية العامة حق عزل محافظ الحسابات قبل انتهاء مدة وكالته إذا توافر أحد السببين[4]، وذلك متى ارتكب محافظ

---

[1] -بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص51.

[2] -سليفة بادر، المرجع السابق، ص30.

[3] -بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص50.

[4] - MONEGER Jean & GRANIER Thierry, OP. CIT, Page 98

نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع نفسه.

الحسابية خطأ في القيام بمهمته أو لوجود مانع مادي أو قانوني يحول بينه وبين النهوض بواجبات وظيفته[1].

ولا يجوز عزل محافظ الحسابات إلا لأسباب مقبولة تبرر قرار العزل كالإهمال في أداء مهامه أو التواطؤ مع مديري الشركة أو إفشاء الأسرار التي يعرفها إلى مساهمي الشركة أو إلى غيرهم، ويجوز للمحافظ أن يطلب الشركة بتعويض الأضرار المعنوية والمادية التي لحقت به نتيجة لقرار العزل التعسفي، ويقع على الشركة عبء إثبات السبب المشروع الذي يبرر عزل محافظ الحسابات[2]، وعموما فان عزل محافظ الحسابات قد يكون نتيجة قيامه بأخطاء جسيمة متعلقة بمزاولة مهنته تتمثل فيما يلي:

- فقدان الأهلية المدنية.
- الحكم بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بالشرف.
- القيام بتصرف مخل بالمسؤوليات المنوطة به.
- القيام بتصرف يسيء لكرامة المهنة وكرامة الزملاء.
- إفشاء أسرار الشركة التي يراقبها[3].

خامسا: اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة أو شهر إفلاسها:

من المستطاع حل الشركة دون اللجوء إلى تصفيتها، فمهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد الحل أو شهر الإفلاس خلال عملية التصفية وإقفالها نهائيا لأن ذلك يؤدي إلى انقضاء العلاقة التي كانت تربط بين الأطراف[4].

---

[1]–علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص96

[2]–فوزي محمد سامي، شرح القانون التجاري، (شركات المساهمة العامة المحدودة، الشركة القابضة، شركات الاستثمار المشترك، الشركة المعفاة، الشركة الأم، الشركات الأجنبية العاملة في الأردن، الشركات الأجنبية غير العاملة في الأردن)، الجزء الرابع، مكتبة دار الثقافة، عمان، 1997، ص353.

نقلا عن: بومكواز عبد القادر، بوعناني نسيمة، المرجع السابق، ص27.

[3] – خالد راغب الخطيب محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1998، ص132. نقلا عن: سليفة بادر، المرجع السابق، ص31.

[4] –بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 52.

وفي حالة ما إذا قامت شركة بالاندماج مع شركة أخرى، أو إذا ابتلعت من قبل شركة أكبر منها، في هاتين الحالتين يؤدي حل الشركة إلى انهاء مهام المحافظ في الشركة التي زاول مهامه فيها ولا يعتبر محافظا للحسابات في الشركة الناتجة عن عملية الاندماج.

سادسا: رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية:

نص المشرع الجزائري في المادة 715 مكرر8:" يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للادخار أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة.

وإذا تمت تلبية الطلب تعين العدالة مندوبا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الذي تعينه الجمعية العامة".

والملاحظ أن المشرع الجزائري أغفل ذكر المدة التي يجب فيها تقديم طلب رفض التعيين عكس المشرع الفرنسي التي حددها ب 30 يوما ابتداء من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي عينت محافظ الحسابات[1].

المطلب الثاني: الطبيعة القانونية لعلاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة:

إن تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة ينشئ علاقة بينهما، وهذه العلاقة خلقت جدلا واسعا بين فقهاء القانون، ومن خلال هذا المطلب نتطرق إلى آراء الفقهاء التي قيلت بشأن الطبيعة القانونية للعلاقة التي تربط محافظ الحسابات بشركة المساهمة (الفرع الأول)، وما تولد عن هذه العلاقة من خصائص (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الجدل الفقهي حول طبيعة علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة:

من المسلم به فقها وقضاء أن المشرع الجزائري قد عهد إلى محافظ الحسابات

---

(1) – MERLE Philippe, Droit commerciale-Société commerciale, 2 ED/ DALLOZ 1990, Page 411.
نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص52.

بمراجعة ميزانية الشركة وفحص دفاترها وتحقيق موجوداتها والتزاماتها وكلفه بإعداد تقرير يرفع إلى الجمعية العامة للمساهمين يثبت فيه ملاحظاته حول صدق الميزانية وسلامة إجراءات الجرد، ويبين فيه ما اكتشفه من مخالفات لأحكام القانون أو للنظام الأساسي للشركة، ومع ذلك اختلفت الآراء حول الطبيعة القانونية لعلاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة[1].

وبذلك ظهرت ثلاثة آراء فقهية أولها ينادي بالنظرية التعاقدية وثانيها ينادي بالنظرية العضوية وآخرها يرى بأن الشركة أداة قانونية لتنظيم المشروع، وسنحاول فيما يلي توضيح كل رأي على حدة مع تبيان موقف المشرع الجزائري منها.

أولا: النظرية التعاقدية:

يتجه الفقه التقليدي في مجال القانون التجاري إلى أن رابطة محافظ الحسابات بالشركة التي يمارس مهمته لديها ذات طبيعة تعاقدية وأن محافظ الحسابات مجرد وكيل عن مجموع المساهمين في الشركة وهو ما كان يأخذ به المشرع الجزائري من خلال نص المادة 682 من القانون التجاري والتي ألغيت بالمرسوم التشريعي 93-08 السابق الذكر، حيث تعهد إليه مراجعة حساباتها وفحص دفاترها والتأكد من انتظامها وصدق ميزانيتها، وله في سبيل ذلك أن يطلع على دفاتر الشركة ومستنداتها وأن يتحقق من سلامة إجراءات الجرد وأن يجري الاختبارات اللازمة على حساباتها ثم عليه أن يرفع تقريرا بالنتائج التي توصل إليها إلى الجمعية العامة للمساهمين [2][3] ويستند هذا الرأي إلى:

- أن تعيين مراقب الحسابات وعزله وتحديد أتعابه من اختصاص الجمعية العامة وحدها، كما يجب على المحافظ أن يرفع إليها تقريرا عن نتائج مهمته.

---

[1]- معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنيين، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص15.

[2]- علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص101.

- أن مسؤولية محافظ الحسابات قبل الشركة تتحدد بمقتضى القواعد العامة التي تنظم عقد الوكالة سواء في فرنسا وفقا لنص المادة 43 من قانون الشركات الفرنسي الصادر في 24 جويلية 1867 أو في مصر وفقا لنص المادة 106 من القانون رقم 159 لسنة 1971.

ولقد كان لهذه النظرية صداها في أحكام المحاكم المختلفة منذ ما يقارب القرن من الزمن، فمحكمة النقض الفرنسية مثلا تعلن أنه:" وفقا لنصوص قانون 24 يوليو 1867 وخصوصا المادة 32 و43، يعتبر مراقبو الحسابات سواء أكانوا مأجورين أم غير مأجورين وكلاء عن الشركة التي يباشرون وظيفتهم لديها"، كما قررت محكمة باريس في ظل قانون الشركات الصادر سنة 1867 والمعدل بمرسوم 13 أوت سنة 1937 أن "مراقبي الحسابات وكلاء عن المساهمين"[1].

- **نقد:**

تصطدم هذه النظرية بالتعريف التشريعي لعقد الوكالة حسب نص المادة 571 من القانون المدني الجزائري[2] كما هو الأمر في نص المادة 1984 من القانون الفرنسي وكذلك القانون المصري، فكما نعرف أن الموكل حر في اختيار وكيله ونطاق هذه الوكالة فان الجمعية العمومية للمساهمين ليست حرة في اختيار محافظ الحسابات، فالتعيين يخضع لإجراءات وشروط فرضها القانون تهدف إلى ضمان كفاءة الحسابات وتمتعه بأهلية الأداء الكاملة، وتؤكد حياده واستقلاله إضافة إلى ذلك أن المشرع قد حدد السلطات المقررة لمحافظ الحسابات بنصوص آمرة فلا تملك الجمعية العمومية للمساهمين أن تقيد من نطاقها أو أن تنتقص منها [3].

---

[1] –علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 103.

[2] –تنص المادة 751 من القانون رقم 75–58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 يتضمن التقنين المدني، جريدة رسمية عدد 78 صادر في 30 سبتمبر 1975، معدل ومتمم على:" الوكالة أو الإنابة هو عقد بمقتضاه يفوض شخص شخصا آخر للقيام بعمل شيء لحساب الموكل وباسمه".

[3] –بومكواز عبد القادر، بوعناني نسيمة، المرجع السابق، ص 14.

وحسب القواعد العامة في القانون المدني فالموكل له سلطة عزل الوكيل في أي وقت شاء فتنتهي الوكالة بعزل الوكيل، وجواز عزل الموكل لوكيله قاعدة من النظام العام فلا يجوز الاتفاق على خلاف ذلك، فإذا ما تم تطبيق القاعدة العامة فيما يتعلق بالتبعية فإنه يكون لمن كان له الحق في التعيين حق العزل وهو ما لا نجده بالنسبة للجمعية العامة للمساهمين فإنها لا تستطيع عزل محافظ الحسابات إلا بناء على أسباب مشروعة يقدرها القاضي[1].

ومن جهة أخرى فان الأصل في الوكالة أنها تبرعية فلا يحصل الوكيل كمبدأ عام على أجر نظير عمله حسب نص المادة 581 من القانون المدني وكذا المادة 1986 من المجموعة المدنية الفرنسية[2] في حين أن أجر محافظ الحسابات فقد أقره التشريع الجزائري في نص المادة 37 من القانون 10-01.

والمعروف أن مهمة محافظي الحسابات في جوهرها لا تملي عليهم إجراء تصرفات قانونية لحساب الشركة وإنما تنحصر في القيام بأعمال مادية: مراجعة حسابات الشركة والتحقق من انتظامها وصدق تعبير الميزانية عن مركز الشركة المالي وتحقيق موجوداتها والتزاماتها[3].

ولقد حاول البعض الرد على هذا الانتقاد فقالوا بأن السلطات الممنوحة لمحافظ الحسابات بمقتضى عقد الوكالة تقتصر فقط على تمكينه من القيام بعمليات الفحص والمراجعة وإعداد تقرير عن نتائج مهامه يرفع إلى الجمعية العامة للمساهمين، ويعتبر هذا التقرير شرطا لصحة قرار الجمعية العامة بالمصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر والموافقة على توزيع الأرباح وهي كلها نتائج قانونية تترتب على تقرير محافظ

---

[1]– معيزي خالدية، المرجع السابق، ص16.

[2] – علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص104

[3]–(MERLE Philippe, droit commercial, sociétés commerciales, 13ème édition, Dalloz, 2009, Page 591.

نقلا عن: معيزي خالدية، المرجع السابق، ص16.

الحسابات، ضف إلى ذلك أنه ليس هناك ما يمنع قانونا من أن تكون الوكالة بأجر، ومع ذلك فإنه من الواضح أن جوهر الواجبات الأساسية لمحافظ الحسابات يتمثل في القيام بأعمال مادية وليست تصرفات قانونية مم دفع البعض إلى وصف هذا العقد بأنه مزيج من الوكالة وعقد العمل[1].

وأخيرا يمكن القول بأن أزمة نظرية الوكالة ترتبط بأزمة النظرية التقليدية التي تعتنق مذهب التعاقدية للشركة والتي تستمد جذورها منه، لذلك فهي لم تعد كافية لتقديم التكييف القانوني المناسب لعلاقة الشركة بمحافظي الحسابات[2].

ثانيا: النظرية العضوية:

تتفرع النظرية التي تقر بأن محافظ الحسابات عضو في الشخص الاعتباري الذي تكونه الشركة عن الاتجاه الذي ينكر الطبيعة التعاقدية ويرى أنها نظام قانوني[3].

والنظام القانوني عند أصحاب هذا المذهب هو مجموعة من الأشخاص تلتف حول هدف معين، يستدعي تحقيقه وجود تنظيم مستمر أو بعبارة أخرى وجود خطة بناء أو مشروع يستند إلى وجود سلطة تحدد الأعضاء الذين يعبرون عن إرادته وتنظيم العلاقات بين هذه الأعضاء، وتضع الإجراءات التي تحكم نشاطهم وتحدد وظيفة كل عضو منها، فلا يجوز لأي عضو أن يتوقف عن ممارسة وظيفته أو أن يطغى على اختصاصات غيره من الأعضاء، فالجمعية العامة وان كانت تملك اختيار أعضاء مجلس الإدارة الذين تعهد إليهم إدارة الشركة لا يجوز لها أن تغتصب سلطات مجلس الإدارة ومحافظو الحسابات[4].

ويعد هذا الاتجاه بمثابة ردة فعل ضد المذاهب الفردية التي سادت في القرن التاسع عشر والتي تستند إلى مبدأ سلطان الإرادة والحرية الفردية وأهملت الجوانب الاجتماعية

---

[1]– بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 24.

[2] – بومكواز عبد القادر، بوعناني نسيمة، المرجع السابق، ص14.

[3] – بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص26.

[4] – يامالكي أكرم، القانون التجاري: الشركات،(دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2008، ص243.

الأخرى، ويستمد هذا الاتجاه جذوره من فقه القانون العام في ألمانيا حيث حاول الفقهاء هناك شرح الشخصية القانونية للدولة وتحليل المركز القانوني للأشخاص الذين يعبرون عن إرادتها[1]. وتستند هذه النظرية إلى:

-أن تعيين محافظ الحسابات لا يستند إلى عقد بينه وبين المساهمين وإنما هو قرار للجمعية العامة باختيار المحافظ بمثابة تحديد عضو من أعضاء الشخص الاعتباري والمساهم عندما يصوت على هذا القرار لا يمارس حقا من حقوقه وإنما يباشر وظيفة كلّفه بها القانون.

-لا يستمد محافظ الحسابات حقوقه ولا تتحدد واجباته على أساس عقد يربطه بالمساهمين وإنما تتولد هذه الحقوق وتترتب تلك الواجبات مباشرة من القانون ومن القانون الأساسي للشركة ولا تملك الجمعية العامة تقييدها أو الإنقاص منها، فضلا على أن محافظ الحسابات لا يؤدي وظيفته لمصلحة المساهمين وإنما لخدمة الشركة كنظام قانوني ولحماية المصالح المشروعة المرتبطة بها.

-لا تستطيع الجمعية العامة عزل المحافظ متى أرادت توجيهه في عمله ذلك لأنه بمجرد تعيينه يصبح مستقلا في مواجهة من انتدبوه لهذه المهمة، والقول بغير ذلك من شأنه أن يخضعه لهيمنة من يباشر الرقابة عليهم متى لوحظ أن مجلس الإدارة يمثل أغلبية رأس المال ويحظى بأغلبية الأصوات في الجمعية العامة.

- نقد:

على الرغم من كل الحجج المقدمة من قبل أصحاب هذه النظرية فإن هذه الفكرة ينقصها الوضوح والتحديد ويشوبها الغموض، كما أن هذه النظرية لم تلغ تماما وجود النظرية التعاقدية لأن المادة 1/224 من قانون الشركات الفرنسي 66-537 حتى بعد تعديلها بالقانون 148/84 لا تزال تشير إلى فكرة الوكالة، فبعد أن قررت أن محافظ الحسابات

[1] -علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص108.

الاحتياطي يحل محل الأصلي متى وجد مانع يحول دون مباشرة هذا الأخير لمهام وظيفته نصت على أن هذا الحلول يستمر حتى نهاية مدة وكالة محافظ الحسابات الأصلي[1].

ثالثا: الشركة باعتبارها أداة قانونية لتنظيم المشروع:

ظهر اتجاه جديد ينظر إلى الشركة باعتبارها أداة قانونية لتنظيم المشروع أو وفقا لتعبير الأستاذ RIPERT آلة قانونية، فشركة المساهمة أداة رائعة أوجدتها الرأسمالية الحديثة من أجل تجميع المدخرات وتأسيس واستغلال المشروعات، ويعد المحافظ قطعة من قطع هذه الآلة العجيبة، ولا يلغي هذا الاتجاه النظرية التعاقدية ولا ينفي فكرة النظام القانوني وإنما يجمع بينهما، فالتنظيم القانوني للشركة يستند في آن واحد على عناصر تعاقدية وأخرى نظامية تتآلف فيما بينها لتقدم هذه الأداة القانونية المهمة لتنظيم المشروع الاقتصادي.

فتعيين محافظ الحسابات يفترض أن تختاره الجمعية العامة كما يفترض قبول هذا الأخير صراحة أو ضمنا الوظيفة التي رسم القانون إطارها وحدد الواجبات والحقوق المرتبطة بها، فيستلزم هذا التعيين إذن توافق إرادتين وهو ما يقترب من منطق الفكرة التعاقدية بيد أن هذا العقد الناشئ عن توافق الإرادتين ليس إلا عملا قانونيا شرطيا لتحريك هذه الأداة القانونية ولتطبيق القواعد التي تنظم المركز القانوني لمحافظ الحسابات، إذ لا يجوز للشركة أن تتفق مع محافظ الحسابات على شروط تخالف القوانين واللوائح أو قواعد نظامها الأساسي التي تتم دور محافظ الحسابات وتحدد حقوقه وواجباته[2].

رابعا: موقف المشرع الجزائري:

أعطى المشرع الجزائري في القانون 91-08 المتعلق بالمهن الثلاث الملغى لمهام محافظ الحسابات طبيعة الوكالة بنصه على ذلك صراحة في نص المواد 31 و34 /3 و47 منه، كما أنه ليس له تلقي أي أجر أو امتياز في أي شكل كان وذلك بنص المادة

---

[1] -علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص110.

[2] – المرجع نفسه، ص 112.

44 من القانون رقم 91-08، بحيث جعله وكيلا دون أن ينفي عنه استقلاليته[1].

وفي مقابل قيامه بمهامه فإن القانون ينص على مكافأة مندوب الحسابات على أداء مهامه في شكل أتعاب وباعتباره وكيلا عن المساهمين فإن أتعابه تحددها الجمعية العامة للمساهمين من خلال اتفاق بينها وبينه ويجب احترام التسعيرة المحددة من طرف السلطات العمومية المختصة بواسطة جدول مهني الذي يحدد تنظيمها.

لكنه خالف ذلك سنة 1993 حين تعرض لمسؤولية محافظ الحسابات دون أن يذكر بأنه وكيل عن الشركة من خلال نص المادة 715 مكرر3/14 المتعلق بالقانون التجاري[2] وحتى بعد صدور القانون رقم 10-01 السالف الذكر، لم ينص على النظرية التعاقدية إذ استعمل لفظا مختلفا وهو العهدة وليس الوكالة، وذلك في نص المادة 27 منه[3].

إذن يستخلص مما سبق أن مجموعة الأحكام القانونية هي التي تسمح بتحديد النظام القانوني لمحافظ الحسابات وبالتالي تمنح لوظيفته صبغة الاستقلالية التي شدد عليها القانون الخاص بمحافظ الحسابات وعليه يمكن القول بأنه ليس وكيلا للشركاء، كما أن إقالة محافظ الحسابات تكون بموجب القانون وفي حالة وقوع مخالفات من هذا الأخير فإن مسؤوليته تكون أمام الشركة والغير والهيئة التي ينتمي إليها وأمام السلطات العمومية على عكس الوكالة التي تكون فيها المسؤولية تجاه الموكل فحسب[4].

الفرع الثاني: خصائص مهنة محافظ الحسابات.

هناك عدة خصائص وشروط يجب توافرها لممارسة مهنة محافظ الحسابات تعتبر

---

(1) -بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص28.

(2)-تنص المادة 715 مكرر 4/17 من القانون التجاري على: " ...ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها".

(3) -تنص المادة 27 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث: " تحدد عهدة محافظ الحسابات ..."

(4) -ZARAOUI Salah Ferhat, La revue algérienne des sciences juridiques économiques et politique, INSTITU DU DROIT ET DES SCIENSES ADMINISTRATIVES BEN-AKNOUN, Université D'ALGER, volume 32-n° 1-1994, Page 193.

بمثابة قواعد عامة، تنشأ بموجب علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة ويجب الالتزام بهذه الخصائص أو القواعد لتنفيذ هذه المهنة بكل كفاءة وفاعلية ونزاهة، وتتمثل هذه الخصائص في:

أولا: استقلالية محافظ الحسابات:

استقلالية محافظ الحسابات وحياده هي المقدمة الضرورية اللازمة لممارسة أي رقابة جدية وفعالة على حسابات الشركة ولا جدوى من هذه الرقابة إذا كانت رقابة تخدم مصالح أقلية في الشركة دون غيرهم، لهذا وجب حماية محافظ الحسابات وضمان استقلاله وتأكيد حياده في مواجهة إدارة الشركة[1].

والاستقلالية المطلوبة هنا هي الاستقلالية التامة والكاملة لمحافظ الحسابات حتى تتم عملية الرقابة بجدية تامة دون أي ضغوط من أي طرف على القائم بهذه العملية[2].

وبالنظر إلى هذا وضع المشرع الجزائري خطوط العلاقة التي تربط بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة حتى يضمن لمحافظ الحسابات استقلالية كافية لتأدية مهامه فيها بطريقة موضوعية، ففي حالة مخالفة أحكام القانون تقع مسؤوليته اتجاه الشركة نفسها أو المساهمين[3] لذلك أوجب على محافظي الحسابات أن يتمتعوا باستقلالية مطلقة خاصة اتجاه المساهمين[4] وذلك عن طريق توفير الحياد وضمان الاستقلالية التامة لمحافظ الحسابات في ضوء عوامل موضوعية وحدها وليس وفق ما يخدم مصالح فئة معينة للتعبير عن رأيه وفق ما يعتقده حقيقة في نظره[5].

وقد نص المشرع الجزائري على خاصية الاستقلالية في نص المادة 03 من القانون 10-01 السالف الذكر:" يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

---

[1]-علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص62.

[2]-سليفة بادر، المرجع السابق، ص16.

[3]-بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص29

[4] – سليفة بادر، المرجع السابق، ص 17.

[5] -علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص63.

الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتهم وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة".

إن الجدير بالذكر أن استقلالية محافظ الحسابات تظهر أيضا من خلال وضع المشرع لمجموعة من الحالات يمنع فيها على محافظ الحسابات مزاولة مهنة المحاسبة أو المراجعة تحت حالات التنافي، وهو ما نص عليه القانون التجاري في المادة 715 مكرر6 على أنه لا يجب أن يكون للمحافظ قرابة أو علاقة مصاهرة مع أحد أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حتى لا يقع محافظ الحسابات في حرج ويصعب عليه أداء مهامه بكل حرية[1].

كما حظر المشرع الجزائري أن يكون محافظ الحسابات قريبا إلى غاية الدرجة الرابعة من أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو أعضاء مجلس المراقبة أو أحد الأشخاص الذين يتحصلون على مزايا خاصة من الشركة أو من إحدى شركاتها الوليدة و تعتبر الشركة وليدة في خصوص تطبيق هذا النص متى كان أكثر من نصف رأس مالها مملوكا لشركة أخرى[2]، ويمتد هذا الحظر أيضا إلى الأشخاص القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات التي تملك عشر (10/1) رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة تملك عشر(10/1) رأسمال هذه الشركات[3].

والملاحظ على القانون المصري أنه انتهج نفس نهج المشرع الجزائري حيث حظر تعيين محافظ حسابات شركة مصرية أحد أقرباء من اشترك في تأسيس شركة أو عضو في

---

[1]–خلفاوي عبد القادر، حق المساهم في رقابة شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، فرع قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009، ص 61.

نقلا عن: بومكواز عبد القادر وبوعناني نسيمة، المرجع السابق، ص 17.

[2] –علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص67.

[3] –المادة 715 مكرر2/6 من القانون التجاري، المرجع السابق.

مجلس إدارتها أو من اشتغل فيها بصفة دائمة بأي عمل فني أو إداري أو استشاري لغاية الدرجة الرابعة[1].

إضافة إلى حالات التنافي المنصوص عليها في المادة 715 مكرر 6 من القانون تجاري، نص المشرع الجزائري على حالات التنافي والموانع في المادة 66 من القانون 10-01 حيث لا يمكن تعيين أشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين وتحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى من نفس الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات[2] بينما المادة 65 من نفس القانون منعت محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى الشركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته.

إن خاصية الاستقلالية أكد عليها الفقيهان François Pasqualini و Robert Castell في مؤلفهما محافظ الحسابات بقولهما " أن القانون أوكل مهمة مراقبة الشركات لمحترف هو محافظ الحسابات إضافة إلى الفقيه الفرنسي دومينيك فيدال الذي تحدث عن خاصية الاستقلالية في كتابه الشهير قانون الشركات حيث اعتبر أن كل جهاز رقابة فعال يجب أن يتمتع بميزة الاستقلالية في مواجهة الشخص أو الجهاز المراقب ، كما أن تقرير محافظ

---

[1]– علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص68

[2]– محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، دار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 177.
نقلا عن: بادر سليفة، المرجع السابق، ص 18.

الحسابات المستقل يمنح من خلاله الثقة للمساهمين الذين يتخذون قراراتهم الاستثمارية بناء على هذا التقرير[1].

والملاحظ أن هذه الاستقلالية هي استقلالية نسبية لا تامة، فلا يكفي أن يكون محافظ الحسابات مستقلا ظاهريا بل يجب توفر الاستقلال الواقعي[2] وهذا ما لا نجده حاليا، فمحافظ الحسابات لازال يتحصل على أتعابه بناء على ما تقرره الجمعية العامة للشركة التي تتولى تعيينه، فكان من الأجدر على المشرع النص على أحكامه في القانون لوضع كافة الممارسين على قدم المساواة إضافة إلى أن المشرع الجزائري نص على إجراء جديد يتمثل في دفتر الشروط المتعلق بتعيين محافظ حسابات والهدف منه تقييد الدخول إلى المهنة نظرا إلى الخطورة دور محافظ الحسابات على استقرار الشركات وبالتالي اقتصاد الدولة[3].

وبالنظر كذلك إلى طريقة تحديد الأتعاب فانه يتم عن طريق التنظيم الذي يأخذ بعين الاعتبار إجمالي أصول الميزانية، مجموع النواتج ...الخ، حيث بقيت هذه الطريقة معمول بها في الجزائر إلى غاية سنة 2010 أين انتهت عند تطبيق طريقة دفتر الشروط[4].

ثانيا: الطابع الشخصي لتدخلات محافظ الحسابات:

نصت المادة 57 من القانون 10-01 السابق الذكر على الطابع الشخصي لتدخلات محافظ الحسابات، وتظهر هذه الخاصية من خلال ما جاء في نص المادة: " تنجز أعمال... محافظي الحسابات تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وان كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة ".

---

(1) - CASTELL Robert & PZSQIALINI François, OP.Cit , Page 06. et VIDAL Dominique, Droit Des sociétés, Librairie générale De Droit et De jurisprudence, E. j.A ; PARIS – 1993, Page 233.
نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص30.

(2) – سليفة بادر، المرجع السابق، ص19.

(3) – بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص30.

(4)– مسامح مختار، مقال حول واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات بين الالتزام القانوني والالتزام المهني، دراسة حالة المغرب العربي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12/ 2014، ص 54.

فمحافظ الحسابات يكون مسؤولا مسؤولية شخصية عما يمارسه من أعمال ويتحمل الأخطاء الناجمة عن الإعمال التي يقوم بها، ونظرا لتعدد مهام محافظ الحسابات وتنوعها واحتمال الخطأ فيها وما يترتب عنه من مسؤوليات اتجاه الشركة والمساهمين نتساءل عن مدى استعانة محافظ الحسابات بمساعدين له، فالملاحظ أن القانون10-01 لم ينص على حالات يستعين فيها المحافظ بمساعدين عكس القانون 91-08 الملغى في المادة 42 منه[1].

ثالثا: الكفاءة والنزاهة:

إن قيام محافظ الحسابات بعملية مراقبة الحسابات تستدعي منه تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للمراقبة[2]، وحتى يتمكن المحافظ من أداء مهامه لا بد أن تتوفر على قدر كافي من المعرفة في مجال المحاسبة و المراجعة و حصوله على شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءته والتي تعتبر شرطا لممارسة مهنة محافظ الحسابات والتسجيل في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات إضافة إلى ضرورة خضوع محافظ الحسابات إلى تكوين نظري وتطبيقي ملزم[3] فالكفاءة تعتبر شرطا ضروريا يجب توافره في كل محافظ حسابات نظرا لصعوبة مهمة المحافظ والصعوبات التي تواجهه وما يترتب عنها من مسؤوليات[4].

وللكفاءة خصائص تدور حول تعدد مجالاتها واختلاف أنواعها ومدى عمقها ومدى الحاجة إليها، ولتحقيق هذه الخصائص بدورها يجب توافر تأهيل علمي مناسب وممارسة عملية لازمة، تتطلبها كحد معين ومناسب للعمل في هذا المجال، إضافة للاطلاع المستمر

---

[1]- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص31.

[2]- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، 2012، ص 62.

[3]- المرجع نفسه.

[4]- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص32.

لمحافظ الحسابات على التغير والتجديد الحاصل في المجال المطلوب والتطورات القانونية سواء على مستوى وطني أو دولي[1].

أما فيما يخص النزاهة طبقا لأحكام المادة 6 من القانون 10-01 التي تنص على أداء اليمين من قبل محافظ الحسابات، فبمجرد قيام المحافظ بأداء اليمين يصبح ملزما بالقيام بأداء مهامه وواجباته بنزاهة وأمانة وشرف.

رابعا: الاستمرارية في العمل:

قبل التطرق إلى هذه الخاصية المهمة لمهنة محافظ الحسابات نشير إلى أن وجودها ليس مطلقا وإنما مرتبط بفترة تعيين محافظ الحسابات[2].

وقد أشار المشرع الجزائري إلى هذه الخاصية في المادة 31 من القانون 10-01: " يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على المجالات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة...".

كما أشار القانون التجاري لهذه الخاصية في نص المادة 715 مكرر 4 والذي جاء فيها أن لمحافظي الحسابات أن يقوموا بالتحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة، طيلة السنة أو طيلة فترة عهدتهم في الشركة[3]، فهذه الاستمرارية في عمل محافظي الحسابات تنفعهم وتسمح لهم بتنظيم وتقسيم وتوزيع تدخلاتهم بفعالية [4]، فعلى محافظ الحسابات القيام بمهامه بداية من تأسيس الشركة وخلال مسيرتها حتى نهاية وجودها أي أن تكون مواكبة لحياة الشركة بصفة مستمرة ودائمة تغطي السنة المالية، وليس عند نهاية السنة المالية.

---

[1]- محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 169. نقلا عن: سليفة بادر، المرجع السابق، ص20.

[2]- المرجع نفسه، ص21.

[3]- المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، المرجع السابق.

[4]- سليفة بادر، المرجع السابق، ص21.

والملاحظ أن المشرع الجزائري حذا حذو التشريعات الأخرى كالمشرع الفرنسي والمصري، فخاصية الاستمرارية نص عليها المشرع الفرنسي في المادة 239 من قانون الشركات 66-537 التي تؤكد حق محافظ الحسابات في اتخاذ الإجراءات اللازمة للقيام بأشغاله في أي وقت خلال السنة المالية، وبدوره أكد المشرع المصري على هذه الخاصية في المادة 105 من القانون 81-159، حيث خول لمحافظ الحسابات في كل وقت الاطلاع على جميع دفاتر الشركة ومجالاتها ومستنداتها[1].

وإذا تساءلنا عن المقصود باستمرارية محافظ الحسابات في العمل، فالملاحظ أن المحافظ ليس مجبرا على القيام بمهامه يوميا دون انقطاع، وإنما يمكنه تقسيم وقته في مراقبة الشركة وهو ما يكفل له معرفة كاملة بإدارة الشركة ونظمها والمشاكل التي تواجهها، وقد كان للقضاء الفرنسي دور في شرح معنى الاستمرارية في العمل التي نص عليها في المادتين 228 و229 من قانون الشركات الفرنسي بأن ذكر بأن استمرارية الرقابة التي يمارسها محافظ الحسابات، توجب عليه اتخاذ وسائل وأدوات لازمة للتحقق من انتظام حسابات الشركة وصدقها[2].

ويستخلص في الأخير أن محافظ الحسابات وخلال قيامه بمهامه والتزاماته في الشركة فهو يستمر في القيام بهذه المهام منذ تأسيس الشركة وتعيينه فيها إلى غاية نهاية وجود الشركة وهو ما يكفل له العلم والدراية الكافية بكل ما يحصل في الشركة.

خامسا: صلاحيات واسعة في الاختيار والفحص:

من أجل تحقيق الرقابة الفعالة على الشركات، يجب تمكين محافظ الحسابات من

---

(1) – سعيد يوسف البستاني، قانون الأعمال والشركات، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2004، ص 414.
نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص31.

(2) – RODIéRE René & LEGEAIS Dominique & HOUIN Rocher, Droit Des Sociétés – Dome 1, 8éme ED, DALLOZ, Paris, 1998, Page 17.
نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع نفسه، ص32.

الوثائق والمستندات الضرورية التي تساعدهم على أداء مهامهم[1]، فقد نص القانون التجاري في الفقرة الرابعة من المادة 716 على ما يلي: " وتوضح المستندات المشار إليها في هذه المادة تحت تصرف مندوبي الحسابات خلال أربعة أشهر على الأكثر والتالية لقفل السنة المالية".

كما نصت المادة 831 من القانون التجاري على أن رؤساء الشركات والقائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للاطلاع عليها يتعرض لعقوبات.

ولمحافظي الحسابات حق الاطلاع على شؤون الشركة وذلك عن طريق فحص صفقاتها كلما دعت الضرورة لذلك كما مكنهم المشرع من حق الاطلاع في عين المكان على كل الوثائق التي يرون فيها فائدة لمزاولة مهنتهم خاصة الدفاتر والوثائق المحاسبية وسجلات المحاضر...يكون ذلك خلال الأربعة أشهر التالية لقفل السنة المالية، من هنا نلاحظ أن المحافظ يبقى مكتوف اليدين خلال الفترة السابقة للمدة التي يطلع فيها على المستندات، ويعتبر هذا العائق من أهم أسباب ضعف الرقابة إذ يستحيل على المحافظ خلال هذه المدة الاطلاع على دفاتر الشركة والتمكن من فحصها فحصا دقيقا والتحقق من كل العمليات التي قامت بها الشركة[2].

المبحث الثاني: مكانة محافظ الحسابات في شركة المساهمة:

من خلال دراستنا لعلاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة والذي تطرقنا فيها لكيفية نشأة هذه العلاقة وطبيعتها القانونية، كان لابد من الوقوف عند علاقته بهيئات الإدارة في الشركة وذلك من أجل تقديم نظرة عامة عن مهام محافظ الحسابات ودوره في الشركة حيث سنقوم بتناول وضعية محافظ الحسابات في الشركة بإبراز علاقته بهيئات الإدارة ممثلة

---

[1]– سليفة بادر، المرجع السابق، ص21.

[2]– حمداوي عبد الواحد، المرجع السابق، ص ص117-118.

في مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة والجمعيات العامة للمساهمين ثم ننتقل إلى علاقته ببعض الأجهزة الأخرى في الشركة (المطلب الأول) ولأن هذه العلاقة تنشأ عنها مجموعة من الحقوق والواجبات، ارتأينا أن نخصص لدراستها (المطلب الثاني).

المطلب الأول: وضعية محافظ الحسابات في شركة المساهمة:

في إطار قيام محافظ الحسابات بدوره في شركة المساهمة فإنه تربطه عدة علاقات بأجهزتها كما هو الأمر بالنسبة لهيئات الإدارة وبعض الأجهزة الأخرى حيث يتداخل دور محافظ الحسابات بمجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة من جهة وبالجمعيات العامة في الشركة من جهة أخرى (الفرع الأول)، كما تبرز علاقته ببعض الأجهزة الأخرى كأجهزة الرقابة الداخلية والمساهمين والدائنين (الفرع الثاني).

الفرع الأول:علاقة محافظ الحسابات مع هيئات الإدارة:

لمحافظ الحسابات دور مهم فيما يتعلق بأداء مجلس إدارة أو مجلس مديري شركة المساهمة، بحيث يقوم بالتأكد من صحة إجراءات انتخاب رئيس مجلس الإدارة و نائبه و وتحديد أجورهم وغير ذلك من الأمور المتعلقة بإدارة الشركة [1]، وسنقوم بدراسة علاقة محافظ الحسابات بمجلس إدارة أو مجلس المديرين في شركة المساهمة (فرع أول) من جهة، وعلاقته بالجمعية العامة لشركة المساهمة من جهة أخرى (فرع ثاني).

أولا: علاقة محافظ الحسابات بإدارة شركة المساهمة:

يختص بإدارة شركة المساهمة مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة لكن المشرع الجزائري ركز على مجلس الإدارة بدل مجلس المديرين في نصوص كثيرة ولمجلس

[1] –إياد محمد جاد الحق، تقييم دور مراقب الشركات في تنظيم إدارة شركات المساهمة العامة: دراسة مقارنة بين التشريعات المعمول بها في قطاع غزة والضفة الغربية وقانون الشركات الأردني، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإسلامية، مجلد 21، عدد 2، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2013، ص 324.

الإدارة [1] صلاحيات واسعة نصت عليها المادة 622 من القانون التجاري: " يخول مجلس الإدارة كل السلطات للتصرف في كل الظروف باسم الشركة، ويمارس هذه السلطات في نطاق موضوع الشركة ومع مراعاة السلطات المسندة صراحة في القانون لجمعيات المساهمين ".

يدخل في اختصاص مجلس الإدارة كل ما هو لازم لسير الشركة حيث يقوم بدعوة الجمعية العمومية للمساهمين، تقرير زيادة رأسمال في حدود رأسمال المرخص...إلخ.

وأثناء قيام مجلس الإدارة بصلاحياته فإن لمحافظ الحسابات دور فعال في ذلك كما سنوضحه فيما يلي:

بما أن عمل محافظ الحسابات في شركة المساهمة يتعلق بالمراقبة نجده على علاقة دائمة مع مجلس الإدارة[2]، و قد نصت المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري[3] على ذلك، كما على مجلس الإدارة العمل على تزويد محافظ الحسابات وإعلامه بكل ما يطرأ على البيانات، إضافة إلى ذلك تزويده بنسخ عن حسابات الشركة وميزانيتها السنوية وبيان الأرباح والخسائر ومقارنتها مع السنة المالية السابقة، ونسخة من التقرير المالي المعد من قبله بشأن المركز المالي للشركة [4].

---

[1] – تنص المادة 610 من القانون التجاري على: "يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل ومن اثني عشر عضوا على الأكثر ".

[2]– محمدي عبد العالي، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري: دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012، ص 11.

[3] – تنص المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري على: " يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ...حسب الحالة بما يلي :

– عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدوها.

– مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق، المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها، النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة".

[4] –إياد محمد جاد الحق، المرجع السابق، ص 325.

إضافة إلى أن المشرع نص على أنه يحق لمحافظ الحسابات طلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، الذي يتعين عليه بالمقابل الرد على كل الوقائع التي من شأنها عرقلة استمرار الاستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه.

وفي حالة انعدام الرد أو كان الرد ناقصا يطلب مندوب الحسابات من الرئيس استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للنظر و المداولة في الوقائع التي تم ملاحظتها من قبل الملاحظ مع ضرورة حضور مندوب الحسابات في الجلسة، و إذا لاحظ مندوب الحسابات بأنه لم تحترم هذه الأحكام رغم اتخاذه هذه القرارات يقوم بإعداد تقرير خاص و يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة[1]، إضافة إلى أن محافظ الحسابات يتم استدعاؤه لحضور اجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين من أجل قفل حسابات السنة المالية المنتهية و هو ما أشارت إليه المادة 715 مكرر 12 من القانون التجاري الجزائري .

يقوم محافظ الحسابات بعرض المخالفات والأخطاء التي لاحظها أثناء ممارسته لمهامه على أقرب جمعية عامة مقبلة، ويطلع وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلع عليها[2]. كما أن لمحافظ الحسابات الحق برفع دعوى على المدير وأعضاء مجلس الإدارة عند مخالفتهم لأنظمة الشركة أو عند إهمالهم أو تقصيرهم في إدارة الشركة[3].

و لا يعد محافظ الحسابات مسؤولا عن المخالفات المرتكبة من قبل القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين إلا في حالة عدم الكشف عنها في التقرير المعد من قبله للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعه عليها و هو ما أشارت إليه المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري[4].

---

[1]– المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، المرجع السابق.

[2]– المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري، المرجع السابق.

[3]– إياد محمد جاد الحق، المرجع السابق، ص 328.

[4]– المرجع نفسه، ص ص 324 – 325.

لا يجوز للمحافظ الجمع بين عمله كمحافظ والاشتراك في تأسيس الشركة أو عضوية مجلس إدارتها أو الاشتغال بصفة دائمة بأي عمل إدارة أو فني أو استشاري فيها.

ويحق لمحافظ الحسابات في كل وقت الاطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها وله الحق كذلك في طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء وظيفته، كما يمكن له أيضا التحقيق في موجودات الشركة ويقع في المقابل على عاتق مجلس الإدارة تمكينه من كل ما تقدم، وفي حالة عدم تمكينه من ذلك تعين على المحافظ تقديم تقرير إلى مجلس الإدارة ويعرض على الجمعية العامة[1].

كما يتعين على مجلس الإدارة إعلام محافظ الحسابات بالإخطارات و البيانات المرسلة للمساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة و على المحافظ أو من ينيبه حضور الجمعية العامة و التأكد من صحة الإجراءات المتبعة في الدعوة للاجتماع و بحضوره للاجتماع يدلي برأيه حول ما يتعلق بعمله كمحافظ خاصة ما يتعلق بالموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو بإعادتها إلى مجلس الإدارة و يقوم المحافظ بعرضه التقرير على الجمعية العامة و يجب أن يكون التقرير مشتملا على جميع البيانات التي نص عليها القانون[2].

ومن حق محافظ الحسابات حضور اجتماعات مجلس الإدارة وكذا متابعة مختلف العقود والاتفاقيات المبرمة باسم الشركة مع الغير والتي قام بها مجلس الإدارة، إضافة إلى إمكانية متابعته لكل ما يخص المساهمين بصفتهم الفردية أو الجماعية والدفاع عنهم ضد مجلس الإدارة.

---

[1]– أسامة أحمد شتات، الشركات المساهمة والتجارية: شركات التوصية بالأسهم – شركات الأموال والأشخاص والشركات ذات المسؤولية المحدودة وجميع أنواع الشركات – تأسيس الشركة – إدارة الشركة – حل الشركة وتصفيتها – اندماج وتغيير شكل الشركة – الشركات الأجنبية وقواعد تأسيسها في مصر، دار الكتب القانونية، مصر، 2005، ص ص 30–31.

[2]– المرجع نفسه.

ولمحافظ الحسابات الحق في الحصول على تقرير التسيير من مجلس الإدارة مرفقا بالمعلومات عن الشركة تخص أداءها المالي والمخاطر والصعوبات التي تواجهها الشركة أو تتعرض لها[1]، وبما أن مجلس الإدارة هو صانع للضوابط والقرارات داخل الشركة، هو ما يجعل مسؤولية محافظ الحسابات كبيرة في ظل الدور الكبير لهذه الجهة الحساسة في الشركة للتأكد من نزاهتها وشفافيتها في أداء مهامها بحيث يعتبر محافظ الحسابات بمثابة أداة لتقييم أداء مجلس الإدارة من خلال الملاحظات التي يبديها في تقاريره[2].

و رغم اتساع علاقة محافظ الحسابات بمجلس الإدارة إلا أنها تحكمها عدة ضوابط من بين هذه الضوابط عدم تدخل محافظ الحسابات في أعمال مجلس الإدارة حتى يحافظ على استقلاليته.

ثانيا:علاقة محافظ الحسابات بالجمعية العامة:

تعتبر الجمعية العامة للشركة أعلى هيئة في شركة المساهمة وتضم جميع المساهمين فهي مصدر للسلطات بحيث يعود إليها القرار في اتخاذ القرارات بإنشاء الشركة والمصادقة على نظامها الأساسي وتعديله، كما يعود إليها قرار تعيين أعضاء مجلس الإدارة ومراقبي الحسابات وعزلهم...الخ[3] وهي التي تصادق على أعمال المحاسبة والإدارة بالشركة كما يرجع إليها أيضا سلطة اتخاذ القرارات الخاصة باندماج الشركات وتحويلها وتعديل نظامها وحلها[4].

وتنقسم هذه الجمعيات إلى نوعين: جمعية عامة عادية و جمعية عامة غير عادية، ولمحافظ الحسابات دور مهم لا يمكن إغفاله فيما يخص اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية، أو الإشراف على إجراءات عقد الاجتماع أو بمحضر الاجتماع أو بدعوته

---

[1]– محمدي عبد العالي، المرجع السابق، ص 11.

[2]– المرجع نفسه..

[3] – فضيل نادية، المرجع السابق، ص 273.

[4] – محمد فريد العريني، جلال وفاء البدرى محمدين، المرجع السابق، ص 304.

لحضور الاجتماع أو بالأرباح وتوزيعها[1] يقوم مجلس الإدارة بإعلام محافظ الحسابات بالتاريخ الذي يعقد فيه اجتماع الجمعية العامة للشركة.

يحق أيضا لمحافظ الحسابات طلب عقد اجتماع غير عادي للجمعية العامة العادية متى استدعت الضرورة ذلك وفي حالة استعجال كذلك[2] كلما تقاعس مجلس الإدارة عن اتخاذ هذا الإجراء وكلما اقتضت الضرورة لاستدعائها وعادة ما يقوم مندوب الحسابات بذلك عندما ترتكب إدارة الشركة مخالفات مالية تضر بالشركة فيستدعونها للنظر والبث فيها، وهو ما أشارت إليه المادة 715 مكرر 4 /6 من القانون التجاري[3].

إن لمحافظ الحسابات دور فعال في أحكام الرقابة على شركة المساهمة فإعطاء الحق للمحافظ في الدعوة لعقد اجتماع جمعية عامة يساهم في تفعيل دوره الرقابي، فشركة المساهمة لا يقتصر دورها على الحفاظ على مصالح المساهمين فحسب وإنما يمتد دورها لتحقيق مصلحة أكبر وهي مصلحة اقتصاد الدولة[4].

يوجه مجلس الإدارة لمحافظ الحسابات دعوة لحضور اجتماع الجمعية العامة قبل خمسة عشر يوما على الأقل من تاريخ انعقاده ويرفق بهذه الدعوة جميع البيانات وجدول أعمال الاجتماع.

يبلغ أيضا محافظ الحسابات من قبل الشركة بقرار اجتماع الجمعية العامة التي تقرر فيه توزيع الأرباح وعلى مجلس الإدارة الإعلان على ذلك، ولمحافظ الحسابات دور فعال فيما يخص الجمعية العامة للشركة الأمر الذي يضمن حماية المساهمين خصوصا بشأن توزيع الأرباح هذا الأمر الذي يؤثر ايجابيا من ناحية حماية المساهمين وضمان حقوقهم وتعزيز الشفافية في العمل بما يعود بالنفع على الشركة والمساهمين.

---

[1]– إياد محمد جاد الحق، المرجع السابق، ص320.

[2]– المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، المرجع السابق.

[3]– فضيل نادية، المرجع السابق،ص ص277 – 278.

[4]– إياد محمد جاد الحق، المرجع السابق، ص 321.

- طبقا لنص المادة 715 مكرر4 من المرسوم التشريعي 93–08 فإن الجمعية العامة العادية للمساهمين تقوم بتعيين مندوب للحسابات أو أكثر تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، ويمكنهم استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوب الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض أحد مندوبي الحسابات المعينين ذلك في هذه الحالة يتم تعيينهم بناء على أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة.

الفرع الثاني: علاقة محافظ الحسابات ببعض الأجهزة الأخرى في الشركة:

لأننا بصدد دراسة علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة وقد تناولنا علاقته بالإدارة كأعلى جهاز في الشركة، ارتأينا الإشارة إلى علاقة محافظ الحسابات ببعض الأجهزة الأخرى كهيئات الرقابة والمساهمين والدائنين.

أولا: علاقة محافظ الحسابات بهيئات الرقابة الداخلية:

نظرا لضخامة حجم شركات المساهمة فقد خصها المشرع بنوعين من الرقابة رقابة خارجية وأخرى داخلية وذلك لضمان السير الحسن للشركة والحد من التلاعبات التي قد تمارس على حساباتها.

فالرقابة الداخلية هي خطة تنظيمية ومجموعة الوسائل والطرق التي تتبناها الشركة بقصد حماية الأصول، وضمان الدقة للبيانات المحاسبية، والاعتماد عليها، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتنفيذ السياسات الإدارية الموضوعة. ولأن محافظ الحسابات يقوم بتقويم الرقابة الداخلية وإبداء رأيه في مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى ملاءمة السياسات والإجراءات المتبعة والتي من الممكن أن يكون هناك إغفال عنها أو لم يتم إبداء الرأي حولها بشفافية، و لأن هذه الرقابة لها دور كبير في مساعدة محافظ الحسابات في عمله من خلال

اطلاعه على نظام عمل هذه الرقابة وبناء نظام أكفأ وأكثر فعالية[1] فإنه يتبين وجود علاقة تكاملية وتعاونية من خلال أعمال الرقابة الداخلية التي كثيرا ما تكون مفيدة لمحافظ الحسابات في عمله[2] ولما لها من تأثير إيجابي لتحقيق أهدافهما وعلى حسن سير الشركة بصفة عامة، دون إغفال دور هذه العلاقة في تخفيض تكلفة محافظ الحسابات باعتبار أنه يقوم بأعماله بجهد أقل ودقة أكبر[3].

ومن بين هيئات الرقابة الداخلية في شركة المساهمة مجلس المراقبة ولجنة المراجعة اللذان لهما دور كبير في عملية المراقبة، وتتداخل مهمتهما مع عمل محافظ الحسابات من خلال ما يلي:

1-علاقة محافظ الحسابات بلجنة المراجعة:

إن لجنة المراجعة هي مجموعة من الأشخاص مختارين من بين أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، تكون مسؤولة عن الإشراف على إعداد القوائم المالية، ومراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية ومراجعة نظام الرقابة الداخلية وكذلك مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات من قبل إدارة الشركة، كما أن الهدف من إنشائها هو زيادة فاعلية وظيفة الرقابة وزيادة مساءلة الإدارة[4].

---

[1]– حسين حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية، دون دار نشر، دون سنة، ص ص 161-182.

[2] – يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تحسين القرارات المالية لمجلس الإدارة وفقا لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين لدى الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص14.

[3]– رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، (دراسة تطبيقية)،بحث مقدم استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص51.

[4]– إياد سعيد محمود الصوص، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص57.

ولأن محافظ الحسابات يعتبر وكيلا عن المساهمين في فحص صدق ودقة القوائم المالية وإبداء رأيه فيها وهو ما يتطلب الالتزام بقواعد السلوك المهني، ولكي يقوم محافظ الحسابات بمهامه بكل موضوعية واستقلالية فإن لجنة المراجعة لها أهمية كبيرة في هذا الصدد لأنها تلعب دورا كبيرا في تدعيم استقلاليته بما يمكنه من القيام بمهامه دون ضغط أو تدخل من الإدارة، مما يؤثر بالإيجاب في زيادة ثقة المساهمين بتقاريره المالية، ومنه تظهر علاقة لجان المراجعة بمحافظ الحسابات من خلال ما يلي:

- تعيين محافظ الحسابات وتحديد أتعابه وإعداد خطاب التكليف الصادر له.
- مساعدة محافظ الحسابات في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله والحصول على كافة المعلومات والتوضيحات التي يحتاجها.
- العمل على حل المشكلات والنزاعات التي قد تحدث بين محافظ الحسابات والإدارة.
- محاولة التنسيق بين الرقابة الداخلية والخارجية.
- متابعة نتائج عمل محافظ الحسابات ودراسة وتقييم ملاحظاته، واستلام تقريره ودراسة ما ورد فيه[1].
- تعقد اجتماعات دورية مع محافظ الحسابات، كما يحق له طلب ذلك[2].

حيث أنه وعلى خلاف القانون الجزائري الذي أغفل هذه اللجان نجد أن المشرع المصري اهتم كثيرا بموضوع إنشاء لجان للمراجعة وذلك حين أصدر العديد من القوانين والتشريعات التي ألزمت شركات المساهمة بذلك، كما صدر دليل قواعد ومعايير الحوكمة في الشركات والذي حدد مفهوم وخصائص لجنة المراجعة. ويتمثل الدور الرئيسي لهذه اللجان في المساعدة لضمان الحصول على قوائم مالية صادقة ودقيقة خالية من تلاعبات الإدارة وممارساتها غير الشرعية من خلال تقييم عمل محافظ الحسابات واستقلاليته، حيث تعتبر

---

[1]– إياد سعيد محمود الصوص، المرجع السابق، ص56

[2]– ضافري صدام، نوي زاكي، حوكمة الشركات في الجزائر، مذكرة مقدمة في الماستر، قانون اقتصادي، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2015، ص37.

هذه اللجان بمثابة المراقب النهائي لعملية إعداد التقارير المالية وضمان خلوها من الأخطاء[1].

ويرتبط ظهور لجان المراجعة بما يعرف بحوكمة الشركات، هذا المصطلح الذي يقصد به الإدارة الرشيدة للشركات، وهناك من عرفها بأنها "مجموعة من العلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة ومساهميها، والأطراف الأخرى ذات العلاقة بها، وهي تتضمن الهيكل أو الإطار العام الذي يتم من خلاله وضع أهداف المؤسسة والوسائل الكفيلة بتحقيق تلك الأهداف، وآليات الرقابة على الأداء" [2]، حيث أقرت الكثير من الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة وجود مثل هذه اللجان في الشركات التي تهدف لتحقيق الإدارة الرشيدة لما لها من دور في تحقيق الثقة حول التقارير المالية والحد من التلاعبات والممارسات غير الشرعية على الرقابة الخارجية ومقاومة الضغوط الممارسة من قبل الإدارة[3].

وبالتالي يمكن القول إن المحافظة على استقلال محافظ الحسابات هي أساس نشأة فكرة وجود لجان المراجعة لكي تعمل كحلقة وصل للتنسيق بين عمل محافظ الحسابات والإدارة بصورة تؤدي إلى دعم استقلال محافظ الحسابات وحمايته من أي إجراء تعسفي قد تقوم به الإدارة اتجاهه وكذا زيادة فاعلية عملية الرقابة وهيكل الرقابة الداخلية [4]، فتعيين محافظ الحسابات وتحديد أتعابه وإن كان من صلاحيات الجمعية العامة للمساهمين حفاظا على استقلاله عن الإدارة إلا أن الواقع غير ذلك بما أن الإدارة تلعب دورا كبيرا في تهديد هذا الاستقلال [5].

---

[1]– سامح محمد رضا رياض أحمد، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2011، ص51

[2]– تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.(www.oecd.org) .

[3]– سامح محمد رضا رياض أحمد، المرجع السابق، ص52.

[4]– إياد سعيد محمود الصوص، المرجع السابق، ص56.

[5]– المرجع نفسه، ص57.

2-علاقة محافظ الحسابات بمجلس المراقبة:

إن مجلس المراقبة هو أحد المجلسين المكونين للنظام الحديث للإدارة على غرار مجلس المديرين، وقد ظهر هذا النظام في ألمانيا أول الأمر ثم تبناه المشرع الفرنسي، وقد حذا المشرع الجزائري حذوه وترك لمؤسسي شركات المساهمة الحرية في اختيار أحد النظامين (الكلاسيكي أو الحديث).

وتتمثل المهمة الأساسية لمجلس المراقبة كما هو ظاهر باسمه في الرقابة طبقا لما جاء في المادة 654 من القانون التجاري:"...يمارس مجلس المراقبة مهمة الرقابة الدائمة للشركة..."، فنظرا لضخامة رأس مال شركات المساهمة وكثرة نشاطاتها بالإضافة إلى العدد الهائل للمساهمين وعزوفهم عن حضور الجمعيات العامة كان من الصعب تفادي وقوع تلاعبات من قبل أعضاء مجلس المديرين مما جعل إنشاء مجلس خاص بالرقابة ضرورة حتمية لحماية الشركة والمساهمين. فمجلس المراقبة ليس له الحق في إدارة الشركة وإنما يقتصر دوره في الرقابة الدائمة للشركة فهو يقوم بمراقبة سير إدارة مجلس المديرين ويقدم ملاحظاته للجمعية العامة للمساهمين[1].

ولأن مجلس المراقبة يعد من بين أجهزة الرقابة الداخلية فإن علاقته بمحافظ الحسابات علاقة تعاونية تشمل استفادة محافظ الحسابات من نتائج عمل هذا الأخير وإن كان ذلك ليس واضحا جليا في القانون التجاري عدا ما ذكرته المادة 2/672 منه حول إشعار مجلس المراقبة لمحافظ الحسابات بكل الاتفاقيات المرخصة. ورغم أن المشرع الجزائري كان واضحا بشأن فصل الإدارة عن المراقبة إلا أن الواقع يثبت عكس ذلك ويظهر انتقال الإدارة من مجلس المديرين إلى مجلس المراقبة، وهو ما يفسر عدم نجاح هذا النموذج

[1]- باسماعيل محمد، النظام القانوني لإدارة شركة المساهمة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، قانون الشركات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص ص 34- 26.

من التسيير[1]، وبالتالي فمن الواضح أن محافظ الحسابات لا يجدر به الاعتماد على رقابة مجلس المراقبة باعتبار أنه قد يكون ممارسا للرقابة على نفسه.

ثانيا: علاقة محافظ الحسابات بالمساهمين والدائنين:

تربط كذلك محافظ الحسابات علاقة بالمساهمين في الشركة على غرار دائنيها وهو ما سيأتي تفصيله فيما يلي:

1-علاقة محافظ الحسابات بالمساهمين:

إن المساهمين هم الملاك لرأسمال شركة المساهمة والشركاء فيها وفي أرباحها المحققة، وبالتالي فإن المستفيد الوحيد من السير الحسن لعمل الشركة وفي أحسن الظروف هم المساهمون، وأن غياب الشفافية في القوائم المالية ووقوع تلاعبات وممارسات غير شرعية في الإدارة من شأنه التأثير سلبا على نجاح مشاريع الشركة وأرباحها.

وبالتالي فإن للمساهمين دورا كبيرا في الحد من ذلك من خلال ممارستهم لضغوط على مجالس الإدارة ليكون عملهم أفضل ونشاطاتهم أحسن وذلك لتوفير الطمأنينة والثقة للمستثمرين وتأكدهم من تحصيل عائدات مهمة من استثماراتهم من جهة والعمل على حماية حقوقهم بالوسائل الممكنة من جهة أخرى.

ولأن محافظ الحسابات يعتبر وسيلة مهمة لتقييم تسيير مجلس الإدارة[2] فإن ذلك من شأنه المساهمة في تحقيق هذه الحماية خصوصا وأن الهدف الرئيسي لمحافظ الحسابات هو خدمة مساهمي الشركة عن طريق إبداء رأيه حول سلامة إعداد القوائم المالية التي تعدها إدارة الشركة ومدى صحتها وخلوها من أي أخطاء أو تحريفات، فهو مسؤول أمام كل المساهمين عن مضمون تقاريره حول هذه القوائم باعتبار أنهم يحتاجون لهذه المعلومات من أجل اتخاذ قراراتهم بسهولة.

---

(1) - LAURE Brunouw, L'exercice du contrôle dans la sociétés anonymes, Thèse de doctorat Université de LILE 2/ Extrait de: www.edoctorale74.Univ-lille2.fr /lilleadmin/master_recherche/T_I_chargement/memoires/affaires/brunouwI03.pdf/page 04.

(2)– محمدي عبد العالي، المرجع السابق، ص 10.

كما تقع على عاتق محافظ الحسابات مسؤولية حماية حقوقهم وإعلامهم والدفاع عنهم، فالمحافظ ولأنه من واجبه رصد أي مخالفة للقواعد القانونية الخاصة باندماج الشركات يكون ملزما بوضع تقريره عن عملية الاندماج تحت تصرف المساهمين قبل انعقاد الجمعية للنظر فيه وهذا ما أكدته المادة 752 من القانون التجاري، من جهة أخرى فإن محافظ الحسابات حسب المادة 712 من القانون التجاري يتدخل في حالة تخفيض الشركة لرأسمالها من خلال وجوب اطلاعه على مشروع التخفيض قبل 45 يوما من انعقاد الجمعية العامة غير العادية التي قررت ذلك، حيث يكون عليه مراقبة مدى احترام الجمعية لمبدأ المساواة بين المساهمين، وكذلك في حالة زيادة رأسمال الشركة الذي تقرره الجمعية العامة للشركة، حيث يظهر دور محافظ الحسابات في ذلك من خلال الحديث عن حق التفاضل في الاكتتاب في زيادات رأسمال حين مكن المشرع الجمعية العامة في المادة 697 من القانون التجاري من إلغائه بناء على تقرير محافظ الحسابات على غرار تقرير مجلس الإدارة أو المديرين.

نعلم أن غاية المساهمين من إبرام عقد الشركة هو نجاح المشروع التجاري الذي يحقق الأرباح ليتقاسموها فيما بينهم، ونظرا لأهمية هذا الموضوع و ما قد يترتب عنه من المساس بالائتمان التجاري والاقتصاد الوطني فقد قام المشرع بتنظيم كيفية توزيع أموال الشركة مراعيا في ذلك بعض المسائل كتحديد الحد الأدنى لرأسمال الشركة واقتطاع احتياطات الشركة، ويقتصر التوزيع على الأرباح الصافية بعد الموافقة على الحسابات وإلا كانت أرباحا صوريا [1]، غير أن المشرع خرج عن هذه القاعدة حين لم يعتبر أن الدفعات المسبقة تحت الحساب من أرباح السنة المالية المقفلة أو الجارية أرباحا صورية رغم تقرير مجلس الإدارة أو المديرين توزيعها قبل الموافقة على الحسابات وذلك بتوافر حالتين ذكرتهما المادة 723 من القانون التجاري منها أن تكون الميزانية الموضوعة خلال السنة المالية أو

[1]– فضيل نادية، المرجع السابق، ص ص 73–74.

في آخرها مصادق عليها من قبل محافظ الحسابات تثبت أن الشركة حصلت خلال السنة المالية على أرباح صافية زائدة على مبلغ الدفعات.

من جهة أخرى يتدخل محافظ الحسابات في إصدار المساهمين للقيم المنقولة حيث يعتمد هؤلاء على تقريره إلى جانب تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وهو ما أكدته المادة 715 مكرر 110 من القانون التجاري.

2-علاقة محافظ الحسابات بالدائنين:

إن المستثمرين كما أسلفنا الذكر يكتسبون الثقة والتشجيع للتعامل مع الشركة إذا رأوا أن هناك رقابة فعالة ممارسة عليها وعلى الإدارة خاصة، ويظهر ذلك في هذا الصدد من خلال اطمئنانهم بالمعلومات المقدمة لهم من محافظ الحسابات نتيجة فحصه للقوائم المالية للشركة وبالتالي زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم الشركة من عدمه.

إن شركة المساهمة خلال نشاطها تربطها علاقة مع البنوك والمؤسسات التمويلية نظرا لحاجتها للاقتراض وهذه المؤسسات بدورها تحتاج للتأكد من مدى قوة المركز المالي للشركة قبل اتخاذها لقرار منح الائتمان، وبالتالي فهي تعتمد على رأي محافظ الحسابات في حساباتها السنوية وتقاريره التي تعكس الوضعية الحقيقية للشركة فإذا أفصح بنظاميتها وشفافيتها أمكنها الوثوق بالمعلومات الخاصة بها[1].

كما أنه ولسد حاجتها الهائلة للأموال قد تلجأ إلى إصدار سندات بقيمة المبلغ الذي تريد أن تقترضه وتطرحها للاكتتاب العام، والسند هو كل صك يثبت دين على الشركة أمام المقرض مما يشكل أحد الالتزامات الخارجية المستحقة على الشركة، وقصد الحفاظ على مصالحهم خولهم القانون حق الاطلاع على الوثائق المتعلقة بالشركة ليتمكنوا من متابعة كيفية إدارة الشركة وتسييرها إلى جانب الحقوق التي يتمتع بها الدائن في القواعد العامة، ويعتمد حملة هذه السندات على رأي محافظ الحسابات في المركز المالي للشركة باعتباره

[1]- مناعي حكيمة، المرجع السابق، ص ص65-66.

الضمان المقدم لهم[1] وهو ما يظهر من خلال المادة 715 مكرر 78 من القانون التجاري حين منح لهم المشرع الحق في الاجتماع بقوة القانون مرة في السنة للاستماع إلى تقريره حول حسابات السنة المالية وتقرير مسيري الشركة عن السنة المالية المنصرمة.

المطلب الثالث: حقوق والتزامات محافظ الحسابات اتجاه الشركة:

بموجب العلاقة التي ترتبط شركة المساهمة بمحافظ الحسابات، تنشأ لهذا الأخير مجموعة من الحقوق والالتزامات تساعده على تأدية مهامه على أكمل وجه باستقلالية وبحيادية.

وعلى هذا الأساس سنتطرق إلى حقوق المحافظ في شركة المساهمة (الفرع الأول) وكذا إلى التزاماته اتجاهها (الفرع الثاني).

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات لدى شركة المساهمة:

حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء عمله وفق معايير وأسس المراجعة المتعارف عليها ويحقق المقاصد المنشودة من تعيينه، كفل له القانون وكذلك الأعراف المهنية مجموعة من الحقوق الهدف منها إعطاؤه الاستقلالية اللازمة لأداء مهامه في شركة المساهمة[2] وتتمثل هذه الحقوق في:

أولا: سلطة التحري:

لمحافظ الحسابات سلطة التحري ليس فقط على الشركة المراقبة، بل تمتد حتى إلى شركات لها علاقة معها وكذلك حتى على الغير، وهو ما سنوضحه كما يلي:

1-سلطة التحري قبل الشركة المراقبة:

لمحافظ الحسابات الحق في الاطلاع على أي وثيقة يراها ضرورية تساعده في إبداء رأيه، وكذا التحقق من موجودات الشركة والتزاماتها ويتعين على مجلس الإدارة أن

---

[1]– فضيل نادية، المرجع السابق، ص ص 217-227

[2]– حسين حسين شحاتة، المرجع السابق، ص 104.

يمكن المراقب من كل ما يريد، هذا ما نظمه المشرع الجزائري في المادة 31 من القانون رقم 10-01 أين نص على ما يلي: "يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

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

وبالتالي يجب أن تقدم لمحافظ الحسابات:-كل الوثائق اللازمة لتكوين الملف الدائم للشركة.

- أن يشارك موظفو المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة مشاركة فعالة.
- أن يسهل له دخول المصالح من أجل الحاجات التي تتطلبها مهمته.
- أن تجمع وترتب كل الوثائق اللازمة وتوضع تحت تصرفه.

-أن يطّلع على كل الوقائع التي من شأنها تغيير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة في الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة تغييرا جوهريا[1].

إضافة إلى هذا أرغم المشرع الجزائري مسيري شركة المساهمة على إعطاء محافظ الحسابات كافة الوثائق التي يراها ضرورية لأداء مهامه تحت طائلة العقوبة المنصوص عليها قانونا [2]حيث نص المشرع في المادة 831 من القانون التجاري على ما يلي: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للاطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر".

---

[1]- شريقي عمر، المرجع السابق، ص 182.

[2]- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص54.

ويلاحظ في هذا الشأن أنه على الشركة ممثلة في إدارتها تمكين مراقب الحسابات من ذلك في الأوقات التي يتم الاتفاق عليها مسبقا لكيلا يؤدى هذا الاطلاع إلى تعطيل العمل في إدارة الحسابات، مع احتفاظ مراقب الحسابات بحقه في الاطلاع بصفة مفاجئة وبدون سابق إنذار إذا رأى ضرورة لذلك بل وأخذ نسخة عنها عند الحاجة.

وعليه فان لمحافظ الحسابات ممارسة هذا الحق في الأوقات التي يحددها هو وفق برنامج يمكنه من الاطلاّع المباشر على وضعية الشركة، وحتى لا يعرقل محافظ الحسابات عمل الشركة أعطاه المشرع الحق في أخذ نسخة من الوثائق التي يحتاجها للعمل عليها في مهمته[1].

2-سلطة التحري قبل شركات لها علاقة مع الشركة المراقبة:

إن هذه السلطة فعالة جدا لتفادي التدليس والغش حيث يمكن له فحص فروع تابعة للشركة أو الشركة الأم وقِبل الشركات أو الهيئات التي تمتلك فيها الشركة المراقبة أسهما حسب المادة 3/229 من قانون الشركات الفرنسي[2] وهو ما أشار إليه المشرع الجزائري في المادة 32 من القانون 10-01 السابق الذكر بقوله: "يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها".

3-سلطة التحري قبل الغير:

لم ينص القانون 10-01 المتعلق بالمهنة على هذه السلطة في حين أن المشرع الفرنسي نص عليها في المادة 229، حيث يمكن لمحافظ الحسابات في حالة الحاجة إلى معلومات -أثناء القيام بمهامه - الحصول عليها من الغير الذي قام بعمليات لحساب الشركة،[3] وذلك بتوفر مجموعة من الشروط نصت عليها المادة المذكورة وتتمثل في:

---

[1] -بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص54.

[2] - YVES Guyon, Droit Commerciale-Tome 1 ; 6ED/ ECONOMICA, Paris, 1994, Page 383.

[3] -YVES Guyon, op. cit, Page 385.

- أن يكون الشخص قد قام بعمليات لحساب الشركة كالبنكي أو موثق الشركة.
- يحق للمحافظ استجواب الغير فقط ولا يحق له طلب الوثائق منه إلا بتقديم طلب لرئيس المحكمة التجارية.
- لا يمكن للغير الذي يملك معلومات الاحتجاج بالسر المهني باستثناء من نصت عليهم المادة 229 /4 من قانون الشركات الفرنسي وهم أعوان العدالة: الأعوان القضائيون المحامون، المحلفون، كتاب الضبط، المحضرون القضائيون، الإداريون، وكلاء التفليسة الخبراء القضائيون، وللإشارة فان المشرع الجزائري لم يأخذ بهذه الفكرة رغم أنها تدخل ضمن مهام محافظ الحسابات والتي من شأنها مساعدته في معرفة وضعية الشركة[1].

ثانيا: الحق في الإعلام:

يتمتع محافظ الحسابات بحق في الإعلام مشابه لحق المساهمين ويظهر فيما يلي:

1- تلقي الوثائق المحاسبية.

يحق لمحافظ الحسابات طلب البيانات والإيضاحات التي يرى المراجع ضرورة الحصول عليها لتنفيذ مهمته كالجرد، حسابات الأرباح والخسائر والميزانية...الخ، حيث تعتبر هذه البيانات من العوامل المهمة لاستكمال أدلة الإثبات التي على المراجع تجميعها وتقييمها[2] وبالتالي على مسيري الشركة تقديم كل الوثائق الضرورية للاطلاع عليها وإبداء رأيه فيها قبل انعقاد الجمعية العامة، وهذا ما أقرته المادة 33 من القانون 10-01 السالف الذكر: " يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون".

2-استدعاء محافظ الحسابات لاجتماعات مجلس الإدارة ومجلس المديرين:

مع أن القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث لم ينص على هذا الحق إلا أن المرسوم التشريعي رقم 93-08 تكفل بذلك حين نص في المادة 715 مكرر 12: " يتم

---

(1) -MERLE Philippe, Droit commercial, (Sociétés commercial), Dalloz, Paris, 1996, Page417.

(2)-YAHI Noureddine, Obligations du commissaire aux comptes :contrôle des contrats et conventions conclus par l'entreprise, le 4-5 Mai, Oran , Page 12.

استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية ...". وهو ما نص عليه القانون المتعلق بالمهن الثلاث الملغى (91-08) في المادة 40، التي أبرزت الآجال الواجب احترامها من أجل الاستدعاء عكس القانون التجاري.[1] الشيء الذي يطرح التساؤل حول سبب إهمال المشرع لهذا النص في التعديل الجديد لقانون المهن الثلاث 10-01، وهو ما يؤخذ على المشرع الجزائري.

3- استدعاء محافظ الحسابات لجمعية المساهمين:

يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين عند انعقادها و هو ما نصت عليه المادة 715 مكرر 12 من المرسوم التشريعي 93-08 المعدل للقانون التجاري بقولها: "يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين" ويكون ذلك في بعض الحالات التي لا تتحمل التأخير أي في حالات الاستعجال كما نصت على ذلك المادة 36 من القانون 10-01 السابق الذكر: " يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ...".

وقد جعل المشرع استدعاءه لجمعية المساهمين إجباريا وفي أجل ثلاثين يوما قبل انعقادها(المادة 677 من القانون التجاري) سواء كانت عادية أم غير عادية [2]، وفي حالة عدم استدعائه يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل من رئيس الشركة أو القائمون بإدارتها الذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات للشركة أو استدعائهم إلى كل اجتماع لجمعية المساهمين(المادة 828 من القانون التجاري).

ثالثا: الحق في الأتعاب:

لم يغفل المشرع الجزائري هذا الجانب حيث أن محافظ الحسابات له الحق في تحصيل مقابل أتعابه بمناسبة أداء مهامه[3] وقد نص القانون 10-01 كيفية تحديد أتعابه

---

[1]- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص56.

[2]- المرجع نفسه، ص56.

[3]- شريقي عمر، المرجع السابق، ص183

من خلال المادة 37 منه بقولها: " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

ولا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعينة". كما وضع المشرع في هذا الصدد قرارين احدهما يتعلق خصيصا بسلم أتعاب محافظ الحسابات[1] (أنظر الملحق رقم 01) والآخر يتضمن تحديد أتعابه [2] (أنظر الملحق رقم 02).

رابعا: الحق في الاستعانة بمساعدين:

لمحافظ الحسابات الحق في الاستعانة بأي خبير مهني على نفقته وتحت مسؤوليته[3] كالخبراء والقانونيين والاقتصاديين **أو** أي شخص حامل لشهادة التعليم العالي وهو ما أشارت إليه المادة 52 من القانون 10-01 في حالة اتخاذ شركة محافظ الحسابات شكل الشركة المدنية، وقد أجازت الاستعانة بهؤلاء الخبراء في حدود ربع (4/1) الشركاء[4].

الفرع الثاني: الالتزامات القانونية لمحافظ الحسابات اتجاه شركة المساهمة:

إن محافظ الحسابات وأثناء تأديته وظيفته الرقابية في شركة المساهمة تقع على عاتقه مجموعة التزامات أوردتها عدة قوانين سنتعرض إليها كما يلي:

أولا: الالتزام ببذل العناية التي تقتضيها المهنة:

إن الهدف الأساسي من عملية المراقبة التي يتولى محافظ الحسابات القيام بها هو التأكد من صحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والحصول على رأي محايد بشأن

---

[1]- قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، جريدة رسمية عدد14 صادر في 12 مارس 1995.

[2]- قرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1993، يتضمن تحديد أتعاب مندوبي الحسابات، جريدة رسمية عدد 30 صادر في 15 ماي 1994.

[3]- شريقي عمر، المرجع السابق، ص 183

[4]- تنص المادة 52 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث على: " عندما يختار... محافظو الحسابات ... شكل الشركة المدنية...إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون والاقتصاديون أو أي شخص حامل لشهادة التعليم العالي يساهم... في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع (¼) الشركاء".

السجلات المحاسبية المالية للشركة موضوع الفحص ومركزها المالي[1]، وقد نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في نص المادة 59 من القانون 10-01 بقولها: " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج ".

والعناية المقصودة بها في نص المادة هي التزام محافظ الحسابات ببذل عناية الرجل العادي من الحرص والقيام بالإجراءات اللازمة لجمع الدليل الكافي والملائم وإبداء الرأي وإعداد التقرير عن مراجعة القوائم المالية للشركة، فلمحافظ الحسابات – كما أسلفنا الذكر- كامل الحق في الاطلاع على دفاتر الشركة ومستنداتها وطلب كافة البيانات والإيضاحات التي يستلزم الحصول عليها لأداء مهامه، كما له الحق في التحقق من موجودات الشركة[2].

وكما أشرنا سابقا فان التزام محافظ الحسابات هنا ليس التزام بتحقيق نتيجة وإنما هو التزام ببذل عناية، فلا تتقرر مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر وإنما خطأ محافظ الحسابات هنا هو خطأ مهني واجب الإثبات والعناية المطلوبة هنا من محافظ الحسابات هي عناية الرجل العادي من العلم واليقظة والخبرة فإذا لم يبذل القدر اللازم من العناية كان مخلا بواجباته والتزاماته[3]. ولإحاطة محافظ الحسابات بهذا الالتزام وجب أن يكون على قدر من المعرفة بالقانون التجاري وبالقانون الأساسي للشركة الخاضعة لرقابته والقواعد المنظمة لها، وحتى يكون المحافظ على دراية ويتمكن من تأدية التزامه وجب عليه القيام بهاذين الأمرين وهما[4]:

1-احترام القواعد والإجراءات التي نص عليها القانون ونظام الشركة الأساسي:

إن جوهر مهمة محافظ الحسابات يتمثل في التقرير الذي يرفعه المحافظ بعد اطلاعه على دفاتر الشركة وفحص ميزانيتها وحساباتها وجرد موجوداتها والتزاماتها إلى الجمعية العامة للمساهمين.

فعلى محافظ الحسابات متابعة عمليات الشركة باستمرار طوال السنة المالية دون الحضور يوميا لمقر الشركة، وذلك بغرض إجراء ما يلزم من اختبارات لازمة على دفاتر الشركة للتحقق من سلامة الحسابات وانتظامها ليتمكن من اكتشاف ما يقع من مخالفات

---

[1]- علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص116.

[2]- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص58.

[3]- علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص118.

[4]- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص59.

لأحكام القانون وللنظام الأساسي للشركة ولا يكون ملزما بإعادة مراجعة حسابات الشركة من جديد أو مراجعة جميع القيود الواردة في دفاترها. فمهما كان محافظ الحسابات يتمتع بكفاءة عالية ومهما كان عدد مساعديه فانه يستحيل عليه مراجعة جميع قيود الشركة قيدا بقيد كل على حدة، وعلى مجلس الإدارة تمكين محافظ الحسابات من حق الاطلاع على وثائق الشركة من دفاتر وسجلات ومستندات [1] وكذا الالتزام بصحة ومصداقية الحسابات وكذا الصورة الحقيقية للحسابات، إضافة إلى إعطائه الحرية في إصدار الرأي عن طريق إعداد تقرير وتقديمه للشركة والمساهمين وكل الجهات المعنية.

إن تخلف محافظ الحسابات أو تقاعسه عن أداء مهامه في فحص ومراجعة حسابات الشركة الخاضعة لرقابته يعد إخلالا بواجبه القانوني الذي يفرض عليه بذل العناية اللازمة التي تستوجبها أصول المهنة، ويقترف بذلك خطأ مهنيا يستوجب تعويض الضرر المترتب عنه[2].

2- مراعاة الأصول الفنية المتعارف عليها:

يلتزم محافظ الحسابات في مواجهة عملائه التزاما ببذل عناية فنية معينة هي التي تفرضها أصول المهنة التي ينتمي إليها، ومثل هذا الشخص لا يجوز له أن يخطئ فيما استقرت عليه أصول مهنته، ويعد الخروج عن هذه الأصول أو المبادئ خطأ لا يغتفر.

ونظرا لتعدد وتشعب هذه المبادئ لم يقم المشرع بتعدادها إلا أن القضاء يستند إلى المبادئ التي يتعارف عليها محافظو الحسابات وأقرتها المنظمات المهنية وكذا مختلف التشريعات التي تحكم مهنة محافظ الحسابات، ومن هنا سوف نشير إلى أهم هذه المبادئ. [3] وهي:

أ- **مبدأ سلامة الحسابات:** تعتبر المحاسبة بمثابة الجبر بالنسبة لعلم القانون، فهي وسيلة للتعبير عن حقائق اقتصادية وقانونية في آن واحد، أما الحقائق القانونية فتستخلص من عمليات القيد التي يجريها تبعا لطبيعة التصرفات القانونية والالتزامات المتبادلة للأطراف والشروط والضمانات المنصوص عليها، وأما الاقتصادية

---

[1]-علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص ص119-122.

[2]- المرجع نفسه، ص 124.

[3]-المرجع نفسه، ص ص139-140.

فتستخلص من إجراء التقديرات المختلفة للأصول أيا كانت طبيعتها مع الأخذ في الاعتبار الانخفاض الذي يطرأ على أصول المشروع.

وتجدر الإشارة إلى أن إعمال مبدأ سلامة الحسابات يلزم توافر شرطين هما:

- أن يكون تقدير القيم المحاسبية صحيحا.
- إعداد المستندات المالية بحسن نية[1].

ب- **مبدأ إثبات الطرق المحاسبية:** يمنع المشرع الفرنسي تغيير معايير التقويم من سنة مالية إلى أخرى إضافة إلى منعه تغيير طرق الحسابات السنوية ما لم توجد ظروف استثنائية من شأنها التأثير على المشروع التجاري وتستدعي مثل هذا التعديل، فإذا أدخل مثل هذا التعديل وجب ذكر أسبابه في ملحق خاص، ذلك أن الثبات في المبادئ المحاسبية لازم لإمكانية القيام بمقارنات بين القوائم المالية الختامية التي يعدها المشروع[2]،وهذا المبدأ في حد ذاته يملي على محافظ الحسابات أن يبين في تقريره المقدم إلى الجمعية العامة للمساهمين ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتبعة قد اتسمت بالإثبات خلال السنوات السابقة[3].

ج-**مبدأ الاحتياط (التحرز):** يقصد بهذا المبدأ التقدير المعقول للوقائع والاحتمالات التي من شأنها تلقي أعباء تنصب في ذمة المشروع أو تؤثر على نشاطه.

إن اللجنة الدولية لأصول العمل المحاسبي تفرض على محافظ الحسابات توخي الحيطة والحذر عند إعداد المستندات المالية الخاصة بالصفقات والتي يمكن الجزم بالنتائج النهائية لها[4].

د- **مبدأ الوضوح:** إن طريقة طرح الميزانية تتوقف على محافظ الحسابات وكيفية طرحه لها بطريقة واضحة وميسرة يسهل من خلالها التعرف على حقيقة المركز المالي للشركة، ويتوقف ذلك على دقة وصحة وطريقة تبويب العناوين التي أعطيت لمجموعات القيود الواردة فيها.

---

[1]-علي سيد قاسم، المرجع السابق ، ص ص 142-145

[2]- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 60.

[3]- علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص148.

[4]- المرجع نفسه، ص ص146-147.

ويلتزم محافظ الحسابات بالإعلان عن البيانات والمعلومات الظاهرة بالميزانية بطريقة مناسبة ومقبولة والتأكيد على أن هذه المعلومات والبيانات لا تخالف قوانين الشركة ونظامها[1].

هـ- **مبدأ أن الميزانية تعبر عن الذمة المالية للمشروع:** طبقا لهذا المبدأ يجب أن تعبر ميزانية الشركة بوضوح عن حقيقة المركز المالي للمشروع، بحيث تكون الميزانية تعكس حقيقة العناصر الايجابية والسلبية عند نهاية السنة المالية[2].

و- **مبدأ استقلال السنوات المالية:** جاء هذا المبدأ بالنص على الفصل في حساب السنوات المالية، بحيث تحتسب كل سنة مالية على حدة، فتأخير إجراء القيود أو تقييمها من سنة مالية إلى أخرى بهدف تحسين المركز المالي للشركة يعد تلاعبا في نتائج عمليات الشركة. وهو ما أدى باللجنة الدولية لأصول العمل المحاسبي إلى تأكيد هذا المبدأ بالقول أن نتائج العمليات يجب أن تقيد أولا بأول[3].

ثانيا: الالتزام بمسك ملف خاص بالشركة الخاضعة لرقابته:

يقع هذا الالتزام على محافظ الحسابات بأن يقوم بالاحتفاظ بسجلات الحسابات التي قام بها، بحيث يرتبها وينظمها تنظيما يسهل عليه العودة إليها بسرعة ويحتفظ بها لمدة طويلة. هذا الالتزام نص عليه المشرع في المادة 40 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث والتي جاء فيها ما يلي: " يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة ".

وعلى هذا الأساس تدخل المشرع الفرنسي وألزم محافظ الحسابات بأن يجعل لكافة الشركات الخاضعة لرقابته كل على حدة ملفا خاصا بها يراقب حساباتها، يضم كافة المستندات التي يحصل عليها من هذه الشركة خاصة نظامها الأساسي ويجب الاحتفاظ بهذا الملف لمدة عشر (10) سنوات على الأقل.

---

[1]- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص ص60-61.

[2]- علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص151.

[3]- المرجع نفسه، ص153.

ثالثا: الالتزام بالمحافظة على السر المهني:

إن محافظي الحسابات ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي يطّلعون عليها بحكم ممارسة وظائفهم[1].

ويعتبر هذا الالتزام من أكبر الالتزامات الواقعة على عاتق محافظ الحسابات، فيتحتم عليه معرفة أسرار الشركة وكل ما يتعلق بحساباتها وفي مقابل ذلك يلتزم بعدم إفشائها وهو ما نصت عليه المادة 223 من قانون الشركات الفرنسي[2] وكذا المادة 71 من القانون 10-01 بقولها: " يتعين على ... محافظ الحسابات ... كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات ".

وبالنظر إلى نص المادة يلاحظ أن المشرع ألزم محافظ الحسابات بالمحافظة على أسرار المهنة فيما يخص المعلومات والأعمال التي اطلعوا عليها بحكم ممارستهم للمهنة، وعدم احترام هذا الالتزام يؤدي إلى توقيع عقوبات منصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات.

لم يغفل القانون التجاري هذا الالتزام أيضا أين نص عليه في المادة 715 مكرر 3/13 من القانون التجاري بقولها:" ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم ".

صحيح أن هذا الالتزام يخول لمحافظ الحسابات الاطلاع على معلومات مهمة في الشركة المراقبة، وكل ما يراه ضروريا للمراقبة هو ما يؤدي به إلى التعرف على معلومات سرية خاصة بالشركة، وبالتالي فهو ملزم هنا بالكتمان والمحافظة عليها[3]، وليس على المحافظ استغلال تلك المعلومات لصالحه أو لصالح غيره، ولا يجوز لمحافظ الحسابات أن يذيع على المساهمين في مقر الجمعية العامة أو في غيره أو إلى غيرهم ما وقف عليه من

---

[1]– شريقي عمر، المرجع السابق، ص180.

[2]– YVES Guyon, op. cit, page 386

[3]– بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 63.

أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض، وذلك مع عدم الإخلال بالتزامات المراقب الأساسية[1].

رابعا: الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة:

تكمن مهمة محافظ الحسابات في كونها مهمة رقابية على حسابات الشركة، فليس له الحق في التدخل في شؤون إدارة وتسيير الشركة، إضافة إلى أنه لا يمكن أن يكون مسؤولا عن الشركة حسب ما نصت عليه المادة 2/228 من قانون الشركات الفرنسي [2]. فمحافظ الحسابات يجب أن يكون موضوعيا، أي بعيدا عن كل ما يتعلق بتسيير الشركة والقرارات المتعلقة بها[3].

وقد ركز المشرع الجزائري على أهمية مبدأ عدم التدخل في تسيير الشركة، حيث نصت المادة 23 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث على ما يلي:" وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير". فالتدخل في تسيير الشركة وأعمال الإدارة يلغي مبدأ استقلالية محافظ الحسابات. وبدوره نص القانون التجاري الجزائري على هذا الالتزام في نص المادة 715 مكرر 2/4 بقوله: " وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير...".

وبالتالي فعمل محافظ الحسابات يقتصر على الرقابة والإشراف على شؤون الشركة وإدارتها وله في سبيل ذلك توجيه النصح والإرشاد إلى مجلس الإدارة وتنبيه أعضائه لمواطن الزلل، ولا يجوز للمحافظ أن يتعدى ذلك، فليس له التدخل في الإدارة أو الاعتراض على أعمال المديرين[4].

إن الهدف من هذا الالتزام هو تدعيم استقلالية محافظ الحسابات بتجنيبه الخلط بين أعمال المراقبة وأعمال التسيير، بالإضافة إلى تدعيم التسيير الذاتي للمؤسسات العمومية

---

[1]– مصطفى كمال طه، الشركات التجارية: أحكام عامة في الشركات–شركات الأشخاص –شركات الأموال–أنواع خاصة من الشركات، طبعة أولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2009، ص331.

[2] – Yves Guyon, op. cit, Page 386

[3]-ABDELMADJID Hamada: LE COMMISSARIAT AUX COMPTES, Rapport de stage, Page 17 نقلا عن: سليفة بادر، المرجع السابق، ص22.

[4]– علي حسن يونس، الشركات التجاري: الشركات ذات المسؤولية المحدودة و شركات المساهمة والتوصية بالأسهم، دون دار نشر، مصر، دون سنة، ص ص 462–463.

الاقتصادية، ورغم أنه لا يعاقب على عدم احترام هذا المبدأ، إلا أن محكمة النقض الفرنسية اعتبرت الخلط في المهام من طرف محافظ الحسابات في الشركة يمكن أن يكون سببا في تنحيته [1].

(1) – SADI Nacer Eddine & MAZOUZ Ali, La pratique de commissaires aux comptes en Algérie ; TOME 1, La société nationale de comptabilité, 1993, Page 74 .et MONEGER Göel. & GRANIER Terré, op.cit, Page 70.
نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص62.

الفصل الثاني:

الآثار المترتبة عن علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة

إن علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة نشأت لحاجة الشركة للرقابة والتي تعتبر السبب الرئيسي لوجوده، ولكي يقوم محافظ الحسابات بدوره اتسمت هذه العلاقة بطابع خاص (الاستقلالية، النزاهة، والكفاءة...الخ)، حيث ينصب هذا الدور على عدة مهام على المحافظ مراعاتها والسهر على حسن تنفيذها تهدف إلى حماية مصلحة الشركة والمساهمين والغير لأنها ترتكز على حسابات الشركة العامل الأساسي لقوتها.

إضافة إلى مهمة الرقابة التي يمارسها محافظ الحسابات بالشركة، أصبح هذا الأخير يطلع بمهام أخرى ظهرت بسبب اتساع مجال تدخله منها ما هو خاص ومنها ما هو استثنائي.

ويجب على محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة في أداء مهامه لتفادي الوقوع في الأخطاء التي تجعله يتحمل مسؤولية ذلك وتتحدد هذه المسؤولية بحسب نوع الخطأ المرتكب، حيث يتعرض للمسؤولية المدنية والتي تلزمه بتعويض الأضرار التي قد يسببها بخطئه للشركة أو الغير، كما قد تنعقد مسؤوليته الجنائية عندما يقترف بعض الأفعال الضارة بمصلحة الشركة وأخيرا قد يسأل مسؤولية تأديبية عند إخلاله بواجباته المهنية.

وعلى هذا الأساس قسمنا دراسة هذا الفصل إلى مبحثين، مهام محافظ الحسابات في شركة المساهمة (المبحث الأول) ثم المسؤولية المترتبة عن إخلال محافظ الحسابات بمهامه (المبحث الثاني).

المبحث الأول: مهام محافظ الحسابات في شركة المساهمة:

إن الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في شركة المساهمة يرتكز على قيامه بعدة مهام طوال السنة المالية في شركة المساهمة، تهدف هذه المهام إلى حماية مصلحة الشركة من جهة والمساهمين والغير من جهة أخرى.

إن دور محافظ الحسابات بالدرجة الأولى يكمن في مراقبة و مراجعة الوضعية المالية و المحاسبية للشركة، ولكي يؤدي محافظ الحسابات مهامه على أكمل وجه و في أحسن الظروف دون أخطاء أو ضغط يتعرض له في غالب الأحيان من أعضاء شركة المساهمة وجب عليه احترام واجباته و التزاماته اتجاه الشركة و القيام بمهامه بكل نزاهة و استقلالية و حياد و إذا لاحظنا أن دور المحافظ لا يكمن فقط في مراقبة الوضعية المالية للشركة فقط بل يتعداه للقيام بمهام مختلفة (مطلب أول)، و يعتبر التقرير الذي يعده محافظ الحسابات هو النتيجة أو الملخص لعملية المراجعة التي يقوم بها و باعتباره يمثل الرأي المحايد للمحافظ قبل الوضعية المالية للشركة(مطلب ثاني).

المطلب الأول: المهام العادية والخاصة لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة:

إن محافظ الحسابات يطلع بعدة مهام أثناء تأديته لوظيفته و دوره في شركة المساهمة منها ما هي مهام تقليدية دائمة يمارسها المحافظ باستمرار (الفرع الأول)، و منها ما هي مهام خاصة و استثنائية عليه تنفيذها بعناية و على أكمل وجه (فرع ثاني).

الفرع الأول:المهام العادية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة:

هذه المهام نصت عليها المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو

مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها".

من خلال نص المادة نلاحظ أن المشرع الجزائري نص على بعض مهام محافظ الحسابات والمتمثلة في عمليات مراقبة شركة المساهمة وتتمثل هذه المهام فيما يلي:

أولا: فحص صحة الحسابات وانتظامها:

يسعى محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهامه وأعماله في الشركة إلى جمع المعلومات حول وضعية الشركة وتقييم نظامها، ثم المرور من خلال ذلك إلى فحص حسابات الشركة والتأكد من شرعيتها من خلال حرص المحافظ على إثبات أن القوائم المالية قد تم إعدادها حسب القوانين والقواعد المعمول بها[1].

فمحافظ الحسابات هو من يمارس مهنة مراقبة الحسابات،بحيث تتمثل مهمته في أنه يشهد على صحة الحسابات وانتظامها وذلك من خلال مطابقتها للمبادئ المحاسبية ومن خلال شهادة المحافظ على صحة الحسابات فإنه يبين ويثبت بصدق مدى تعبير الوثائق المقدمة عن الوضعية الحقيقية للشركة و يجب على المحافظ أن يكون قادرا على إثبات أن القوائم المالية تترجم فعلا الوضعية الحقيقية للشركة[2].

كما نص المشرع الجزائري على هذه المهمة في نص المادة 1/23 من القانون 10-01 السالف الذكر:"يطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات".

تقوم مهمة محافظ الحسابات على فحص الوثائق الأساسية كميزانية الشركة

---

[1] – سفير محمد و رزقي إسماعيل، ملتقى وطني حول واقع و افاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر: مسؤولية و دور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، جامعة الوادي، يومي 05 -06 ماي2013، ص 07.

[2]– شريقي عمر، المرجع السابق، ص 51.

وحسابات الجرد وكذا التحقق من موجودات الشركة وديونها[1]، إضافة إلى هذا نص المشرع في المادة 24 من القانون 10-01 "...يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار والمقصود بذلك أنه في بعض الأحيان تعد شركة المساهمة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة ومن أجل مصادقة محافظي الحسابات على صدق هذه الحسابات وانتظامها وجب عليه القيام بعملية مراقبة مستقلة عما قام به محافظي الحسابات في هذه المؤسسات ودون إعادة لما قاموا به وذلك استنادا للوثائق المحاسبية وتقارير محافظي الحسابات لدى الفروع[2].

أعطى المشرع الجزائري في هذا الخصوص لمحافظي الحسابات في نص المادة 32 من القانون 10-01 السالف الذكر، حق طلب من أعضاء الجهاز الإداري حيازة معلومات في مقر الشركة تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها[3]، ويكمن هدف محافظ الحسابات في التأكيد على صحة الحسابات وانتظامها وتدقيق للحسابات و القوائم المالية ولا يمكن المصادقة عليها إلا بعد فحصها فحصا فعليا[4] ولا يكمن هدفه في خلق معلومات مالية فقط بل يقوم أيضا بإضفاء الثقة على تلك المعلومات وزيادة قيمتها وذلك عن طريق تقييمها بطريقة انتقاديه تحليلية وتقديم نتائج ذلك التقييم في شكل تقرير إلى الأطراف المستخدمة لها، ويبدي المحافظ من خلال التقرير رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية و مدى صحة الحسابات و انتظامها[5]. يمكن القول أن للمراقبة

---

(1) –MERLE Philippe, Droit commerciale société commercial, 8éme ED, DALLOZ ,Paris, 2001, Page 544.

(2)– MONEGER Joël & GRANIER Thierry, op.cit, Page 107. نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص71.

(3)– تنص المادة 32 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث: " يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها."

(4)– بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2004، ص 76.

(5)– شريقي عمر، المرجع السابق، ص 42.

نتائج يترتب عليها تحسين الإجراءات المنظمة لها على اعتبار أن محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهامه يصرح بالعيوب والسلبيات التي اكتشفها إلى إدارة الشركة، فهو يعمل على تقديم الدليل حول القرارات المستقبلية للإدارة المتعلقة بالقضايا ذات الطابع المالي والسهر على الحفاظ على ذمة الشركة[1].

ثانيا: مراقبة المعلومات الواردة في التقرير المقدم للمسيرين:

بالإضافة إلى قيام محافظ الحسابات بفحص الحسابات وانتظامها يقوم أيضا بمراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون وهو ما تضمنته المادة 2/23 من القانون 10- 01 المتعلق بالمهن الثلاث: "يطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية...يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص".

فمن مهام محافظ الحسابات مراقبة المعلومات المقدمة في تقارير المسيرين ذلك لأنه بإمكان المسيرين تقديم معلومات خاطئة للمساهمين حتى لو كانوا يمسكون الدفاتر والمستندات بشكل قانوني وقاموا بإعداد حسابات صحيحة ونظامية[2]، وقد نصت المادة 715مكرر2/4 من القانون التجاري على ما يلي: "... كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة "، فعلى محافظ الحسابات مراقبة و تدقيق جميع المستندات و الوثائق المحاسبية المقدمة من قبل الجهاز الإداري وليس عليه القيام بتقييم المسيرين حول سير الشركة لأن ذلك يعد خلطا مع أعمال التسيير[3]، ولقيام المحافظ بمهامه وجب على المسيرين وضع تقرير التسيير تحت تصرف المحافظ خلال أربعة أشهر على الأكثر التالية لغلق السنة المالية[4].

---

[1]– بوتين محمد، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2004، ص 22.

[2]– MONEGER Joël &GRANIER Thierry, op.cit, page 119. نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص72.

[3] – بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص72.

[4] – المادة 716 من القانون التجاري، المرجع السابق.

ثانيا: تقدير شروط إبرام الاتفاقيات التي تعقدها الشركة:

يقوم محافظ الحسابات كما سبق وذكرنا بفحص صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء[1]، يقوم المحافظ أيضا بتقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة[2].

نصت المادة 2/628 من القانون التجاري على ما يلي: "...ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى وكذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا أم لا، مسيرا أم قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك لمجلس الإدارة .

... ويحظر تحت طائلة البطلان المطلق على القائمين بإدارة الشركة أن يعقدوا على أي وجه من الوجود قروضا، لدى الشركة أو أن يحصلوا منها على فتح حساب جار لهم على المكشوف، أو بطريقة أخرى ... و على مندوبي الحسابات أن يقدموا للجمعية العامة تقريرا خاصا عن الاتفاقيات التي رخص بها المجلس...".

من المعروف أن شركة المساهمة تقوم على نوعين من الإدارة، قد تكون من قبل مجلس الإدارة وقد تكون من قبل مجلس المديرين، فإذا كانت من قبل مجلس الإدارة فإن أي اتفاقية مبرمة بين الشركة وأحد الأعضاء القائمة بالإدارة تعتبر باطلة إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا وتقديم تقرير لمحافظ الحسابات أيضا أما إذا كانت الإدارة من قبل مجلس

---

[1]– بوهايشة بالخير، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات، مذكرة لنيل درجة ماستر، كلية علوم اقتصادية و تجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014، ص 21.

[2]– المادة 23 / 4 من القانون 10 – 01 المتعلق بالمهن الثلاث، المرجع السابق.

المديرين، فرئيس مجلس المراقبة يقوم بإشعار محافظ الحسابات بكل الاتفاقيات الذي هو بدوره يعلم الجمعية العامة بها عن طريق إعداده لتقرير حول هذه الاتفاقيات[1].

وهذه الاتفاقيات تكون صحيحة و منتجة لآثارها في مواجهة الغير بمصادقة الجمعية العامة عليها.

يلعب محافظ الحسابات دورا مهما فهو من يراقب ويقدر شروط هذه الاتفاقيات من خلال التقرير الذي يعده والذي بناء عليه تأذن الجمعية العامة بإبرام هذه الاتفاقيات.

الفرع الثاني: المهام الخاصة لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة:

بالإضافة إلى قيام محافظ الحسابات بمهام أساسية يقوم أيضا بمهام خاصة واستثنائية يمكن تقسيمها إلى مهام متعلقة بالإعلام و أخرى متعلقة بالرقابة، يسهر محافظ الحسابات على حسن تنفيذها فالمشرع الجزائري كلف محافظ الحسابات بهذه المهام بأن جعل منه الحارس الأمين على تطبيق القوانين داخل الشركة وهذه المهام الخاصة والاستثنائية تعتبر ذات طابع ظرفي[2] نشير إليها في ما يلي:

أولا: المهام المتعلقة بالإعلام والرقابة: لمحافظ الحسابات عدة مهام خاصة تتمثل في ما يلي:

1- المهام المتعلقة بالإعلام: يقوم محافظ الحسابات بمهمة الإعلام و هي مهمة توضح عديد المسائل التي من خلالها يقوم بالكشف عن الأخطاء المرتكبة أثناء عملية المراقبة.

أ - **إعلام المساهمين:** لا يقوم محافظ الحسابات بمهمة الرقابة فحسب بل تتجاوز مهامه ذلك، فمحافظ الحسابات يعتبر أداة مهمة لإعلام المساهمين، صحيح أن المشرع خول للمساهمين الحق في الإعلام والاطلاع لكن هذا الحق لا يمكنهم من تقييم نشاطات الشركة لذلك أوجد المشرع الجزائري جهاز رقابة اختصاصه فحص ودراسة أنشطة الشركة ثم إعلام

---

[1]- المادة 672 من القانون التجاري، المرجع السابق.

[2]- مناعي حكيمة، المرجع السابق، ص 44.

المساهمين بما تم التوصل إليه وإبلاغهم بمدى صحة المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة و بما قد يشوبها من نقص[1].

نصت المادة 680 من القانون التجاري: "يحق لكل مساهم أن يطلع خلال الخمسة عشرة يوما، السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية على ما يلي:

-جرد جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة، وقائمة القائمين بالإدارة وبمجلس الإدارة ومجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

-تقارير مندوبي الحسابات التي ترفع للجمعية .

-المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من مندوبي الحسابات والأجور المدفوعة للأشخاص المحصلين على أعلى أجر، مع العلم أن عدد هؤلاء الأشخاص يبلغ خمسة".

حيث يقوم محافظ الحسابات أيضا باطلاعهم على المبلغ الإجمالي الذي صادق عليه بنفسه، كما يطلعهم على الأجور المدفوعة للأشخاص الخمس أصحاب أكبر أجر في الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة بمدة خمسة عشر يوما.

يلزم محافظ الحسابات بإعلام المساهمين بالاتفاقيات التي تشكل خطرا على الشركة ووضعيتها المالية، فعلى محافظ الحسابات إعلام المساهمين بوجود اتفاقية وإعلامهم بظروف إبرامها والتأكد من وجود توازن في الاتفاقية.

وقد ذهب المشرع الفرنسي عكس ما ذهب إليه المشرع الجزائري عندما منح لمحافظ الحسابات مهلة شهر من غلق النشاط من أجل إعلام المساهمين بالاتفاقيات المبرمة والتي رخص بها مجلس الإدارة، وبدوره يلزم رئيس مجلس المراقبة بإعلام محافظ الحسابات بالاتفاقيات المبرمة والمرخص بها في مهلة شهر من قفل حسابات النشاط[2].

ب- إعلام الجهاز الإداري: نص المشرع الجزائري على هذه المهمة في نص المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري :" يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين

---

[1]- حمداوي عبد الواحد، المرجع السابق، ص 120.

[2]- MERLE Philippe, op, cit, Page 443. نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 74.

أو مجلس المراقبة حسب الحالة بما يلي:- عمليات المراقبة و التحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات التسيير التي أدوها... النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه و الخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة ".

فمحافظ الحسابات ملزم باطلاع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين بما يكتشفه من أخطاء أثناء قيامه بعملية فحص الحسابات وتنبيههم إلى مدى انتظام الحسابات من عدمه.

كما يقوم محافظ الحسابات بإعلام المسيرين بكل نقص قد يكتشفه والذي يعرقل استمرار استغلال الشركة لكون هذا النقص محلا للإعلام من طرف المحافظ[1].

ج- إعلام الجمعية العامة والنيابة العامة: طبقا لنص المادة 715 مكرر 13 /1 فإنه على محافظ الحسابات إطلاع الجمعية العامة بالجرائم والأخطاء المرتكبة من قبل الأعضاء القائمين بالإدارة كما يجب عليه أيضا إطلاع النيابة العامة بها حسب نص المادة 715 مكرر 13 /2 من القانون التجاري.

يعتبر محافظ الحسابات هو حامي الشرعية و المصداقية لحسابات الشركة حيث أوكل له المشرع مهمة التحقيق، ومن أجل وصوله إلى الحقيقة وجب عليه إعلام الشركاء و كذلك إعلام السيد وكيل الجمهورية.

صحيح أن المشرع نص على مسألة إخطار المحافظ لوكيل الجمهورية إلا أنه لم يتطرق لمسألة كيفية الإخطار، وبالرجوع إلى التشريع الفرنسي نجد أنه نظم مسألة كيفية الإخطار و هذا تشجيعا منه لكون هذه المهمة كانت في البداية غير مرحب بها إذ اعتبر محافظ الحسابات بمثابة الواشي الأمر الذي يتنافى وأخلاقيات المهنة[2].

---

[1]- العناق مراد، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق ،جامعة المسيلة، 2014، ص 25 .

[2]- طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة و القانون، جامعة طاهر مولاي، سعيدة، العدد التاسع، 2013، ص43 .

2- **المهام المتعلقة بالمراقبة:** إضافة إلى المهام المتعلقة بالإعلام يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة تتعلق بالمراقبة وتتمثل في مهمة الإنذار واستدعاء الجمعية العامة ومراقبة الحياة الاجتماعية للشركة:

أ – مهمة الإنذار: هذه المهمة هي من المهام الجديدة مقارنة بالمهام الأخرى أتى بها القانون 84 – 148 المتعلق بالوقاية من الصعوبات التي تواجه المؤسسات، ولقد قام هذا القانون بالإضافة إلى القانون المعدل له 94–457 المعدل له بإعطاء الحق لمحافظ الحسابات بالشروع في إجراء الإنذار[1].

والهدف من هذه المهمة هو الوقاية من الصعوبات التي قد تتعرض لها الشركة و كما نعلم فإن الهدف الأساسي الذي يحكم الشركات هو التطور والاستمرارية لذلك وجب على محافظ الحسابات وفي إطار ما يسمى بإجراءات الإنذار أن يقوم بالتنبيه عن كل ما قد يؤدي لعدم تحقيق تطور الشركة وعرقلة استمرارها[2].

يقوم محافظ الحسابات بالشروع في إجراءات الإنذار عند وجود وقائع تعرقل بطبيعتها استمرار الشركة وتؤدي إلى توقف نشاط الشركة وإنتاجها وقد أشار المشرع الجزائري إلى ذلك في نص المادة 23 / 5 من القانون 10–01 : "يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة ".

ب – مهمة استدعاء الجمعية العامة: كقاعدة عامة أن مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة هو الهيئة المكلفة بدعوة الجمعية العامة و المساهمين في حالات قليلة جدا وذلك وفق شروط، لكن استثناء أشار المشرع الجزائري لحالة يمكن فيها لمحافظ الحسابات طلب توضيحات من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ولم يتم الرد عليه أو كان الرد غير مقنع وناقص جاز له في هذه الحالة دعوة الجمعية العامة لمناقشة كل ما توصل إليه من

---

(1) – MERLE Philippe, op.cit, page 413.

(2) – مسامح مختار، المرجع السابق، ص 46 .

استنتاجات بعد إعداده لتقرير خاص يوضح فيه الحالة الواجبة التوضيح وتقديمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية وإلا استدعى الأمر دعوة الجمعية العامة بنفسه[1].

وبالرجوع إلى نص المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري نجد أنه إذا تراخى مجلس الإدارة عن إجراء دعوة الجمعية العامة على الرغم من وجوب ذلك فإنه على المحافظ أن يحل محله في إجرائها كما يجب على المحافظ دعوة الجمعية العامة للانعقاد في حالات الاستعجال كلما تعرضت مصالح الشركة للخطر نتيجة سوء تصرف مجلس الإدارة ويترك للمحافظ صلاحية تقدير وجه الضرورة في انعقاد الجمعية[2].

هذه الإمكانية الممنوحة لمحافظ الحسابات بدعوة الجمعية العامة لا جدوى منها إلا بعد الطلب من مجلس الإدارة دعوتها ولا يستجيب مجلس الإدارة لطلبه وفي الحقيقة هذا الإجراء قد يعرقل فعالية هذه الإمكانية و يعطي الفرصة لأعضاء الجهاز الإداري لإخفاء تجاوزاتهم ومخالفتهم مما قد يسمح هذا لأعضاء مجلس الإدارة بالتلاعب بمصالح المساهمين عن طريق مساومة محافظي الحسابات مقابل إخفاء أخطائهم والاتفاق على عدم دعوة الجمعية العامة للانعقاد وما يعاب على المشرع الجزائري أنه كان من الأحسن له النص أو السماح لمحافظ الحسابات بدعوة الجمعية العامة مباشرة حتى تحقق الرقابة هدفها[3].

ج – مراقبة الحياة الاجتماعية للشركة: من بين مهام محافظ الحسابات مراقبة الحياة الاجتماعية للشركة كحرصه على بعض الأمور منها المساواة بين المساهمين والمستثمرين وعلى محافظ الحسابات الحرص على أن تسير هذه الأمور على أحسن وجه[4]، فمهمة محافظ الحسابات لا تنحصر في مراقبة حسابات الشركة و إنما تمتد لتشمل مختلف جوانب

---

[1]– المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، المرجع السابق.

[2] – علي حسن يونس، المرجع السابق، ص 461.

[3]–حمداوي عبد الواحد، المرجع السابق، ص 128 .

[4]– بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 76.

حياة الشركة، منها خاصة احترام قاعدة المساواة بين المساهمين ولا يخفى أهمية هذه القاعدة في مجال حماية أقلية المساهمين[1].

وقد نص المشرع الجزائري على مبدأ المساواة[2] بين المساهمين في نص المادة712 من القانون التجاري: "...غير أنه لا يجوز لها بأي حال من الأحوال أن تمس بمبدأ المساواة بين المساهمين ".

وبالتالي فعلى الشركة معاملة كافة المساهمين على قدم المساواة خاصة المساهمين الذين يمثلون الأقلية وعمل المحافظ فيما يخص تحققه من مدى احترام مبدأ المساواة بين المساهمين يجب أن يمتد لمراقبة كل القرارات المتخذة داخل الشركة وليس مراقبة قرارات الجمعيات العامة العادية و غير العادية فقط وذلك حتى تتم الوقاية من التعسفات التي قد تحدث.

ولا ينبغي فحص دور محافظ الحسابات فيما يخص مدى مراقبة احترام مبدأ المساواة بين المساهمين في الاكتفاء بملاحظة خروقات هذا المبدأ فحسب بل وتدوين ملاحظاتهم التي لاحظوها في تقريرهم السنوي[3].

ثانيا: المهام الاستثنائية لمحافظ الحسابات:

لا تقتصر مهام محافظ الحسابات على الوظيفة الإعلامية أو مراقبة حسابات الشركة فحسب بل تمتد إلى أكثر من ذلك، فهناك مهام أخرى يطلع بها محافظ الحسابات تشترط توفره على الخبرة و الكفاءة و المعرفة الجيدة بالشركة ونشاطاتها.

على اعتبار أن محافظ الحسابات ملزم بالحفاظ على السر المهني تم تعيينه كمحافظ للحصص أو كمحافظ للأقلية:

---

[1] – حمداوي عبد الواحد، المرجع السابق ، ص 126 .

[2]– ينص هذا المبدأ على حماية أقلية المساهمين في شركة المساهمة و خرق هذا المبدأ يعتبر أحد العناصر المشكلة لتعسف الأغلبية.

[3]– حمداوي عبد الواحد، المرجع السابق، ص 127 .

1 – محافظ الحصص: المقصود بمحافظ الحصص هو الشخص الذي يقوم بتقييم الحصص العينية المقدمة من الشركاء سواء كانت هذه الحصص مادية أو معنوية، وقد تطرق القانون 10 – 01 السالف الذكر في مادته 13 إلى كيفية تعيينه:" يمكن أن يعين...محافظ الحسابات بصفة محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري...".

ويتم تعيينه في حالة تأسيس الشركة عن طريق اللجوء العلني للادخار بقرار قضائي بناء على طلب أحد المؤسسين[1].

ويخضع محافظو الحصص لأحكام التنافي المنصوص عليها في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري.

وقد أشارت المادة إلى أن محافظ الحصص يقوم بإعداد تقرير يقيم فيه الحصة العينية التي تقع على مسؤوليته و يوضع التقرير لدى المركز الوطني للسجل التجاري مع القانون الأساسي تحت تصرف المكتتبين بمقر الشركة وتقوم الجمعية العامة التأسيسية بالفصل في تقدير الحصة العينية بعد وضع التقرير أيضا في مركز الشركة ولا يجوز تعديل التقرير إلا بموافقة مكتتبي الأسهم وإلا عدت الشركة غير مؤسسة.

أما في حالة ما إذا كان تأسيس الشركة يكون دون اللجوء العلني للادخار، فإن المشرع الجزائري لم ينص على كيفية تعيين محافظ الحصص[2].

وقد نص المشرع الجزائري في المادة 607 من القانون التجاري على ما يلي: "يشتمل القانون الأساسي على تقدير الحصص العينية و يتم هذا التقدير بناء على تقرير ملحق بالقانون الأساسي يعده مندوبو الحصص تحت مسؤوليته".

فمحافظ الحصص يقوم بإعداد تقرير يقوم فيه بتقييم الحصة تحت مسؤوليته ويقدمه للمساهمين وفي حالة زيادة رأسمال شركة المساهمة فتعيين محافظ الحصص يكون بموجب قرار قضائي بناء على طلب من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة

---

[1]– المادة 601 من القانون التجاري، المرجع السابق.

[2]– بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 82.

ويقدم محافظ الحصص تقريره قبل انعقاد الجمعية العامة بثمانية أيام للمساهمين حسب ما أشارت إليه المادة 707 من القانون تجاري الجزائري[1].

أما في حالة اندماج الشركة أو انفصالها فإنه لا يعين محافظ حصص آخر إنما يتم الاستعانة بمحافظ الحصص للشركة المنفصلة أو المدمجة و الذي يعد تقريره دون غش و هو ما أكدت عليه المادة 753 من القانون التجاري[2].

وفي حالة ما إذا قام محافظ الحصص بغش كأن يعطي قيمة أكثر من قيمتها الحقيقية يتعرض لعقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من 20.000 دينار جزائري إلى 200.000 دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، وهو ما أشارت إليه المادة 807 من القانون التجاري[3].

2 – محافظ الأقلية: إن دراسة محافظ الأقلية تقتضي منا دراسته وفقا للقانون الفرنسي لأن المشرع الجزائري لم ينص على محافظ الأقلية لا في القانون التجاري و لا في القوانين الخاصة، على العكس من ذلك نص عليه المشرع الفرنسي في المواد 225 و226 من القانون الشركات الفرنسي.

أعطت أحكام هذه المواد للمساهمين الذين يشكلون الأقلية في حالة الشك في حسابات الشركة وأعمال الإدارة حق اللجوء إلى القضاء من أجل تعيين خبير للتحقيق من مدى مصداقية وقانونية الأعمال التي تقوم بها الشركة والكشف عن الأخطاء التي تهدد حياة الشركة و إعلام المساهمين بما تم التوصل إليه لاتخاذهم الإجراءات الضرورية ومواجهة ما قد يحدث مستقبلا من تصرفات تضر بالشركة[4].

---

[1]– المادة 707 من القانون التجاري، المرجع السابق.

[2]– المادة 753 من القانون التجاري، المرجع السابق.

[3] – المادة 807 من القانون التجاري، المرجع السابق.

[4]– HéMARD Jean & TERRé François & MABILAT Pierre, sociétés commerciales; tome02 ,DALLOZ, Paris, Page 185.

نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص ص 84 –85.

وحسب المادة 226 من قانون الشركات الفرنسي يتم تعيين محافظ الأقلية من طرف المساهمين الذين يمثلون عشر رأسمال الشركة وهو ما أقرته محكمة النقض الفرنسية برفضها طلب مجموعة مساهمين بتعيين محافظ أقلية لأنهم لا يمثلون عشر رأسمال الشركة كما يمكن تعيين محافظ الأقلية من طرف لجنة عملية البورصة ولجنة المؤسسة في الشركة ويقدم الطلب أمام رئيس المحكمة التجارية ولرئيس المحكمة التجارية سلطة التعيين من عدمه، وفي حالة الموافقة على الطلب يصدر قرار بتعيينه ويحدد في القرار المهمة الموكلة له و السلطات الممنوحة إضافة إلى تحديد أتعابه التي يجعلها على عاتق الشركة وفيما يخص مهام محافظ الأقلية تنحصر في قيامه بالتحري والاطلاع والتفتيش وفحص الوثائق التي يراها ضرورية وفي حدود مهامه إضافة إلى التقرير الذي يقدمه حول عمليات متعلقة بالتسيير فقط.

يمكن القول أن محافظ الأقلية يعد تقريرا خاصا حول العملية المكلف بها ويقوم بتقديمه لمن وجه الطلب إليه وإلى لجنة الشركة وإلى محافظ الحسابات وإلى الوزير العمومي، ويتم إلحاق تقريره بتقرير محافظ الحسابات الذي يقدم إلى الجمعية العامة للاطلاع عليه[1].

المطلب الثاني: إعداد التقرير كمهمة من مهام محافظ الحسابات:

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات في عمله[2] فبعد أن يتأكد محافظ الحسابات من صدق الحسابات التي قدمها مسيرو الشركة يتعين عليه إعداد تقارير والمصادقة عليها، حيث يعتبر التقرير نتيجة لعملية فحص طويلة ودقيقة[3]. ومن خلال

---

(1) – HéMARD Jean & TERRé François & MABILAT Pierre ,OP.CIT, page 851.

نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص ص 85 –86.

(2)– حشيشي نسرين، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2012، ص28.

(3) – مناعي حكيمة، المرجع السابق، ص51.

الدراسة التالية نتطرق أولا إلى مفهوم إعداد تقرير محافظ الحسابات ثم نتعرف على أنواع التقارير التي يعدها محافظ الحسابات ونختم بجزاء تخلف إعدادها.

الفرع الأول: مفهوم إعداد تقرير محافظ الحسابات:

يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة المنتج النهائي لعملية المراقبة، حيث يعد محافظ الحسابات تقريره بعد انتهائه من جمع الأدلة وفحص البيانات[1]، ويجب أن يبذل في ذلك عناية مهنية كبيرة في إعدادها حتى يتمكن من توصيل المعلومات إلى الجهة المعنية بها من مجلس إدارة ومستثمرين ودائنين...، ويقوم محافظ الحسابات بتوصيل هذه المعلومات في شكل تقرير يبين فيه حدود مهامه ونتائجها[2] وهو ما كرسه المشرع الجزائري في المادة 25 من القانون رقم 10-01[3].

ويعتمد محافظ الحسابات عند إعداده للتقرير على معايير وعناصر تجعله يؤثر بشكل إيجابي على رأي أصحاب المصلحة فيه نظرا للأهمية التي يحتلها وكذا الخصائص والمميزات التي يتصف بها، إضافة إلى ذلك فإن مرحلة إعداد التقرير وهي المرحلة النهائية لمهمة محافظ الحسابات تتجزأ بدورها إلى مرحلتين لمعرفة حكم محافظ الحسابات في وضعية الشركة، وهو ما سنوضحه فيما يلي:

أولا: معايير إعداد التقرير المتعارف عليها:

يعتبر تقرير محافظ الحسابات بالنسبة لكثير من مستخدمي القوائم المالية الدليل الوحيد على القيام بعملية المراقبة ولذلك من المهم جدا إعداد هذا التقرير بطريقة مهنية

---

(1) – علي منيب رجم، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية وتطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية: تخصص دراسات محاسبية جبائية و معمقة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2014، ص54.

(2) – لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص80.

(3) – تنص المادة 25 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث:" يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة..."

وبعناية فائقة وتحقيقا لذلك فقد حدد المشرع الجزائري عدة معايير لإعداد التقارير وذلك من خلال المادة الثانية (2) من المرسوم التنفيذي 11-202 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها[1].

ويمكن تلخيص هذه المعايير في أربعة معايير هي:

1-معيار صدق القوائم المالية:

يتطلب هذا المعيار إبراز محافظ الحسابات في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث يعتبر التزام الإدارة بهذه المبادئ في إعداد وعرض القوائم المالية يضمن صدق وصحة هذه القوائم أي أنها ستكون خالية من التحريفات الأساسية سواء كانت عن عمد أو عن غير عمد[2].

2-معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:

يقصد بهذا المعيار إبراز مدى ثبات تطبيق إدارة الشركة لنفس المبادئ المتعارف عليها، والذي يمنح الفرصة لمحافظ الحسابات من إجراء المقارنة بين فترات مختلفة وبالتالي على إدارة الشركة في السنة الحالية تطبيق المبادئ ذاتها المطبقة في السنة السابقة وهكذا.

3-معيار كفاية الإفصاح:

يجب على محافظ الحسابات الإفصاح بشكل كاف في تقريره عن أي معلومات هامة وفي حالة عدم وجود إفصاح كاف عن القوائم المالية من قبل إدارة الشركة فعلى محافظ الحسابات الإشارة إلى ذلك في التقرير[3].

4-معيار وحدة الرأي:

يقتضي هذا المعيار أن يصدر محافظ الحسابات تقريرا يبين فيه رأيه المحايد

---

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، جريدة رسمية عدد 30 مؤرخ في 1 جوان 2011.

[2]- مناعي حكيمة، المرجع السابق، ص68.

[3] - لقليطي الأخضر، المرجع السابق، ص35.

والمستقل حول مدى صدق القوائم المالية ككل، وإذا لم يتمكن من إبداء رأي شامل فيجب عليه ذكر أسباب ذلك[1].

ثانيا: العناصر الأساسية في التقرير:

عند إعداده للتقرير يجب على محافظ الحسابات أن يضم تقريره مجموعة من العناصر تعد أساسية فيه، وقد ذكرتها المادة 3/3 من المرسوم التنفيذي 11-202 [2] ومجمل هذه العناصر هي:

1-عنوان التقرير:

يجب على محافظ الحسابات أن يعنون تقريره بعبارة "تقرير محافظ الحسابات" وربما قد يكون من الأجدر استعمال مصطلح " محافظ حسابات مستقل" وذلك لتمييزه عن التقارير الصادرة عن غيره مثل مديري الشركة أو محافظي الحسابات الآخرين[3].

2-تاريخ التقرير:

يجب على محافظ الحسابات أن يؤرخ التقرير بتاريخ نهاية أشغال المراقبة، حيث يتطلب ذلك عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة[4]، وهذا ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم

---

[1] – حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الحديد والفوسفات "فرفوس"، فرع نقل الموارد المنجمية، مذكرة تتضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة باتنة، 2009، ص43.

[2]– تنص المادة 3/3 من المرسوم التنفيذي 11-202 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها: "... يتضمن تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وإمضاؤه وختمه".

[3] – عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الدار الجامعية، دون سنة، ص171. نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص93

[4]– دايق حياة، دور التدقيق الخارجي في اتخاذ القرارات المالية، دراسة تطبيقية على عينة من المسيرين الماليين بالمؤسسات الاقتصادية وعينة من المدققين الخارجيين على مستوى ولاية جيجل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2014، ص40.

.[1]202-11

3-توقيع محافظ الحسابات:

يجب على محافظ الحسابات الذي يقوم بمراقبة حسابات الشركة القيام بتوقيع التقرير باسمه بالإضافة إلى ختمه، وفي حالة ما إذا كان محافظ الحسابات شركة فإن التوقيع حسب المادة الرابعة من نفس المرسوم[2] يكون من طرف ممثل الشركة أو ممثلي محافظي الحسابات الذين ساهموا في إعداد هذا التقرير.

4-عناصر أخرى:

هناك عناصر أخرى على محافظ الحسابات مراعاتها وهي:

- اسم الشركة، ذكر الجهة المقدم إليها التقرير، تحديد المدة التي يتناولها التقرير.
- الإشارة إلى ما بذله محافظ الحسابات من عناية عند تنفيذ مهامه ومراعاته للآداب المهنية المعمول بها أو الأسباب إلي دفعته للخروج عنها[3].

ثالثا: أهمية تقرير محافظ الحسابات:

لتقرير محافظ الحسابات أهمية بالغة لجميع الأطراف المهتمة بما قد يتضمنه التقرير حول وضعية الشركة وهو ما سنوضحه فيما يلي:

1-أهمية التقرير بالنسبة لمحافظ الحسابات نفسه:

بما أن تقرير محافظ الحسابات يعتبر ناتج عمله ووسيلة لإيصال رأيه الفني على القوائم المالية محل المراقبة فإن هذا التقرير يعتبر الدليل الملموس على قيامه بما كلف به

---

[1] – تنص المادة 1/3 من المرسوم التنفيذي 11-202 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها: "... ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة".

[2] – تنص المادة 4 من المرسوم التنفيذي 11-202 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها:"عندما يتعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات، فإن التقرير يجب أن يوقع عليه ممثل الشركة أو ممثل أو ممثلو محافظ الحسابات سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو مسيرين لهذه الشركة من الذين ساهموا في إعداد هذا التقرير".

[3] - علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص205.

من مهام[1]، وبما أنه يمثل وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين في الشركة فإنه كذلك وسيلة لإبداء رأيه واطلاعهم عليه وبالتالي معرفة ردود أفعالهم نحوه.

2-أهمية التقرير لإدارة الشركة:

يحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم[2] ويعتبر التقرير دليلا جيدا لمعرفة مدى وفائهم بمسؤولياتهم عند إعداد القوائم المالية وعلى التزامهم بالمبادئ المحاسبية، ولأنه وسيلة لإضفاء صدق وانتظام حسابات الشركة فإن رأي محافظ الحسابات إذا كان إيجابيا دليل على شفافية القوائم المالية وبالتالي اطمئنان أصحاب المصلحة بالتزام المساهمين بالتشريعات والقوانين[3].

3-أهمية التقرير للمتعاملين مع الشركة:

يحتاج المتعاملون مع شركة المساهمة إلى المعلومات اللازمة في إطار تعاملهم معها فالمستثمرون يحتاجون لمعلومات عن أسهم الشركة، كما أن المؤسسات التمويلية خاصة البنوك تعتمد على المعلومات المالية للشركات المقترضة في اتخاذ قرارات منح الائتمان والتقرير من شأنه ثقة هؤلاء المتعاملين في صدق المعلومات التي تشتملها القوائم المالية[4].

رابعا: خصائص تقرير محافظ الحسابات:

يتميز تقرير محافظ الحسابات بمجموعة من الخصائص المتمثلة في:

1-الإيجاز: يجب ألا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم.

2-الوضوح: لا يجب أن يكون هناك أي إبهام أو غموض في بيانات التقرير حتى تظهر بشكل بين وواضح.

3-الأهمية: يجب أن تكون البيانات الواردة في التقرير ذات أهمية بالنسبة للطرف

---

[1]- عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص164. نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص88.

[2] - العناق مراد، المرجع السابق، ص36.

[3] - عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص166. نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 88.

[4] - العناق مراد، المرجع السابق، ص36.

المستفيد وتفادي إدراج جمل يمكن الاستغناء عنها.

4-الصدق والأمانة: لا يجب انحياز محافظ الحسابات في تقريره لأي طرف من الأطراف كما يجب عليه توضيح النتائج التي توصل إليها بكل صدق وأمانة[1].

خامسا: مراحل إعداد تقرير محافظ الحسابات:

تعتبر مرحلة إعداد محافظ الحسابات لتقريره النهائي المرحلة النهائية لمهمته، ويمكن تقسيم هذه المرحلة إلى جزأين متكاملين كالتالي:

1-الاجتماع النهائي: ويضم كلا من محافظ الحسابات والعميل وكذا المسيرين ومختلف المسؤولين.

وتتجلى أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والإثباتات التي تحصل عليها محافظ الحسابات أثناء مهمته مركزا بذلك على المشاكل والتوصيات، ويمكن هذا الاجتماع العميل من التعرف على شكوك وتحقيقات محافظ الحسابات ومناقشتها.

ومن ثم يتوقف نجاح الاجتماع على التحضير الجيد من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات[2]:

أ-العرض: يكشف محافظ الحسابات من خلاله على كل نقاط القوة والضعف مرفقة بالأدلة وأثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع كل حسب تخصصه وهكذا يكون العرض شفافا.

وبعد الانتهاء من العرض تأتي مرحلة مناقشة توصيات وملاحظات محافظ الحسابات وهي مرحلة حساسة ودقيقة.

ب-المعارضة: عندما يصادف محافظ الحسابات معارضة من طرف العميل يجد نفسه أمام حالتين:

---

[1] – دايق حياة ، المرجع السابق، ص39.

[2]– مناعي حكيمة، المرجع السابق، ص 58.

-إما أن يكون محافظ الحسابات قادرا على إثبات نتائجه وحكمه بدليل كاف وبالتالي تنتهي المعارضة.

-وإما أن تنعدم أدلة كافية وفي هذه الحالة من الأحسن عدم طرح الفكرة المنتقدة، أما إذا كان محل المعارضة خطيرا فيستحسن إيقاف الاجتماع وتأجيله لحين تأمين محافظ الحسابات للأدلة الكافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي[1].

2-إعداد تقرير محافظ الحسابات:

باعتبار أن تقرير محافظ الحسابات هو الشكل النهائي والكتابي لمهمته، فإنه من غير الممكن اكتمال هذه المهمة دون تقرير يبين حكمه في وضعية الشركة.

الفرع الثاني: أنواع تقارير محافظ الحسابات:

تختلف أنواع تقارير محافظ الحسابات باختلاف الزاوية التي ينظر إليه منها، فهناك من يقسمها من حيث ما تتضمنه من معلومات إلى تقارير مختصرة قصيرة أو طويلة، في حين يتجه البعض إلى تقسيمها حسب ناحية التوجه إلى تقارير موجهة إلى أصحاب الشركة أو الجمعية العامة للمساهمين وتقارير موجهة لإدارة الشركة، وهناك من ارتأى تقسيمها من حيث درجة الإلزام في إعدادها إلى تقارير عامة وخاصة[2] وهو التقسيم الذي أخذنا به نظرا لكونه التقسيم الأكثر شيوعا والشامل لكل هذه التقسيمات.

ومن ثم فإنه يتحدد نوع التقرير الذي يقدمه محافظ الحسابات للجمعية العامة حسب طبيعة المهام التي يقوم بها، ويميز القضاء الفرنسي بين مهمتين أساسيتين لمحافظ

---

[1]- مناعي حكيمة ، المرجع السابق، ص59.

[2] - بعوج بلقاسم، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين والأكاديميين المختصين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص59.

الحسابات الأولى رقابية ويقدم عند القيام بها تقريره العام والثانية إعلامية ويعد من خلالها تقاريره الخاصة[1].

أولا: التقرير العام:

يقصد بالتقرير العام Le rapport générale أو التقرير السنوي، ذلك التقرير الذي يلتزم محافظ الحسابات بتقديمه إلى الجمعية العامة التي تنعقد سنويا لاعتماد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر، فهو بمثابة الحصيلة النهائية للعناية التي بذلها في فحص دفاتر الشركة ومراجعة حساباتها"[2]، وبالتالي يكون محافظ الحسابات ملزما بإعداد تقرير عام يبين فيه أن التقارير التي أعدها القائمون بالإدارة قائمة على الشروط المنصوص عليها في القانون وتبرز وضعية الشركة الحقيقية[3].

ويعتبر الهدف الرئيسي لتقرير محافظ الحسابات العام إبداء رأيه حول القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة، وبالتالي فإن الرأي في التقرير يختلف حسب الحالة محل المراجعة كما يلي:

1-التقرير النظيف (غير المتحفظ):

يطلق على التقرير النظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير بدون تحفظات، ويبين صحة القوائم المالية الذي يبرز بنزاهة المركز المالي للشركة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية[4]، حيث يصدر محافظ الحسابات رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية محل الفحص إذا توفرت لديه أربعة شروط:

- القوائم المالية تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على حسابات الشركة.

---

(1) – بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص97.

(2)– علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص190.

(3)– طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص42

(4)– مناعي حكيمة، المرجع السابق، ص78.

– تأكيد محافظ الحسابات على صحة حسابات الشركة وبأنها تبرز الوضع المالي الحقيقي للشركة.

– تأمين محافظ الحسابات للأدلة الكافية بغية تبرير رأيه حول صدق القوائم المالية والمركز المالي في نهاية السنة المالية[1].

ويجب الإشارة إلى أنه يمكن لمحافظ الحسابات إضافة فقرات أخرى للرأي عند وجود أحداث يستوجب ذكرها في التقرير أو أي تفسير مهم.

2-التقرير بتحفظ (رأي مقيد):

يستنتج محافظ الحسابات فيه أن القوائم المالية تتميز بالصحة والدقة ولكن كان هناك تقييد لحدود مهامه أو لم يكن هناك التزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية[2]، حيث يمكن أن يتم تقييد نطاق عمل محافظ الحسابات وكذا تقييد رأيه وهنا يصدر محافظ الحسابات تقريره المتحفظ عند عجزه عن جمع الأدلة الكافية وفق المعايير المعمول بها، أو قد يمس التقييد رأيه فقط وبذلك يكون التحفظ عندما لا يتم إعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية المعمول بها وفي كلتا الحالتين يجب شرح أسباب التحفظ[3].

أ-حالة وجود قيد على نطاق عمل محافظ الحسابات:

يمكن لإدارة الشركة أن تفرض قيدا على نطاق عمل محافظ الحسابات كعدم السماح له بالاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية بالقدر الكافي، كما يمكن أن تكون الظروف هي سبب مثل هذا القيد وليس الإدارة كتكليفه بمهامه في وقت متأخر مم يؤثر على القيام بها على أكمل وجه.

---

[1]– علي منيب رجم، المرجع السابق، ص55.

[2]– لقليطي الأخضر، المرجع السابق، ص85.

[3]– مناعي حكيمة، المرجع السابق، ص86.

ب-حالة مخالفة المبادئ المحاسبية:

في حال وجود مخالفات للمبادئ المحاسبية يقوم محافظ الحسابات بمناقشة هذه المخالفات مع إدارة الشركة ويقدم اقتراحاته لتصحيحها، حيث يكون على محافظ الحسابات إصدار تقرير متحفظ إذا رفضت الإدارة هذه الاقتراحات وتعديل القوائم المالية[1].

كما يمكن لمحافظ الحسابات إصدار تقارير متحفظة لعدة حالات أخرى.

3-التقرير برأي سلبي (المعاكس).

إن التقرير السلبي المعاكس هو عكس التقرير النظيف أو بتحفظ ويستعمل عندما لا تمثل القوائم المالية المركز المالي للشركة تمثيلا عادلا وصادقا يتفق مع المبادئ المحاسبية[2].

4-التقرير مع الامتناع عن إبداء الرأي:

يتم إصدار تقرير يرفض فيه محافظ الحسابات إبداء رأيه في حالة عجزه عن الاقتناع بصدق القوائم المالية، ويمكن أن ترجع ضرورة الامتناع عن إبداء الرأي إلى:

- وجود قيود على نطاق عمل محافظ الحسابات.
- زوال استقلال محافظ الحسابات في علاقته مع الشركة.
- إذا رأى حسب حكمه عجزه عن تقييم استمرار المشروع[3].

وفي حالة تعيين الشركة لأكثر من محافظ حسابات-والذي تناوله المشرع من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-73 الذي يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات-[4] فإنه يتعين على محافظي الحسابات إعداد تقاريرهم القانونية بصفة مشتركة

---

[1]- مناعي حكيمة، المرجع السابق، ص ص 87 - 88.

[2]- حولي محمد، المرجع السابق، ص 44.

[3]- مناعي حكيمة، المرجع السابق، ص91.

[4]- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 16-02-2011، يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات، جريدة رسمية عدد 11 مؤرخ في 20-02-2011.

حيث يقدم هؤلاء المحافظين المتضامنين في نهاية المهمة تقريرا مشتركا يعبرون فيه عن رأي واحد مشترك في حالة اتفاقهم أو عن مختلف الآراء في حالة اختلافهم[1].

أما بخصوص المهلة التي يجب على محافظ الحسابات احترامها عند إعداد تقريره العام فقد نصت الفقرة الثانية من المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي 11-202 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها السالف الذكر ما يلي:" يؤرخ التقرير قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل"[2] وهو ما أكدته كذلك المادة السادسة(06) من نفس المرسوم بقولها:" يقوم محافظ الحسابات بعرض تقاريره على الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل خلال خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقادها" [3].

ثانيا: التقرير الخاص:

يقصد بالتقارير الخاصة تلك التقارير التي يلتزم قانونا محافظ الحسابات بتقديمها في مناسبات خاصة حددها المشرع، فهي مقررة قانونا وليس من طرف الشركة.

وتسمى هذه التقارير بالتقارير الخاصة تمييزا لها عن التقرير العام لأنها لا تتعلق بكل جوانب نشاط الشركة وإنما تتعلق بأمور محددة نص عليها القانون، كما أنها تقدم منفصلة عن التقرير العام نظرا لأهمية المسائل التي تعد بشأنها[4]، وفيما يلي أهم الحالات التي يجب على محافظ الحسابات أن يقدم تقارير خاصة عنها:

1-الاتفاقيات التي تبرم بين الشركة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها:

يجب على محافظ الحسابات أن يقدم تقريرا خاصا عن الاتفاقيات المرخصة أو المسموح بها قانونا التي تعقدها الشركة مع أحد مؤسسيها أو أحد القائمين بالإدارة خلال

---

[1] – شريقي عمر، المرجع السابق، ص176.

[2]– المادة 3 من المرسوم التنفيذي 11-202 المتعلق بتحديد معايير إعداد التقارير وآجالها، المرجع السابق.

[3]– المادة 6 من المرسوم التنفيذي 11-202 المتعلق بتحديد معايير إعداد التقارير وآجالها، المرجع السابق.

[4] – علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص208.

السنة[1] وهو ما نصت عليه أحكام القانون التجاري في المادة 672 من المرسوم التشريعي 93-08 بقولها:"... يقدم مندوبو الحسابات تقريرا خاصا عن هذه الاتفاقيات إلى الجمعية العامة التي تبث في شأن التقرير المذكور..."، كما ذكرتها الفقرة الرابعة من المادة 25 من القانون 10-01 السالف الذكر[2].

وفي حالة اكتشاف محافظ الحسابات لاتفاقيات غير مرخص بها فعليه أن يذكر ذلك في التقرير الخاص مع عرضه للظروف التي أدت إلى عقد مثل هذه الاتفاقات غير المرخص بها وهو ما بينته المادة 3/630 من القانون التجاري[3].

ويتضمن هذا النوع من التقارير عدد الاتفاقيات المرخصة والمستفيدين منها إضافة إلى طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات وشروط إبرامها ثم تقييم هذه الشروط[4].

2-إصدار القيم المنقولة:

حسب المادة 715 مكرر 110 فإنه يتم إصدار السندات بقرار من الجمعية العامة غير العادية للمساهمين بناء على تقرير مجلس إدارة أو مجلس المديرين الشركة ويرفق بتقرير محافظ الحسابات، يبرز فيه قيمة أصول الشركة ومقدار القيمة الإجمالية للإصدار وشروطه ويبين قيمة الضمانات المقررة لحملة السندات كما يلتزم بوضع كافة البيانات الخاصة بهذا الإصدار[5].

3- زيادة رأسمال الشركة وتخفيضه:

يصدر محافظ الحسابات تقريره الخاص كذلك في حالة زيادة رأسمال الشركة وكذا في حالة تخفيضه كما يلي:

---

(1) – مناعي حكيمة، المرجع السابق، ص93.

(2) – تنص المادة 4/25 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث: "...تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة...".

(3)– تنص المادة 3/630 من القانون التجاري: "...يمكن أن يغطي البطلان بتصويت من الجمعية العامة بناء على تقرير خاص من مندوبي الحسابات الذين يعرضون فيه الظروف التي أدت إلى عدم إتباع إجراء الإذن ...".

(4)– -شريقي عمر، المرجع السابق، ص177.

(5) – مناعي حكيمة، المرجع السابق، ص93.

أ- زيادة رأسمال الشركة:

إن قرار زيادة رأسمال الشركة من اختصاص الجمعية العامة غير العادية يصدر بناء على اقتراح مجلس الإدارة لأنه يعتبر تعديلا لنظام الشركة الأساسي، حيث تصدر هذا القرار وفق ما يحتويه تقرير محافظ الحسابات الذي يرفع إليها والذي يتضمن أسباب الزيادة ومدى جديتها[1].

ب- تخفيض رأسمال الشركة:

قد تلحق الشركة خسارة فادحة وبالتالي تضطر إلى تخفيض رأسمالها وذلك لأنه وبتلك الخسارة تصبح قيمة رأس المال الأعلى تتجاوز قيمته الحقيقية، مما يمنعها من توزيع الأرباح المحققة على المساهمين بل وإلحاقها برأس المال كي يعود إلى قيمته الأصلية حيث تتخذ الجمعية العامة غير العادية قرارها في التخفيض بناء على تقارير محافظي الحسابات الذين يدلون بتقديراتهم في أسباب التخفيض وشروطه.

4- اندماج شركة المساهمة:

يعد الاندماج سببا من أسباب انقضاء الشركة، ويتحقق إما بابتلاع شركة لأخرى وهو ما يسمى بالاندماج عن طريق الابتلاع أو أن تندمج شركتان في شركة واحد فتفقد كل واحدة منهما شخصيتها القانونية[2].

وتتطلب عملية الاندماج من محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص بالعملية حول طرق الإدماج وخاصة حول مكافأة الحصص المقدمة للشركة المدمجة وهذا وفق ما نصت عليه المادة 751 من القانون التجاري[3]، وينقسم هذا التقرير إلى قسمين قسم يتناول الأسلوب الذي يتم به الاندماج ويكون في الغالب ذكرا لشروط عقد الاندماج التي نص عليها والمذكورة

---

[1] – علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص217.

[2] – المرجع نفسه، ص220.

[3]– تنص المادة 751 من القانون التجاري:"...يضع ويقدم مندوبو الحسابات لكل شركة، ويساعدهم عند الاقتضاء خبراء يختارونهم، تقريرا عن طرق الإدماج وخاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للشركة المدمجة ...".

في تقرير مجلس الإدارة وقسم يتضمن تقديرا للقيمة الحقيقية للأسهم التي ستمنح للشركاء المستمرين مع الشركة الدامجة وذلك من خلال تقييم المشاريع التي ستكون بعد الاندماج[1].

الفرع الثالث: جزاء تخلف تقرير محافظ الحسابات:

ألزم المشرع الجزائري محافظ الحسابات بتقديم تقرير عام إلى الجمعية العامة للمساهمين وكذا تقارير خاصة في الحالات المنصوص عليها قانونا، لكنه لم يشر إلى حكم غياب هذه التقارير إلا فيما يخص حالة زيادة رأسمال، فإنه حكم ببطلان المداولة عند غياب تقرير محافظ الحسابات بالإضافة إلى تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وذلك في نص المادة 697 من القانون التجاري والتي تنص:" يجوز للجمعية العامة التي تقرر زيادة رأس المال، أن تلغي حق التفاضل في الاكتتاب وتفصل تحت طائلة البطلان المداولة بهذا الشأن بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وتقرير مندوب الحسابات".

أما في فرنسا فقد قضى القضاء الفرنسي بأنه إذا غاب عن تقرير محافظ الحسابات البيانات الجوهرية المنصوص عليها في القانون أو تضمن التقرير عبارات غامضة فإنه يعد التقرير كأن لم يكن، كما قضى بأن تخلف تقرير محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات التي تمت بين الشركة أو أحد مديريها أو عدم كفاية هذا التقرير يترتب عليه بطلان قرار الجمعية العامة بشأن الموافقة على هذه الاتفاقات[2].

وإذا لم يحترم محافظ الحسابات المدة المحددة قانونا لعرض تقريره، فإن الحكم ببطلان القرارات الصادرة عن الجمعية العامة الصادرة بناء عليه يكون جوازيا للمحكمة نظرا لإلحاق الضرر بالمساهمين جراء عدم مراعاة الميعاد القانوني من عدمه.

---

(1)– HéMARD Jean & TERRé François & MABILAT Pierre, op, cit, Page 878.

نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص110

(2)– علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص224.

أما المشرع المصري فقد أقر أنه يقع باطلا كل قرار صادر عن الجمعية العامة في كل حالة يتطلب فيها القانون أو اللائحة أو النظام الأساسي للشركة صدوره بناء على تقرير محافظ الحسابات صدر دون مراعاة هذا الإجراء[1].

المبحث الثاني: المسؤولية المترتبة عن إخلال محافظ الحسابات بمهامه:

إن إخلال محافظ الحسابات بمهامه يجعله محل مساءلة من قبل الأطراف المتضررة حيث يكون مسؤولا عن الأضرار التي يسببها جراء هذا الإخلال سواء كان منه أو ممن يعملون تحت مسؤوليته، مع العلم أن هذه المسؤولية تقوم بحسب الوسائل لا النتائج طبقا لنص المادة 59 من القانون 10-01[2]، وتختلف طبيعة هذه المسؤولية باختلاف الخطأ المرتكب وباختلاف الأطراف المتضررة، إذ قد يساءل محافظ الحسابات مدنيا (المطلب الأول) أو جنائيا (المطلب الثاني) وهذه المسؤولية هي مسؤولية قانونية أي تدخل في دائرة القانون وبالتالي يترتب عنها جزاء قانوني و قد يساءل تأديبيا (المطلب الثالث) أما هذه المسؤولية فقيامها ينتج عن مخالفة قواعد نزاهة وشرف المهنة.

المطلب الأول: المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة:

تنقسم المسؤولية المدنية إلى مسؤولية عقدية تقوم على الإخلال بالتزام ناشئ عن العقد ومسؤولية تقصيرية تقوم على الإخلال بالتزام قانوني، فالدائن والمدين في المسؤولية العقدية كانا مرتبطين بعقد قبل تحقق المسؤولية، أما في المسؤولية التقصيرية فالمدين كان أجنبيا عن الدائن قبل تحققها[3].

---

[1]- علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص225.

[2]- تنص المادة 59 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث:" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".

[3]- عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد: نظرية الالتزام بوجه عام- مصادر الالتزام- العقد -العمل غير المشروع- الإثراء بلا سبب- القانون، الجزء الأول، دار إحياء التراث العربي، بيروت، دون سنة، ص 744.

أما محافظ الحسابات فتقوم مسؤوليته المدنية اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، طبقا لنص المادة 715مكرر1/14 من القانون التجاري:" مندوبو الحسابات مسئولون سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم" وبالتالي فإن المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات تقوم إذا ما نجم ضرر عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء ممارسة وظائفه سواء اتجاه الشركة أو اتجاه الغير[1] ممن له مصلحة بالتعامل معها، إذ عليه تعويض الضرر الذي قد يلحق بالغير الذي يستوجب عليه إثبات أن الضرر ناتج عن الخطأ المرتكب[2].

ومن خلال نص المادة المذكورة يتضح أن المشرع الجزائري لم يفرق بين المسؤولية القائمة اتجاه الشركة وتلك القائمة اتجاه الغير مادام أن كليهما يجب أن يقوم على الخطأ الواجب الإثبات، كما أنه ألزم محافظ الحسابات على القيام ببذل عناية معينة هي تلك التي تقتضيها أصول المهنة والتي يتحمل مسؤوليتها[3].

وعلى هذا الأساس سنعالج في (الفرع الأول) شروط قيام المسؤولية المدنية ثم نتناول أحكام دعوى هذه المسؤولية في (الفرع الثاني).

الفرع الأول: شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات:

بما أن المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات لا تخرج عن القواعد العامة في ظل صمت المشرع الجزائري عن تنظيم ذلك سواء في القانون التجاري أو في القانون المنظم للمهنة فإن قيامها يستوجب ثبوت خطأ محافظ الحسابات، الضرر وعلاقة السببية التي

---

[1]– فضيل نادية، المرجع السابق، ص337.

[2]– زواق كمال، المراجعة الخارجية في ظل النظام المالي المحاسبي الجديد، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص82.

[3]– نوارة رياض، مسؤولية محافظ الحسابات، مذكرة بحث لنيل شهادة الماستر في قانون الأعمال، كلية الحقوق، تخصص قانون البنوك والتجارة الدولية، جامعة قسنطينة1، 2014، ص27.

تربطهما، إلا أنه من جهة أخرى ألزم المشرع محافظ الحسابات على اكتتاب عقد تأمين من المسؤولية وذلك كي يمنح له الظروف المناسبة لممارسة مهامه دون أية ضغوط قد تؤثر عليه[1] سواء من قبل الإدارة من خلال إصدارها لتعليمات غير صحيحة لاتخاذ قرارات قد تخالف آداب المهنة ومعاييرها أو من قبل زملائه المحافظين وغيرها[2].

أولا: الخطأ:

باعتبار أنه لا يوجد تعريف قانوني للخطأ لا في القانون المدني باعتباره الشريعة العامة ولا في القانون المنظم للمهنة[3]كان على الفقهاء وضع تعريف له حيث يرى علي سيد قاسم أن الخطأ المهني هو الانحراف عن السلوك الفني المألوف[4]، حيث يقاس ركن الخطأ بمعيار موضوعي هو عدم قيام محافظ الحسابات لمهامه بتلك المهارة والخبرة المتوقعة من محافظ حسابات مؤهل مهنيا وعلميا في الظروف ذاتها[5].

ويساءل محافظ الحسابات عن الأخطاء الشخصية التي يرتكبها بنفسه وعن أخطاء العاملين تحت إشرافه ولا يعد مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها القائمون على الإدارة والمسيرون إلا إذا لم يكشف عنها في تقريره للجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية طبقا لما جاء في الفقرة الثانية من نص المادة 715 مكرر14 من القانون التجاري.

أ-خطأ شخصي:

يجب أن يتم تقييم خطأ مندوبي الحسابات بالرجوع إلى سلوكه في مجال عمله[6]

---

(1)- معيزي خالدية، المرجع السابق، ص 29.

(3)- محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، عدد12، 2013، ص131.

(3)- طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص44.

(4)- علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص230.

(5)- علي فوزي إبراهيم الموسوي، مراقب الحسابات في الشركات التجارية، مجلة رسالة الحقوق، السنة الثانية، عدد 2، كلية الحقوق، جامعة بغداد، ص122.

(6)- G. RIPERT & R. ROBLOT, Traité de droit commerciale, Tome 01, vol 02, 18éme éd, L.G.D.J, 2002, Page 495. نقلا عن: معيزي خالدية، المرجع السابق، ص30.

وذلك بارتكابه لأخطاء شخصية سواء كانت لامبالاة وإهمال الالتزامات المهنية المكلف بها أو أخطاء إرادية فالمشرع الجزائري لم يشترط أن يكون تدليسا وإنما الإهمال وعدم الاحتياط فقط كافيان لقيام مسؤوليته[1]، فالإهمال قد يكون ناتجا عن وجود عيب أو نقص في مهمة الرقابة أو ناتجا عن تقدير أو مصادقة خاطئة للحسابات المقدمة من طرف الإدارة، أما الخطأ فيكون إما بالنقص في التقارير المطلوبة من محافظ الحسابات أو بالتأخر في إتمام المهام –الموكلة إليه أو...غيرها[2]، لكن يبقى تحديد طبيعة الخطأ الذي تقوم على أساسه المسؤولية محصورة في المبدأ المنصوص عليه في المادة 59 من القانون المنظم للمهنة، فوجود مخالفات في حسابات الشركة أو ميزانيتها ليس خطأ تنعقد به مسؤولية محافظ الحسابات لأنه ملتزم ببذل عناية وليس تحقيق نتيجة، لكنه يساءل عن تعويض الأضرار الناتجة عن مخالفات كان بإمكانه تجاوزها لو بذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة[3].

ب–خطأ الغير:

ويقصد به خطأ كل من يمارس الرقابة في الشركة و كان تحت إمرة محافظ الحسابات، فبما أن المشرع الجزائري منح الحق لمحافظ الحسابات في اللجوء إلى مساعدين من خلال إيراده لمصطلح "مساعديهم" في نص المادة 715 مكرر13 من القانون التجاري وكذا إذا تعلق الأمر بشركة مدنية طبقا لنص المادة 52 من القانون المنظم للمهنة، فإنه يكون مسؤولا مدنيا عن الأخطاء التي يرتكبونها[4]خصوصا وأنه وراء اختيارهم وبالتالي من يقع عليه عبء الاختيار الجيد لهؤلاء المساعدين.

---

(1)– علي علي سليمان، النظرية العامة للالتزام: مصادر الالتزام في القانون المدني الجزائري، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص144.

(2)– MICOL Alain, Les audit Financier –Comprendre les mécanismes du contrôles légals, édition d'ORGANISATION, Paris, 1999, Page179. Et CASTELL Robert & PASQUALINI François, op.cit, Page 90.
نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص115.

(3) – علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص234.

(4) – HéMARD Jean & TERRé François & MABILAT Pierre, op. cit, Page 838.
نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص115.

يمكن لمحافظ الحسابات أن يتحمل مسؤولية تضامنية نتيجة وقوع خطأ مشترك وغير قابل للتقسيم بينه وبين من كان السبب في وقوعه إلى جانبه، أما إذا كان غير ذلك فإن كلا منهم مسؤول بالقدر الذي تسبب فيه، كما يكون محافظ الحسابات مسؤولا بالتضامن إذا كان هناك اتفاق يقضي بذلك أو كان الخطأ مرتبطا بأحد القائمين بالإدارة أو أحد أعضاء مجلس المديرين[1]، فمحافظ الحسابات وبناء على نص المادة 715مكرر14 السالفة الذكر يكون مسؤولا عنه إذا لم يكشف عن هذا الخطأ في تقريره للجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية رغم اطلاعه عليه[2].

ثانيا:الضرر:

الضرر هو الركن الثاني للمسؤولية فلا يكفي لتحققها أن يقع الخطأ بل يجب أن يحدث الخطأ ضررا[3] وهذا ما أشارت إليه المادة 61 من القانون المنظم للمهنة بنصها:" ... ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون". وبالتالي فإنه إذا ترتب عن أداء محافظ الحسابات لمهمته أخطاء نجمت عنها أضرار للشركة أو للغير فإنه يتحمل مسؤوليته المدنية طبقا لأحكام المادة 124 من القانون المدني الجزائري التي تقضي بالالتزام بتعويض الضرر الذي لحق بالغير[4]، والضرر في الغالب هو خسارة مالية تتعرض لها الشركة أو الغير كأن يستثمر شخص أمواله في شركة قبل تصفيتها على أساس أن محافظ حساباتها قد صادق على الوضعية الحقيقية لها دون أي ملاحظة عن استمرار الشركة من عدمه[5]، ولكي يكون الضرر واجب التعويض يجب أن

---

(1)– PORACCHIA Didier, et autre, Le commissaire aux cpmptes, Rep. Sociétés, DALLOZ, 2008, Page 442. نقلا عن: معيزي خالدية، المرجع السابق، ص60.

(2) – AUGUSTIN Robert, Responsabilité des commissaire aux comptes, DALLOZ , 2008, Page 34. نقلا عن: معيزي خالدية، المرجع نفسه.

(3) –عبد الرزاق أحمد السنهوري، المرجع السابق، ص855.

(4)– فضيل نادية، المرجع السابق، ص337.

(5) – شريقي عمر، المرجع السابق، ص55.

يكون ماسا بمصلحة مشروعة محدثا مباشرة ضررا ماديا أو معنويا محققا وإن كان الضرر المعنوي نادرا ما يقع بالنسبة لمسؤولية محافظ الحسابات، وألا يكون قد سبق وأن تم التعويض عنه.

وطبقا للقواعد العامة فإن المدعي هو من يقع عليه عبء إثبات الضرر، أي أنه على الشركة أو الغير المتضرر من خطأ محافظ الحسابات إثبات الضرر الذي يجب أن يكون قابلا للتقييم و التقدير، فإذا نتج عن إهمال محافظ الحسابات اختلاسات في أموال الشركة فإن قيمة التعويض تكون بمقدار تلك المبالغ المختلسة، أما إذا كان خطأ محافظ الحسابات يتمثل في الإفادة بمعلومات خاطئة فإن تقدير التعويض في هذه الحالة يكون صعبا، كأن تكون تلك المعلومات الخاطئة سببا في شراء أحد المستثمرين لعدد من الأسهم بسعر يفوق سعرها الحقيقي، وبالتالي فإن محافظ الحسابات هنا ملزم إما بدفع ثمن الأسهم الذي تكبده المستثمر وبذلك يصبح مالكا لها وإما بسداد قيمة الفرق بين الثمن الحقيقي للأسهم والثمن الذي دفعه المستثمر[1].

ثالثا : علاقة السببية:

تعتبر علاقة السببية الشرط الثالث لقيام المسؤولية المدنية حيث يجب أن يترتب الضرر كنتيجة مباشرة للخطأ لأنه قد يكون هناك خطأ وضرر لكن لا توجد رابطة سببية بينهما[2] وبذلك لا يساءل محافظ الحسابات عن الخطأ والضرر إلا إذا أثبت المدعي العلاقة السببية بينهما، في أغلب الحالات لا يكون سبب الضرر هو حصريا الخطأ الذي ارتكبه محافظ الحسابات بل خطأ تسيير ارتكبه المديرون أو تسبب فيه طيش أجير من أجراء الشركة في هذه الحالة قد يحكم الاجتهاد القضائي بقسمة المسؤولية أو ينطق بإدانة تتمثل في تحميل المسؤولية للجميع على التضامن أو قد تعتبر أن علاقة السببية غير قائمة[3] لكن

---

[1]–علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص240.

[2]–علي علي سليمان، المرجع السابق، ص191.

[3]- MERLE Philippe., op. cit, Page 514- 515.

قد نواجه مشكلة تعدد الأخطاء التي تؤدي إلى حصول الضرر، وبهذا فقد اختلفت الآراء في هذا الصدد فمنهم من يأخذ بعين الاعتبار كل سبب ساهم في حدوث الضرر حتى لو كان بعيدا لكن هذا الرأي لم يسلم من النقد كونه يسوي بين جميع الأخطاء المسببة للضرر بما فيه التافه منها وهو ما يناقض العدالة ومنهم من يأخذ بالسبب الفعال والذي كان له الدور الأساسي في إحداث الضرر وهو الرأي الغالب[1].

ومن جهة أخرى فإن محافظ الحسابات له أن يدفع المسؤولية عنه إذا أثبت أنه بذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة أو أثبت أن سببا أجنبيا وراء الضرر الحاصل كالقوة القاهرة أو خطأ المضرور أو خطأ الغير[2] والذي بتحققه تنعدم العلاقة السببية بين الخطأ والضرر وبالتالي تنتفي المسؤولية بغياب هذه الرابطة.

رابعا: التأمين على المسؤولية:

إن محافظ الحسابات ملزم بعقد تأمين على مسؤوليته المدنية طبقا لما جاء في نص المادة 75 من القانون 10-01 المنظم للمهنة:" يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم.

ويضمن عقد التأمين الذي يكتتبه المصف الوطني والغرفة الوطنية النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات المحاسبون المعتمدون وغير المشمولة بعقد التأمين".

والتأمين على المسؤولية هو تأمين دين مسؤولية شخص لشخص آخر ويكون حول خطر معين بذاته ويتعلق بضمان النتائج المترتبة على حادث معين[3]، ويجوز للشخص أن

---

[1]- بختاوي سعاد، المسؤولية المدنية للمهني المدين، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص مسؤولية المهنيين،جامعة أبو بكر تلمسان،2012/2011، ص ص 56-57.

[2]-علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص ص 244- 245.

[3] – Le TOURNEAU Philippe, Droit de la responsabilité des contrats ,7eme édition, DALLOZ, 2008, Page 80.

يؤمن على مسؤوليته المترتبة على خطئه شرط ألا يكون عمديا في حين يمكنه التأمين على مسؤوليته عن خطأ الغير حتى وإن كان عمديا. ويفضل التأمين على المسؤولية على الإعفاء منها[1] لأنه وإن كان كل منهما يهدف إلى دفع عبء التعويض عن المسؤول إلا أن التأمين على المسؤولية لا يحرم المضرور من حقه في التعويض عكس الإعفاء منها الذي يحمل عبء الضرر على المضرور وحده[2].

ولأن التأمين على مسؤولية محافظ الحسابات لا يشمل إلا الأخطار المالية منها فإن هذا التأمين لا يعتبر كافيا لحماية محافظي الحسابات من نتائج مسؤوليتهم، كما هو الأمر إذا كان مبلغ التعويض يفوق قسط التأمين، ففي هذه الحالة يتحمل محافظ الحسابات الفرق بينهما من حسابه الخاص[3].

الفرع الثاني: نظام دعوى المسؤولية المدنية:

بما أنه لا يوجد نص ينظم دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات فإن ذلك يحتم علينا الرجوع إلى القواعد العامة التي تنظم الدعاوى المدنية، ويمكن أن نميز بين نوعين من الدعاوى المدنية في هذا الصدد دعوى الشركة والدعوى الفردية أما دعوى الشركة فهي جزاء للمسؤولية التعاقدية لمحافظ الحسابات، أي أنه وعند إخلاله لالتزاماته الناشئة عن عقد الوكالة الذي يربطه بالشركة نكون أمام دعوى الشركة والتي تهدف إلى تعويض الأضرار التي لحقت بها وأما الدعوى الفردية فهي جزاء المسؤولية التقصيرية لمحافظ الحسابات فعندما يخل هذا الأخير بواجبه القانوني الذي يفرض عليه عدم الإضرار بالغير نصبح أمام دعوى فردية تهدف إلى تعويض الضرر الفردي الذي أصاب الغير[4].

---

(1)– عبد الرزاق أحمد السنهوري، المرجع السابق، ص ص981– 982.

(2)– "بهاء الدين" مسعود سعيد خويرة، الآثار المترتبة على عقد التأمين من المسؤولية المدنية(دراسة مقارنة)،أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في برنامج القانون الخاص بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين،2008 ، ص12.

(2)–AUGUSTIN Robert ,op.cit, Page 122. نقلا عن: معيزي خالدية، المرجع السابق، ص76.

(4) – علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 245.

وتقتصر دراستنا في هذا الصدد على أطراف الدعوى المدنية المرفوعة ضد محافظ الحسابات والجهة القضائية المختصة بالنظر فيها من جهة ثم آثار مباشرة هذه الدعوى من جهة أخرى.

أولا: الأطراف في دعوى المسؤولية المدنية:

طبقا للقواعد العامة للتقاضي فإن أطراف الدعوى المدنية لمحافظي الحسابات هما: كمدعي إما أن تكون الشركة أو الغير، وكمدعى عليه وهو محافظ الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا.

أ-**المدعي:** بالنسبة لدعوى الشركة فإن الشركة تباشر الدعوى بنفسها لتطالب بالتعويض عن الضرر الذي لحق بها نتيجة إخلال محافظ الحسابات بواجباته نحوها ويكون رفع هذه الدعوى بقرار من الجمعية العامة للمساهمين تعين فيه من يباشر الدعوى باسمها إما أن يكون مجلس الإدارة أو وكيلا خاصا، أما إذا كانت الشركة في طور التصفية فإن المصفي هو من يقوم بمباشرة دعوى الشركة[1].

بالنسبة للدعوى الفردية فإنه من حق كل مساهم أصابه ضرر أكيد ومباشر وشخصي مباشرتها لأن المساهم يقبل على الاكتتاب بناء على إشهاد محافظ الحسابات[2]، كما أنه للقائمين بالإدارة ودائني الشركة الذين لحقتهم أضرار بسبب أخطاء محافظي الحسابات مباشرة الدعوى المدنية باسمهم الخاص[3]، وبالتالي وتطبيقا للمبدأ العام فإن" كل خطئ سبب ضررا للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض".

ب-**المدعى عليه:** وهو محافظ حسابات ارتكب أخطاء مهنية محددة طبقا للقانون حيث يساءل مسؤولية شخصية سواء كانت دعوى الشركة أو الدعوى الفردية، وعند تعدد محافظي حسابات الشركة يجوز تضامنهم جميعا وفقا للمبادئ العامة التي تحكم التضامن بين

---

(1)- علي سيد قاسم، المرجع نفسه، ص247.

(2)- MONEGER Joël. &GRANIER Thierry, op.cit, page 160 نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص122.

(3) - معيزي خالدية، المرجع السابق، ص ص 106- 107.

المدينين، كما يمكن أيضا تضامن محافظ الحسابات مع مديري الشركة متى اشتركوا في الخطأ أو كان هذا الخطأ غير قابلا للانقسام[1]، أما إذا كان محافظ الحسابات يمارس مهامه في إطار شركة محافظة حسابات فانه لا يمكنه أن يمارس مهام خارجة عن حدود التعهدات والعقود المبرمة من طرف الشخص المعنوي أو يمارس المهام الموكلة إليه باسمه الخاص وفي حال ارتكب أخطاء أثناء ذلك يساءل مسؤولية شخصية طبقا لما أوردته المادة 57 من القانون 10-01[2].

ثانيا: الجهة المختصة بالنظر في الدعوى المدنية:

لم ينص المشرع الجزائري على الجهة القضائية المختصة بالنظر في الدعاوى المرفوعة ضد محافظ الحسابات وبالتالي فإنه وجب تطبيق الأحكام العامة المتعلقة بالاختصاص الإقليمي والنوعي.

أ- **الاختصاص الإقليمي:**

طبقا لنص المادة 37 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية فإنه يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه وإن لم يكن له موطن معروف كأن يتعدد المدعى عليهم فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له وفي حالة اختيار الموطن، يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، أما إذا كان خطأ محافظ الحسابات يشكل جريمة فإن دعاوى التعويض هنا تنظر أمام الجهة القضائية التي وقع في دائرة اختصاصها الفعل الضار[3].

---

[1]- علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص246.

[2]- تنص المادة 57 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث:" تنجز أعمال...ومحافظي الحسابات تحت أسمائهم الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة...".

[3]- المادة 39 من قانون رقم 08 – 09 المؤرخ في 25 افريل 2008 ، يتضمن الإجراءات المدنية و الإدارية جريدة رسمية عدد 21 مؤرخ في 23 افريل 2008، معدل و متمم .

ب- **الاختصاص النوعي:**

إن المحكمة هي الجهة القضائية ذات الاختصاص العام تفصل في جميع القضايا لاسيما المدنية والتجارية[1]، كما يختص المجلس القضائي بالنظر في استئناف أحكام المحاكم من الدرجة الأولى في جميع المواد[2]، وبما أن محافظ الحسابات لا يعتبر تاجرا فإن القضاء المدني هو المختص بالنظر في الدعوى وهو ما تؤكده محكمة النقض التجاري الفرنسية في قرارها الصادر25 /1965/01 [3] ويجب الإشارة إلى أن الاختصاص النوعي من النظام العام يثيره القاضي من تلقاء نفسه طبقا لنص المادة 36 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية[4].

ثالثا: آثار مباشرة دعوى المسؤولية المدنية:

إن الهدف من مباشرة دعوى المسؤولية المدنية هي الحكم على محافظ الحسابات بالتعويض عن الأضرار التي أحدثها في الشركة أو في الغير حيث يلتزم حينها بالتعويض الشخصي عن الأخطاء الشخصية التي ارتكبها أو عن أخطاء من هو مسؤول عنهم أو يكون التعويض بالتضامن مع باقي المتسببين بالضرر إذا كان الخطأ مما لا يمكن تجزئته بينهم،وإذا لم يحكم عليه بذلك فإنه يجوز له الرجوع على المدعي بالتعويض عن الأضرار التي لحقته جراء مباشرة هذه الدعوى ضده والتي أراد منها إلحاق الضرر به، وبالتالي إذا لم تثبت مسؤولية محافظ الحسابات فإن تصرف المدعي هنا يعد خطأ طبقا لما جاء في نص

---

(1) – المادة 32 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، المرجع السابق.

(2)– المادة 34 من قانون الإجراءات المدنية و الإدارية، المرجع السابق.

(3) – MONEGER Joël. & GRANIER Thierry., op.cit, page 167. نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص123.

(4)– تنص المادة 36 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية:"عدم الاختصاص من النظام العام، تقضي به الجهة القضائية تلقائيا في أي مرحلة كانت عليها الدعوى".

المادة 124 مكرر من القانون المدني[1] والذي يمنحه الحق في المطالبة بالتعويض عن الضرر المادي والمعنوي.

وتنقضي الدعوى المدنية لمحافظ الحسابات طبقا للقواعد العامة لانقضاء الدعاوى بالتقادم و إن كان المشرع الجزائري لم ينص على مدة التقادم سواء في القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري، عكس الدعوى المرفوعة ضد القائمين بالإدارة الفردية والجماعية فقد حددها بثلاث سنوات من تاريخ وقوع الفعل أو من تاريخ العلم به إن كان خفيا في المادة 715مكرر26 من القانون التجاري، وبالتالي يمكن تطبيق هذه المدة على الدعوى المرفوعة ضد محافظ الحسابات، ويؤخذ على المشرع الجزائري هذا القصور خصوصا وإن قورن بالتشريعين الفرنسي والمصري الذين حددا هذه المدة بثلاث سنوات صراحة وبنص خاص[2].

المطلب الثاني: المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة:

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على مراقبة الجانب المالي للشركة فقط و الخدمات التي يقدمها لها بل يساهم أيضا في أخلقة الحياة الاقتصادية،فمحافظ الحسابات يقوم بدور يضمن من خلاله المصلحة العامة للشركة و يشجع على شفافية المعلومة المالية، فمحافظ الحسابات الذي يتغافل عن الدور المنوط به أو المحافظ الذي يخالف القوانين في حد ذاته تقع على عاتقه مسؤولية جزائية كغيره من الأشخاص[3]، و المسؤولية الجزائية لا تقوم في حق مرتكب الفعل إلا بتوافر الركن الشرعي، فلا جريمة و لا عقوبة بغير قانون.

و نظرا لخطورة الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في شركة المساهمة فإنه يترتب عليه مسؤولية جنائية بمناسبة ارتكابه لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد[4]

---

[1]– تنص المادة 124 مكرر من القانون المدني:" يشكل الاستعمال التعسفي للحق خطا لا سيما في الحالات الآتية:
–إذا وقع بقصد الإضرار بالغير،...".

[2] – مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 1998، ص287.

[3] – MERCIER Antoine & MERLE Philippe, Audit et commissariat aux comptes ; guide de l'auditeur et l'audité, édition français Le Febvre, Paris, 2010, Page 269. نقلا عن: شريقي عمر، المرجع السابق، ص 56.

[4] – حشيشي نسرين، المرجع السابق، ص 18.

وهذه التصرفات و الأفعال الجرمية التي يرتكبها محافظ الحسابات أثناء أو بمناسبة القيام بالمهام المنوطة به يساءل عنها مسؤولية جنائية [1]، وقد أشار إليها المشرع الجزائري في نص المادة 62 من القانون 10 – 01 السالف الذكر والتي تنص :"يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ".

ويمكن تقسيم الجرائم الناتجة عن هذه المسؤولية إلى صورتان: جرائم يرتكبها محافظ الحسابات بصفة شخصية وكفاعل أصلي، وجرائم يرتكبها محافظ الحسابات بصفته شريكا في الفعل.

الفرع الأول: الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات بصفته فاعل أصلي:

إن محافظ الحسابات كغيره من الأشخاص يمكن أن يرتكب جريمة جنائية، لكن بالنظر إلى طبيعة المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات وتطبيقا للمبدأ القاضي بشخصية العقوبة[2] فإن محافظ الحسابات أثناء قيامه بهذه المهام قد يرتكب جرائم خاصة تقع إما بمخالفته لقواعد كفاءة و حياد واستقلال المحافظ أو بمخالفته لوظيفته الرقابية على الشركة :

أولا– الجرائم المخالفة لقواعد كفاءة محافظ الحسابات: مهمة محافظ الحسابات هي مهمة منظمة قانونا لا يمكن لأي كان ممارستها إلا وفق شروط معينة لذلك لجأ المشرع الجزائري لوضع ضوابط لممارسة هذه المهنة و صنف جرائمها و قام بتوقيع عقوبات على من يخالف القانون :

1–الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات: نص المشرع في المادة 73 من القانون 10–01 المتعلق بالمهن الثلاث على:" يعاقب كل من يمارس مهنة... محافظ الحسابات...بطريقة غير شرعية بغرامة من 000. 500 دح إلى 000 . 000. 2 دج و

[1] – طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص 45.

[2] – معيزي خالدية، المرجع السابق، ص 77.

في حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، و بضعف الغرامة "[1].

فمهمة محافظ الحسابات لا يمكن ممارستها إلا من قبل أشخاص طبيعيين أو معنويين مسجلين في جدول الغرفة الوطنية، و قد خص المشرع الأشخاص المسجلين في الجدول بممارسة المهنة حتى يقدم الضمانات اللازمة خاصة الكفاءة و النزاهة.

وبمخالفة محافظ الحسابات للشروط المذكورة في نص المادة 8 من القانون 10-01 السالف الذكر يكون بذلك قد مارس مهنة محافظ الحسابات ممارسة غير شرعية و غير قانونية و عدم احترامه لشفافية المهنة[2].

2- جريمة انتحال صفة محافظ حسابات أو الإساءة إليها: و هي ادعاء الشخص صفة محافظ الحسابات و انتحاله صفة عكس حقيقته من شأنها إحداث لبس وخلط في التسمية[3] و نص عليها المشرع الجزائري في المادة 74 / 2 من القانون 10-01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات:" يعد ممارسا غير شرعي لمهنة ... محافظ الحسابات... كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو التسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات ".

والملاحظ أن المشرع أدرج جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات في إطار الممارسة غير الشرعية للمهنة إلا أننا تطرقنا لها منفصلة بناء على نص المادة 243 من قانون العقوبات الجزائري و التي جاء فيها :" أن كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانونا

---

(1) -أما المشرع الفرنسي نص في المادة 219 من قانون الشركات الفرنسي المؤرخ في 24 /07 / 1966 " يعاقب بالحبس من عشرة أيام إلى شهر و بغرامة مالية تقدر ب 400 إلى 1000 فرنك ،أو بإحدى هاتين العقوبتين ، راجع: كبيش محمود، المسؤولية الجزائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة ،دراسة مقارنة : القانونين المصري و الفرنسي، دار النهضة العربية ،القاهرة ، 1992، ص 90.

(2)- Etude de centre de recherche sur le droit des affaires, sous la direction de H.Sayag, le commissaire aux compte – renforcement au dérive, volume 01, Edi, li frairies techniques, paris, 1989, Page 442. نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 136.

(3) – كبيش محمود ، المرجع السابق، ص 81.

أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئا من ذلك بغير حق أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها، يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين و بغرامة من 500 إلى 5.000 دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين".

أما بالرجوع للقانون الفرنسي نجده نص في المادة 259 من قانون العقوبات الفرنسي على أنه يعاقب المنتحل بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين و غرامة مالية من 1500 إلى 40000 فرنك[1].

ثانيا– الجرائم المخالفة لحياد واستقلال محافظ الحسابات: إضافة إلى الجرائم الأخرى هناك جرائم أيضا يرتكبها محافظ الحسابات و المتمثلة في قيام محافظ الحسابات بالجمع بين وظيفته كمحافظ حسابات و بعض الأعمال الأخرى أو اشتغاله ببعض الأعمال في الشركة بعد مضي مدة معينة من ترك العمل فيها و هو ما سوف نتناوله :

1– جمع محافظ الحسابات بين وظيفته كمحافظ وبعض الأعمال الأخرى: نص المشرع الجزائري في نص المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري صراحة على حالات التنافي[2] و التي تمنع محافظ الحسابات من القيام بوظيفته الرقابية على شركة المساهمة طالما وجدت هناك علاقة معينة تربطه بالشركة أو مديرها أو جهازها الإداري [3] و كل من لا يحترم حالات التنافي المنصوص عليها سابقا يتعرض إلى متابعة جزائية[4]طبقا لنص المادة 829 من القانون التجاري و التي تنص:"يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة من 20.000 إلى 200.000 دينار جزائري، أو بإحدى هاتين العقوبتين

---

[1]– كبيش محمود، المرجع السابق، ص ص81– 82.

[2]– راجع الأمر رقم 75 – 59 المتضمن القانون التجاري. أما المشرع الفرنسي ذكر حالات تنافي لم تذكر في القوانين الجزائرية كالجمع بين وظيفة محافظ الحسابات و وظائف أخرى من شأنها التأثير على استقلالية ما عدا عمله لدى محافظ الحسابات أخر، في حالة المخالفة عاقب بالحبس لمدة 06 أشهر أو بغرامة تقدر 60.000 فرنك، أنظر : بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 138 .

[3] – فضيل نادية، المرجع السابق، ص 333.

[4] – طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص 45.

فقط، كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية ".

والملاحظ على نص المادة أنها موجهة إلى كل من يمارس المهنة بطريقة غير شرعية أي عدم احترافه للمهنة.

مع العلم أن هذه الحالة نص عليها المشرع الفرنسي في حين أن المشرع الجزائري لم يذكر في القوانين هذه الحالة من حالات التنافي.

2- القيام ببعض الأعمال في الشركة بعد مضي مدة معينة من ترك العمل فيها: المشرع الجزائري لم ينص على هذه الجريمة لكن المشرع الفرنسي أشار إليها، فلضمان حياد و استقلال محافظ الحسابات حظر المشرع على محافظ هذا الأخير بعد إنهاء مهامه الرقابية على الشركة أن يعين مديرا في نفس الشركة المراقبة أو أي شركة تملك الشركة محل الرقابة 10% من رأسمالها و ذلك قبل مضي خمس سنوات من انتهاء وظائفه الرقابية حسب المادة 221 من قانون الشركات الفرنسي[1].

ثالثا- الجرائم المخالفة للوظيفة الرقابية لمحافظ الحسابات: نظم المشرع الجزائري الوظيفة الرقابية لمحافظ الحسابات من خلال وضعه مجموعة قواعد تنظم كيفية أداء دوره الرقابي في شركة المساهمة و أي إخلال لهذه القواعد يعاقب عليه جزائيا و سنقوم فيما يلي باستعراض الجرائم التي يمكن لمحافظ الحسابات ارتكابها بمناسبة تأديته لوظيفته الرقابية :

1- جريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة: لم يتضمن القانون 10 -01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات هذه الجريمة لكن اكتفى القانون التجاري الجزائري بالنص عليها في المادة 830 بقولها: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من 20.000 إلى 500.000 دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة...".

---

[1] - كبيش محمود، المرجع السابق، ص100.

أما المشرع الفرنسي فنص على هذه الجريمة في المادة 457 من قانون الشركات الفرنسي حيث عاقب عليها بالحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بغرامة تتراوح بين 2000 و 120.000 فرنك[1].

و لتحقق الجريمة لابد من توافر ركن مادي و ركن معنوي و يتمثل الركن المادي في إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن وضعية الشركة و تدوينها في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسته للمهنة بصورة مخالفة للحقيقة[2] أو قام عمدا بإخفاء وقائع جوهرية أو أغفل عمدا هذه الوقائع في التقرير الذي يقدمه للجمعية العامة أو عرضه تقارير على الجمعية العامة تضمنت بيانات كاذبة كان من شأنها التأثير على قرارات هذه الجمعية العامة[3].

وقد ورد في نص المادة 830 من القانون التجاري أن محافظ الحسابات يعطي أو يؤكد معلومات كاذبة وهذا التأكيد إما يكون كتابيا أو شفويا كما هو معلوم، لكن المشرع الجزائري لم ينص على كيفية إيصال المعلومة كتابيا ولا شفويا كما هو الأمر بالنسبة لنظيره الفرنسي.

وهذه المعلومات الكاذبة قد تتعلق بصدق الحسابات و انتظامها أو المصادقة على ميزانية غير صحيحة للشركة أو تقديم تقرير وقام من خلاله بإخفاء معلومات كان لازما بيانها قصد خدمة مصالح أعضاء الجهاز الإداري[4].

إضافة إلى تقديمه وقائع مغايرة للحقيقة في أي وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو

---

(1) - MERLE Philippe et Fauchon Anne, droit commercial (sociétés commercial) ,10eme ED, Dalloz, Paris ; 2010 , Page 606.

(2) – SOLOWY Nicole, la responsabilité pénale du commissaire aux comptes, rev, sociétés, 1998 , page 521. نقلا عن: معيزي خالدية، المرجع السابق، ص 86.

(3) – علي سيد قاسم ، المرجع السابق، ص ص 252 – 253.

(4)– REBERT Didier, droit pénal des sociétés, Dalloz, 2002, Page 122 -123. نقلا عن: معيزي خالدية، المرجع السابق، ص 88.

المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية[1].

أما الركن المعنوي والمتمثل في القصد الجنائي فيعتبر التأكد منه أمر ذو صعوبة فمن الصعب الكشف عن نية مرتكب الفعل[2]، وهنا يكفي توافر القصد الجنائي العام معناه وجوب علم محافظ الحسابات بعدم صحة المعلومات بناء على ما تفرضه مهامه دون اشتراط تحقق قصد جنائي خاص كاتجاه نية المحافظ إلى الإضرار بالمساهمين أو الغير أو الشركة[3].

2- جريمة عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية للنيابة العامة: ألزم المشرع الجزائري محافظ الحسابات باطلاع وكيل الجمهورية بالأفعال الجرمية التي اكتشفها[4] حتى لا يعد مرتكبا للجريمة وهو ما تضمنته المادة 715 مكرر 13 /2 من القانون التجاري الجزائري[5] مع العلم أن القانون 10 – 01 لم يتطرق لهذه الجريمة.

ولتحقق هذه الجريمة لا بد من توافر الركن المادي والركن المعنوي ويتمثل الركن المادي في عدم إعلام وكيل الجمهورية بالأفعال المجرمة التي علم بها وتقع الجريمة بعدم إبلاغه عن هذه الأفعال في الوقت المحدد مع الملاحظ أنه لا يوجد اجتهاد قضائي جزائري يحدد المدة التي يجب فيها على المحافظ إبلاغ وكيل الجمهورية، لكن القضاء الفرنسي ذهب إلى أن المدة من أسبوعين إلى خمسة أسابيع كافية للتأكد من وجود أفعال يحتمل أن تكون مجرمة تؤكد على القصد الجنائي للقائمين بالإدارة [6].

---

[1]- يامالكي أكرم، المرجع السابق، ص 314.

[2]- مسامح مختار، المرجع السابق، ص 48.

[3]- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص146.

[4]- فضيل نادية، المرجع السابق، ص 336.

[5]- تنص المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري على :"... و يطلعون علاوة على ذلك وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها..."، أما المشرع الفرنسي نص على هذه الجريمة في المادة 340 من قانون الشركات الفرنسي.

[6]- Cass- Crim ,6 Déc., 1982 Rev, Sociétés, Page 530. نقلا عن: معيزي خالدية، المرجع السابق، ص95.

أما الركن المعنوي فيتمثل في القصد الجنائي، و القصد الجنائي الذي تتطلبه الجريمة هو القصد الجنائي العام فلا يكفي ادعاء المحافظ أنه استهدف من عدم الإبلاغ المحافظة على الثقة في الشركة و عدم إثارة الشكوك حولها أو أنه ابتغى من وراء ذلك إعطاء فرصة للمدراء لتسوية الأمور[1]، و في حالة ما إذا لم يطلع محافظ الحسابات وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها و في حالة عدم التبليغ يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 إلى 500.000 دينار جزائري أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط المحافظ الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الجرمية العالم بها[2] فواقعة امتناع محافظ الحسابات عن إخطار وكيل الجمهورية بما يكتشفه أثناء قيامه بواجبات وظيفته من أفعال جرمية تقع تحت طائلة نصوص التجريم تعرضه لعقوبات التي سبق وأن ذكرت[3].

3 – جريمة إفشاء السر المهني: جاء في القانون رقم 96 – 136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على أنه يجب على أعضاء النقابة، الالتزام بالحفاظ على السر المهني و الالتزام بضمان احترام الموظفين و المتدربين لديهم واجب السر المهني[4].

المشرع بدوره نص على كتم السر المهني في نص المادة 71 /1 من قانون 10 – 01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات، على أنه: "يتعين على... محافظ الحسابات... كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات".

---

[1]– كبيش محمود، المرجع السابق، ص ص 121 –122.

[2]– المادة 830 من القانون التجاري، المرجع السابق.

[3]– علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 254.

[4]– المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات، و المحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد 24 صادر في 27 أفريل 1996 .

كما أن المادة 830 /2 من قانون التجاري الجزائري لم تنص على العقوبات المقررة و أحالتها هي أيضا على قانون العقوبات و التي تنص على أنه: "تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات ".

فمحافظ الحسابات ومساعديه يكونون ملزمين باحترام واجب السر المهني في حالة اطلاعهم على معلومات و أعمال بحكم ممارستهم وظائفهم[1]، فالمحافظ أثناء تأديته لوظيفته ومهامه في الشركة يطلع على دفاتر الشركة و سجلاتها و كل المستندات التي يحق له مراجعتها بحكم وظيفته، كما يتعين عليهم أيضا التأكد من أن الميزانية تمثل المركز المالي الحقيقي للشركة كما يكون عليه التحقق من عدم وجود مخالفات قانونية و يمكنه الاطلاع على أسرار لا يمكن للغير الاطلاع عليها[2].

أما المشرع الفرنسي فقد نص على جريمة إفشاء السر المهني في نص المادة 368 من قانون العقوبات الفرنسي[3]، وطبقا لنص المادة تقع جريمة إفشاء السر المهني بقيام المحافظ بإفشاء السر المهني في غير الحالات التي يوجب عليه القانون الإبلاغ عنها[4] وطبقا للقواعد العامة في قانون العقوبات تعد هذه الجريمة من الجرائم القصدية التي تتطلب توافر القصد الجنائي لدى محافظ الحسابات فإفشاء السر يكون إراديا ولا يكفي في ذلك الخطأ الغير عمدي ولو كان جسيما، ولكن لا يهم بعد ذلك نوع الباعث الذي دفع محافظ الحسابات إلى ارتكاب هذا السلوك[5].

---

[1]– المادة 715 مكرر 13 / 3 من القانون التجاري، المرجع السابق.

[2]– أسامة نائل المحيسن، الوجيز في الشركات التجارية و الإفلاس،الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص 181.

[3]– نص المشرع الفرنسي في نص المادة 368 من قانون العقوبات على أنه يعاقب على جريمة إفشاء السر المهني بالحبس لمدة تتراوح بين ستة أشهر و سنة و غرامة من 500 إلى 15.000 فرنك أو بإحدى هاتين العقوبتين.

[4]– كبيش محمود، المرجع السابق، ص 123.

[5]– المرجع نفسه، ص 128.

وقد نص المشرع الجزائري على حالات لا يتقيد محافظ الحسابات اتجاهها بالسر المهني والمتمثلة في :- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين أو بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة بناء على إرادة موكليهم أو عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 5 أعلاه[1].

جريمة إفشاء السر المهني تقع من طرف المحافظ إذا أفضى بالسر لأحد العاملين في الشركة أيا كانت درجته طالما أنه مسموح له الاطلاع على كافة المعلومات بحكم وظيفته التي تعد سرا [2].

4 – الامتناع عن حضور الجمعية العامة: هذه الجريمة نص عليها المشرع المصري حيث فرض على محافظ الحسابات حضور الجمعية العامة و التأكد من صحة الإجراءات المتبعة في الدعوة إلى الاجتماع و عليه الإدلاء برأيه عند حضوره الاجتماع في كل ما يتعلق بعمله كمحافظ حسابات للشركة التأكد من أن الميزانية صحيحة و الموافقة عليها[3].

5 – الامتناع عن تقديم التقرير: تقع هذه الجريمة بمجرد امتناع محافظ الحسابات عن تقديم تقرير، فإذا حل موعد انعقاد الجمعية العامة دون تقديم التقرير تعد جريمة[4].

6 – التزوير في سجلات الشركة: لم ينص القانون 10-01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات على هذه الجريمة كما هو الأمر بالنسبة للقانون التجاري و لكن يمكن استخلاصها من نص المادة 216 من قانون العقوبات الجزائري[5] التي تحدد طرق التزوير و المادة 219 منه أيضا التي تحدد العقوبات المقررة لهذه الجريمة .

---

[1] – المادة 72 من القانون 10 – 01 المتعلق بالمهن الثلاث، المرجع السابق.

[2] – كبيش محمود، المرجع السابق، ص 126 .

[3]– المرجع تفسه، ص 143.

[4]– المرجع نفسه، ص 144.

[5] – الأمر رقم 66 – 156 مؤرخ في 08 جوان 1966 ، يتضمن قانون العقوبات الجزائري جريدة رسمية عدد 46 صادر في 11 جوان 1966 .

فالمادة 219 قامت بمعاقبة كل من ارتكب تزويرا بإحدى الطرق المنصوص عليها في المادة 216 في المحررات التجارية أو المصرفية فكل من ارتكب أو شرع في ذلك يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 20.000 دينار جزائري..."[1].

الفرع الثاني : الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات بصفته شريكا:

طبقا لنص المادة 42 من قانون العقوبات الجزائري فإنه: "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا و لكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل، أو الفاعلين على ارتكاب الأعمال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها مع علمه بذلك".

كذلك نصت المادة 44 /1 من قانون العقوبات على: "يعاقب الشريك في جناية أو جنحة بالعقوبة المقررة للجناية أو الجنحة ".

بالتالي فمحافظ الحسابات أثناء قيامه بمهامه قد يحدث و أن يرتكب جرائم مع أعضاء آخرين في الشركة يكون شريكا فيها و هنا يتابع المحافظ جزائيا بصفته شريكا وفقا للأحكام العامة المنظمة للاشتراك، فيكفي لمحافظ الحسابات أن يقدم يد العون للفاعل الأصلي في الجريمة مثلا ،بتسهيل اقتناء وسائل للفاعل الأصلي لاستعمالها و لو لم تكن هذه الوسائل ذات طبيعة جرمية[2].

من أهم الجرائم التي يساءل عنها محافظ الحسابات بصفته شريكا لا فاعلا أصليا منها: جريمة الاشتراك في جرائم المدراء، فهناك جرائم نص عليها المشرع في القوانين الخاصة أو قانون العقوبات لا يقوم بها إلا مدراء الشركات وذلك لكون المشرع الجزائري اشترط لقيامها شخصا يقوم بالإدارة دون غيره لذلك لا يمكن مساءلة محافظ الحسابات عنها

---

[1]– تنص المادة 216 من قانون العقوبات على :" يعاقب بالسجن المؤقت من عشر سنوات إلى عشرين سنة و بغرامة من 1.000.000 إلى 2.000.000 دينار جزائري، كل شخص عدا من عينتهم المادة 215، ارتكب تزويرا في محررات رسمية أو عمومية ...".

[2]– طيطوس فتحي، المرجع السابق ، ص 45.

كفاعل أصلي[1] وإنما كشريك لأن دوره اقتصر على فعل مساهم في الجريمة استوجب مساءلة المحافظ عليه كشريك[2].

قد يحدث مساءلة شخص عن جريمة رغم عدم إتيانه للفعل طالما أنه ساهم في ارتكاب الجريمة ولقيام هذه المسؤولية الجنائية وجب توافر ركن مادي ومعنوي، ركن مادي يتمثل في صدور فعل سلبي من قبل محافظ الحسابات اقتضت مهنته بدل عناية خاصة لمنع وقوع الجريمة، وركن معنوي يتمثل في القصد الجنائي وهو سوء نية المحافظ وإقدامه على الاشتراك في الجريمة عن قصد وسوء نية، وهو ما أقرته محكمة النقض الفرنسية[3] مع العلم أن محافظ الحسابات يشارك في الجريمة من خلال المهام الخاصة المنوطة به[4].

إن المشرع الجزائري بدوره نص على هذه الجريمة في نص المادة 3/61 من القانون10-01 السالف الذكر، فمحافظ الحسابات يكون مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته مهامه ولا يتبرأ من هذه المسؤولية فيما يخص المخالفات التي اشترك فيها إلا بالإبلاغ عنها لمجلس الإدارة والإثبات بأنه قام بما تفرضه عليه واجباته و التزاماته.

ومن أهم الجرائم المشتركة:

أولا- جريمة الاحتيال: هذه الجريمة لم يخصها المشرع بنص خاص لكن يمكن استخلاصها من نص المادة 372 من قانون العقوبات الجزائري والتي تنص على ما يلي: " كل من توصل إلى استلام أو تلقي أموال أو منقولات أو سندات أو تصرفات أو أوراق مالية أو وعود أو مخالصات أو إبراء من التزامات أو إلى الحصول على أي منها أو شرع في ذلك و كان ذلك بالاحتيال لسلب كل ثروة الغير أو بعضها أو الشروع فيه إما باستعمال أسماء أو صفات كاذبة أو سلطة خيالية أو اعتماد مالي أو بإحداث الأمل في الفوز بأي شيء أو في

---

[1]- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 156.

[2]- طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص 45 – 46.

[3]- كبيش محمود، المرجع السابق، ص ص 33 -34.

[4]- STOLOWY Nicole, op , cit, Page 521. نقلا عن: معيزي خالدية، المرجع السابق، ص 99.

وقوع حادث أو أية واقعة أخرى وهمية أو الخشية من وقوع شيء منها، يعاقب بالحبس من سنة على الأقل إلى خمس سنوات على الأكثر و بغرامة من 500 إلى 20.000 دينار جزائري،...و في جميع الحالات يجوز أن يحكم علاوة على ذلك على الجاني بالحرمان من جميع الحقوق الواردة في المادة 14 أو من بعضها، و بالمنع من الإقامة و ذلك لمدة سنة على الأقل و خمس سنوات على الأكثر".

وهذه الجريمة كثيرا ما تقع في مجال الأموال مثل جعل الغير يقوم بتقديم ميزانية مخالفة للحقيقة ومنشورة ومعتمدة من قبل المحافظ ومصادق عليها، إذ تعتبر وسيلة احتيالية تتحقق بها جريمة النصب و الاحتيال[1]، و لمساءلة المحافظ كشريك في الجريمة المرتكبة من قبل المدير يجب أن تتوفر كافة عناصر المساهمة التبعية ويعتبر التقرير الذي يقدمه المحافظ كوسيلة تساهم في جريمة الاحتيال كتقديم ميزانية خاطئة أو تقديم أرباح صورية ...الخ[2]، وكوسيلة بدوره يستخدمه المديرون من أجل ارتكاب جريمة الاحتيال وتقديم تقرير يحمل بيانات أو معلومات كاذبة من أجل استعماله في حملة دعائية كبيرة للنصب والاحتيال على الغير من طرف القائمين بالإدارة، ويعتبر فعل مادي يستوجب مساءلة محافظ الحسابات عليه بصفته كشريك في فعل الاحتيال[3]، وحتى يساءل محافظ الحسابات يجب أن يكون عالما ولديه رغبة في تسهيل عملية الاحتيال والنصب بمعنى توافر النية والقصد وهو ما توصلت إليه محكمة النقض الفرنسية[4].

ثانيا: جريمة خيانة الأمانة: نص المشرع الجزائري على جريمة خيانة الأمانة في المادة 376 /1 من قانون العقوبات الجزائري بحيث أن كل من ارتكب جريمة خيانة الأمانة يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاثة سنوات و بغرامة من 500 إلى 20.000 دينار جزائري

---

[1]– علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 252.

[2]– STOLOWY Nicole, op, cit, Page 521. نقلا عن: معيزي خالدية، المرجع السابق، ص 99.

[3]– طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص 46.

[4]– كبيش محمود، المرجع السابق، ص ص 45– 50.

ويمكن الحكم على الجاني أيضا بالحرمان من حق من الحقوق كالمنع من الإقامة وذلك لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر[1].

فمحافظ الحسابات يساءل جزائيا في حالة قيامه بفعل خيانة الأمانة وتتحقق هذه الجريمة بعلم محافظ الحسابات بتلاعب المدير بأموال الشركة وعلمه أيضا باكتمال الجريمة وتوافر جميع عناصرها، وعلمه أيضا بالحيل المستخدمة من قبل المدير لاستغلاله لأموال الشركة لمصلحته الشخصية، غير أنه نجد أن الفقه الفرنسي ذهب لكون الجريمة تتحقق بمجرد سكوته مع العلم بقيام المدير بالاختلاس[2].

إضافة إلى هاتين الجريمتين اللتان يشترك فيهما المحافظ بصفته كشريك لا كفاعل أصلي في جرائم يرتكبها المدراء، نجد أيضا جريمة توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في الشركة و القيام بنشر حسابات نهائية أو تقديم حسابات لا تعبر عن الوضع الحقيقي للشركة، النصب، الاحتيال ...الخ[3].

المطلب الثالث :المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة:

إضافة إلى المسؤوليتين المدنية والجنائية قد يساءل محافظ الحسابات تأديبيا بسبب مخالفته لقواعد السلوك المهني[4]، ونظرا لضخامة الدور الذي يطلع به محافظ الحسابات وضخامة المسؤولية الملقاة على عاتقهم[5] فإن هذه المهنة تمارس عادة تحت سلطة هيئة معينة لها نظامها الداخلي وتنشأ المسؤولية التأديبية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها[6].

---

[1]– أنظر الأمر رقم 66 – 156 مؤرخ في 08 جوان سنة 1966 ، يتضمن قانون العقوبات الجزائري جريدة رسمية عدد 49 صادر في 11 – 06 – 1966، معدل و متمم.

[2]– كبيش محمود ، المرجع السابق، ص 56.

[3]– العناق مراد ، المرجع السابق، ص 33.

[4]– أسامة نائل المحيسن، المرجع السابق، ص 185.

[5]– مناعي حكيمة، المرجع السابق، ص 107.

[6]– شريقي عمر، المرجع السابق، ص 56.

والمشرع الجزائري نص على هذه المسؤولية في نص المادة 63 من القانون 10- 01 المنظم لمهنة محافظ الحسابات وذكر العقوبات التأديبية التي تسلط على محافظ الحسابات، و المشرع قام بإحالتنا إلى التنظيم بخصوص تحديد درجات الأخطاء و العقوبات المقابلة لها .

ولدراسة المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات نقوم بدراسة الخطأ التأديبي (الفرع الأول)، والعقوبات التأديبية و كذا الجهات القضائية المختصة بالنظر في الأخطاء التأديبية (الفرع الثاني) .

الفرع الأول : الأخطاء التأديبية:

عرف المشرع الجزائري الخطأ التأديبي في نص المادة 63 من القانون 10 – 01 بأنه:"يتحمل ... محافظ الحسابات... المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم ...".

وعلى عكس المشرع الجزائري كان للمشرع الفرنسي تعريف للخطأ التأديبي بصورة دقيقة إذ عرف الخطأ التأديبي في نص المادة 88 من المرسوم التنفيذي 69 – 810 بأنه: " كل مخالفة لقانون التنظيم و القواعد المهنية كل إهمال خطير، كل فعل مخالف للنزاهة أو الشرف يرتكبه محافظ الحسابات سواء كان شخص طبيعي أو شركة، حتى و إن ارتكبه خارج نطاق المهنة يشكل خطأ تأديبيا يستوجب عقوبة تأديبية"[1].

من هنا نجد أن محافظ الحسابات يساءل تأديبيا بسبب مخالفته لقواعد السلوك المهني سواء تلك التي تنظمها القوانين الخاصة بمزاولة المهنة أم تلك المنصوص عليها في أنظمة الجمعيات التي ترعى شؤون العاملين بها خاصة وأنها وضعت شروط معينة فيمن يمارس مهنة محافظ الحسابات [2].

---

[1]– طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص 44.

[2]– أسامة نائل المحيسن، المرجع السابق، ص 185.

وإذا نظرنا إلى الخطأ التأديبي فهو واسع نوعا ما وفي ظل عدم تقديم تعريف دقيق للخطأ التأديبي من قبل المشرع، بالتالي الخطأ التأديبي يشمل حالات منها :

أولا: عدم احترام المحافظ لمختلف العلاقات التي تربطه بالغرفة الوطنية:

وتتمثل في عدم قيام محافظ الحسابات بإعلام الغرفة الوطنية في أجل شهر واحد بكل ما قد يحصل من مستجدات وتغيرات أثناء حياته المهنية كالمتابعات الإدارية أو القضائية النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكليه، تغيير محل الممارسة المهنية حسب نص المادة 14 من المرسوم التنفيذي 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، توقف نشاطه نهائيا أيضا حلول محافظ الحسابات محل زميل له دون علم هذا الأخير وهو ما نصت عليه المادة 18 من المرسوم التنفيذي 96 – 136 المتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]، وفي حالة عدم احترام المحافظ لالتزاماته المهنية اتجاه الغرفة و كامل الهيئات التابعة لها فعليه طلب الإذن بالتسجيل و إخطار الغرفة عند فتحه المكتب وإلا اعتبر مرتكبا لخطئ تأديبي- عدم دفع الاشتراكات للغرفة[2].

ثانيا: عدم احترام محافظ الحسابات لحالات التنافي المنصوص عليها قانونا:

تنعقد مسؤولية المحافظ التأديبية في حالة عدم احترامه لحالات التنافي المنصوص عليها في نص المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري[3].

ثالثا : إخلال المحافظ بالقواعد المنظمة لشرف و كرامة المهنة:

يساءل محافظ الحسابات مساءلة تأديبية في حالة مخالفته لقواعد الشرف وكرامة المهنة، فكل عمل مخالف للأمانة و الشرف حتى ولو كان لا يرتبط مباشرة بممارسة مهنة

---

[1]- أنظر المرسوم التنفيذي 96 – 139 المتعلق بأخلاقيات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المرجع السابق.

[2]- بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص 127.

[3]- أنظر الأمر 75 – 59 المتعلق بالقانون التجاري، المرجع السابق.

المراقبة فإنه يساءل عنه مسؤولية تأديبية[1]، إضافة إلى قيامه بتصرفات مخلة بالشرف و لو كانت خارج المهنة كالاختلاس و الغش و خيانة الأمانة قيامه أيضا بسلوكات غير نزيهة ومتعارضة مع الاستقامة الأمانة والشرف حتى وإن لم تتعلق بممارسة المهنة[2].

يتوجب على محافظ الحسابات الالتزام بالحرص على كرامة وشرف المهنة وإلا تعرض للمساءلة ، فالقواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها و تشجع الغير على الاعتماد على ما يتحمله المحافظ من مسؤولية والتزامه بتلك القواعد وتطبيقها[3].

الفرع الثاني: المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات:

يعتبر النظام التأديبي أضعف نقطة في تنظيم مهنة محافظ الحسابات لأن أغلب التشريعات لم تقم بتنظيمه مثلما يجب[4]، وستتم دراسة هذا الفرع من البحث من خلال تناول الجهة المختصة بالنظر في الأخطاء التأديبية الصادرة من قبل محافظ الحسابات ثم العقوبات التأديبية التي يمكن توقيعها عليه.

أولا: الجهة المختصة بالنظر في الأخطاء التأديبية لمحافظ الحسابات:

تتمثل الجهة المختصة بالنظر في الأخطاء التأديبية حسب المادة 63 من قانون المهن الثلاث في اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة والتي تسمى غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم قبل صدور هذا القانون، نصت عليها المادة 10 من المرسوم 92-20

---

(1)– شريقي عمر، المرجع السابق، ص 57.

(2)– لقيطي الأخضر، المرجع السابق، ص 95.

(3)– يوسف محمود جربوع، مدى مسؤولية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين اتجاه تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد ومراجعة القوائم المالية في دولة فلسطين، مجلة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عدد 26، الأردن، مارس، ص 12.

نقلا عن: مناعي حكيمة، المرجع السابق، ص ص 107 – 108

(4)– HéMARD Jean & TERRé François. & MABILAT Pierre, op.cit, Page 660

نقلا عن: بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص129

الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للمهن الثلاث ويضبط اختصاصاته وقواعد عمل[1] حيث كانت مهمتها – طبقا للمادة 11 منه – تتمثل في البث في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة الوطنية للمهن الثلاث، حيث يحول المحافظ المرتكب لأخطاء تأديبية إلى الغرفة بناء على قرار من مجلس المنظمة وتجتمع الغرفة بناء على استدعاء من رئيسها للنظر في القضية[2].

ويحق لمحافظ الحسابات– طبقا للفقرة الثالثة من المادة 63 السالفة الذكر –الطعن في العقوبات التأديبية الموقعة عليه أمام الجهات القضائية المختصة التي لم تحدد من قبل المشرع الجزائري إلا بعد صدور القانون 98-01 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله الذي نص في المادة 1/9 منه على:" يفصل مجلس الدولة ابتدائيا ونهائيا في:

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

ثانيا: العقوبات التأديبية:

حددت الفقرة الثانية من المادة 63 السالفة الذكر العقوبات التي يمكن اتخاذها والمرتبة ترتيبا تصاعديا حسب خطورتها، وتركت الفقرة الأخيرة منها تحديد العقوبات التي تقابل درجات الأخطاء للتنظيم، وهي كالتالي:

-الإنذار.

-التوبيخ.

-التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.

---

[1]– القانون العضوي رقم 98-01 الصادر في1998/05/30 يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، جريدة رسمية عدد 37 مؤرخ في 1998/06/01، معدل ومتمم.

[2]– بن جميلة محمد، المرجع السابق، ص129.

-الشطب من الجدول.

في حين نصت المادة 78 في فقرتها الثالثة على العقوبة التأديبية الخاصة بحالة رفض محافظ الحسابات تأطير المتربصين دون مبرر والتي تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم، وقد أشارت المادة 77 من نفس القانون على خضوع محافظي الحسابات المتربصين كذلك للرقابة التأديبية.

وما يجب الإشارة إليه بخصوص النظام التأديبي لمهنة محافظ الحسابات هو ضرورة إعادة النظر في النصوص المنظمة له، حيث يستوجب إثراء القانون المنظم للمهنة بالتفاصيل المهمة في هذا الصدد وإن كان النقص الذي نشهده من حيث التنظيم يمس مهنة محافظ الحسابات عموما وكان لابد من إثارة هذه النقطة بالنظر لما كان عليه هذا القانون قبل التعديل.

الخاتمة

مرت مهنة محافظ الحسابات بعدة مراحل شهدت من خلالها تطورا هائلا خاصة في الدول التي أخذت بنظام الرقابة الخارجية لشركة المساهمة، باعتبارها أداة فعالة لحماية مصالح الشركة والمساهمين والغير الذي يتعامل مع الشركة.

تمارس هذه المهنة من طرف أشخاص يعينون كأصل عام من طرف الجمعية العامة للمساهمين واستثناءا من طرف القضاء و ذلك في القانون الأساسي للشركة .

أوجد المشرع الجزائري نظام قانوني لهذه المهنة حيث عمل على تنظيم كيفية تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة إلا أنه لم يبرز المركز القانوني لممارس هذه المهنة في الشركة بوضوح فتداخلت النصوص بين مؤيد للنظرية التعاقدية و مؤيد للنظرية العضوية وهو ما جعل فقهاء القانون يكيفون محافظ الحسابات باعتباره هيئة قائمة بذاتها في الجهاز التنظيمي لشركة المساهمة، و نظرا للدور الذي يطلع به محافظ الحسابات أحاطه المشرع الجزائري بمجموعة من المهام و حددها له بدقة، و جعله يقوم بها باسمه الخاص وتحت مسؤوليته ومن أهم مهامه على غرار فحص حسابات الشركة و انتظامها و تقدير شروط إبرام الاتفاقيات التي تبرمها الشركة إضافة إلى مهام خاصة كالإعلام و الإنذار في الأخير يقوم المحافظ بإعداد تقريره النهائي و تقديمه كنتيجة لعمله للجمعية العامة للمساهمين قصد اطلاعهم على الوضعية المالية للشركة و قصد كشف حالات الغش و التلاعب، وقيام المحافظ بعمله يستوجب تمتعه باستقلالية و نزاهة و كفاءة مهنية في ذلك، و إذا لم يقم المحافظ بمهامه أو أخل بالتزاماته فإنه سيتعرض للمساءلة المدنية و الجنائية و التأديبية. كما منح المشرع الجزائري بموجب القانون التجاري و القوانين الخاصة محافظ الحسابات وسائل يفرض من خلالها رقابته على شركة المساهمة، إلا أنه مقارنة بالتشريعات الأخرى نجده أغفل العديد من المسائل حيث يمكن ملاحظة عدم وجود تناسق بين أحكام القوانين المنظمة لهذه المهنة هو ما يعرقل محافظ الحسابات عن أداء مهامه و من بين النتائج المتوصل إليها نجد :

-إهمال المشرع لبعض النصوص المهمة و التفاصيل الدقيقة عند إدخاله تعديلات على بعض القوانين المنظمة للمهنة كما هو الأمر بالنسبة للمادة 42 من القانون 91 – 08 الملغى و التي نصت صراحة على إمكانية استعانة محافظ الحسابات بمساعدين خلافا لما هو عليه في القانون 10 – 01 المتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات ،الذي اغفل ذلك رغم استناد بعض الفقهاء للمادة 52 منه لتأسيس ذلك وإن كان ذلك ليس واضحا ولا صريحا.

– وجود تناقض بين نص المادة 61 من القانون 10 – 01 التي جاء في نصها إن محافظ الحسابات يكون متضامنا اتجاه الكيان أو الغير في حالة مخالفة أحكام القانون في حين بالرجوع لنص المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136 المتضمن أخلاقيات المهنة أين يكون محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية شخصية عن أفعاله.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن إغفال المجهودات التي قام بها المشرع الجزائري في تنظيم مهنة محافظ الحسابات وما وصل إليه في هذا الصدد رغم ما تعانيه المهنة من عراقيل وفراغات قانونية .

ويمكن في الأخير ومن خلال ما سبق تقديم واقتراح مجموعة من التوصيات التي قد تساهم في تفعيل مهنة محافظ الحسابات في شركة المساهمة :

-إنشاء نظام قانوني متكامل لمهنة محافظ الحسابات إضافة إلى إنشاء معاهد خاصة بتكوينهم أحسن تكوين.

-سد التناقضات و الثغرات القانونية الموجودة في القوانين المنظمة للمهنة خاصة المادة 61 من القانون 10 – 01 والمادة 13 من المرسوم التنفيذي 96 – 136 المتضمن أخلاقيات المهنة .

– تقييد المهنة بمجموعة من الضوابط ما يوفر لممارسها استقلالية أكبر.

وتجدر الإشارة في الأخير إلى أن توسيع المشرع لمهام محافظ الحسابات من شانه توسيع مجال تدخله في رقابة شركة المساهمة وهو ما يفسر ارتباط هذه المهنة بجميع الأطراف التي لها علاقة بالشركة المراقبة سواء بطريقة مباشرة كما هو الأمر بالنسبة لمجلس الإدارة و جمعية المساهمين أو بطريقة غير مباشرة تظهر في استفادة بعض الأطراف من تقريره لضمان الثقة في الشركة التي سيتعامل معها سواء للاستثمار أو التمويل .

الملاحق

الملحق رقم (01)

المادة 3 : يتضمن الملف المذكور في المادة 2 أعلاه، بالإضافة إلى العناصر التي تبرر اللجوء إلى أشغال التقاط صور خاصة، المعلومات المتعلقة بالإطار الإداري والقانوني للمشروع وخصائصه التقنية وكذلك رزنامة الأشغال المتعلقة به.

المادة 4 : في حالة اللجوء إلى متعامل آخر غير المعهد الوطني للخرائط، قصد إنجاز أشغال التقاط صور جوية وبعد الحصول على الرخصة المذكورة في المادة 2 أعلاه التي تمنحها وزارة الدفاع الوطني، يسهر المعهد الوطني للخرائط على سير العملية حسب الإجراء الآتي :

1 – إعداد دفتر شروط الأشغال المزمع تنفيذها،

2 – التنظيم المفصل للمهمة التصويرية،

3 – رخصة التحليق الجوي،

4 – محضر اختتام الأشغال.

المادة 5 : يجب أن يتضمن دفتر الشروط الذي يسلم لمقدمي العروض مساهمة الشروط التعاقدية المتعلقة على وجه الخصوص بالمراقبة التقنية والأمنية للطائرة والتجهيزات وكذلك مساهمة تقنيين إثنين (2) مواطنين على الأقل أثناء عمليات التقاط الصور وذلك باستثناء أشغال المخبر التي يختص بها المعهد الوطني للخرائط دون سواه.

المادة 6 : تجرى المراقبة التقنية والأمنية للطائرات وكاميرات التصوير قبل كل طيران قصد التأكد بأن الطائرة لا تتضمن أي تجهيز آخر غير ذلك المقرر لإنجاز العمل المطلوب وتسند هذه العملية إلى فريق يتكون من :

– أخصائي يمثل قيادة القوات الجوية،

– أخصائي في التقاط الصور الجوية من المعهد الوطني للخرائط،

– ممثل مصالح الأمن في وزارة الدفاع الوطني.

المادة 7 : يترتب على عمليات المراقبة المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه، إعداد محاضر تسلم للمعهد الوطني للخرائط قبل كل طيران.

المادة 8 : يتولى، خلال تنفيذ عمليات التقاط الصور الجوية المحددة في المادة الأولى أعلاه، تقنيان مواطنان (2) المراقبة على متن الطائرة. يحرر في نهاية العمليات المذكورة تقريرا عن المهمة يسلم الى المعهد الوطني للخرائط بعد كل طيران.

المادة 9 : يحرر المعهد الوطني للخرائط، في نهاية كل عملية تتطلب مساهمة شريك أجنبي، محضرا مفصلا عن تنفيذ الأشغال.

المادة 10 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 18 شعبان عام 1414 الموافق 30 يناير سنة 1994.

وزير الدفاع الوطني
اليمين زروال

وزير الداخلية والجماعات المحلية
سليم سعدي

وزير الاقتصاد
مراد بن اشنهو

قرار مؤرخ في 23 ربيع الثاني عام 1414 الموافق 9 أكتوبر سنة 1993، يتعلق بتحديد أتعاب المندوبين للحسابات.

إن وزير الاقتصاد،

– بمقتضى القانون رقم 91 – 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،

– وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 93 – 201 المؤرخ في 17 ربيع الأول عام 1414 الموافق 4 سبتمبر سنة 1993 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 90 – 189 المؤرخ في أول ذي الحجة عام 1410 الموافق 23 يونيو سنة 1990، الذي يحدد صلاحيات وزير الاقتصاد،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 92 – 20 المؤرخ في 8 رجب عام 1412 الموافق 13 يناير سنة 1992، الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله،

يقرر ما يلي :

المادة الاولى : يحدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على المندوبين للحسابات في إطار مهامهم المكتسبة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما.

المادة 2 : تؤدي الأشغال التي ينجزها المندوبون للحسابات، كما ينص عليها القانون، إلى دفع أتعاب حسب الجدول الملحق بهذا القرار.

المادة 3 : تحدد مقاييس الجدول المنصوص عليه في المادة 2 اعلاه كما يلي :

مجموع الحصيلة ومجموع النواتج كما تم تحديدها في المخطط الوطني للمحاسبة باستثناء حسابات تحويل التكاليف (الحسابان رقم 75 و78).

المادة 4 : يغطي جدول الأتعاب كل مهمة المندوبية للحسابات بأكملها مهما يكن عدد الأشخاص القائمين بها والمسجلين في المنظمة.

المادة 5 : يطبق جدول أتعاب المندوبين للحسابات على المهام العادية للمندوبية للحسابات المحددة بالقانون.

المادة 6 : تعتبر الأتعاب المحددة بالجدول الملحق بهذا القرار خارجة عن الضرائب ويقدر مبلغها الأقصى بمليوني دينار (2.000.000 د.ج).

المادة 7 : يتم تسديد أتعاب المندوبين للحسابات بتقديم قائمة الأتعاب كما يلي :

– 30 ٪ في بداية الأشغال،

– 20 ٪ في نهاية الأشغال المرحلية،

– 40 ٪ عند إتمام الأشغال،

– 10 ٪ شهر على الأكثر بعد تسليم القرارات.

المادة 8 : يتحمل الزبون النفقات التي يصرفها المندوبون للحسابات في إطار مهامهم، لا سيما المتعلقة بالنقل والإيواء والإطعام.

المادة 9 : تسوية المنازعات.

9 . 1 – يمكن المندوب أو المندوبين للحسابات أن يرفعوا دعوى أمام مجلس نقابة المندوبين في حالة رفض الزبون دفع الأتعاب دون مبرر، بالرغم من الدعاوى القانونية التي يمكن الشروع فيها من جهة أخرى من أجل الحفاظ على حقوقه أو حقوقهم.

9 . 2 – يؤدي كل نزاع يطرأ خلال تطبيق الوكالة إلى الطعن المسبق لدى مجلس نقابة المندوبين.

المادة 10 : تؤدي الأشغال التي ينجزها المندوبون للحسابات قبل تاريخ إصدار هذا القرار والتي من أجلها منحت تسبيقات، إلى دفع أتعاب حسب الجدول الملحق.

المادة 11 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 23 ربيع الثاني عام 1414 الموافق 9 أكتوبر سنة 1993.

مراد بن أشنهو

الملحق

جدول أتعاب مندوبي الحسابات

مجموع الحصيلة الاجمالي مع مبلغ النواتج (بآلاف الدنانير)	الشرائح بآلاف الدنانير	النسب في الألف د. ج	أتعاب الشريحة (دج)	الأتعاب القصوى بالنسبة للشريحة (دج)
إلى 5.000	5.000	6	30.000	30.000
من 5.000 إلى 20.000	15.000	4,3333	65.000	95.000
من 20.000 إلى 50.000	30.000	3,3333	100.000	195.000
من 50.000 إلى 100.000	50.000	1,4	70.000	265.000
من 100.000 إلى 200.000	100.000	0,75	75.000	340.000
من 200.00 إلى 500.000	300.000	0,7833	235.000	575.000
من 500.000 إلى 1.000.000	500.000	0,38	190.000	765.000
من 1.000.000 إلى 2.000.000	1.000.000	0,17	170.000	935.000
من 2.000.000 إلى 5.000.000	3.000.000	0,1066	320.000	1.255.000
من 5.000.000 إلى 10.000.000	5.000.000	0,064	320.000	1.575.000
أكثر من 10.000.000	–	0,0038	–	–

الأتعاب القصوى : 2.000.000 دج

وزارة التجهيز والتهيئة العمرانية

قرار مؤرخ في 5 ذي القعدة عام 1414 الموافق 16 أبريل سنة 1994، يتضمن إنهاء مهام مكلف بالدراسات والتلخيص بديوان وزير التجهيز سابقا.

بموجب قرار مؤرخ في 5 ذي القعدة عام 1414 الموافق 16 أبريل سنة 1994، صادر عن وزير التجهيز والتهيئة العمرانية، تنهى مهام السيد فيصل بن مريم، بصفته مكلفا بالدراسات والتلخيص بديوان وزير التجهيز سابقا، لتكليفه بوظيفة أخرى.

وزارة البريد والمواصلات

قرار مؤرخ في 25 رمضان عام 1414 الموافق 8 مارس سنة 1994، يتضمن تفويض الإمضاء الى مدير التخطيط والتنظيم والإعلام الآلي.

إن وزير البريد والمواصلات،

– بمقتضى المرسوم رقم 85 – 208 المؤرخ في 19 ذي القعدة عام 1405 الموافق 6 غشت سنة 1985 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة البريد والمواصلات، المتمم،

الملحق رقم (02)

قرارات، مقررات، آراء

وزارة المالية

قرار مؤرخ في 14 شعبان عام 1415 الموافق 16 يناير سنة 1995، يعدل ويتمم القرار المؤرخ في 22 أبريل سنة 1989 الذي يحدد شروط إصدار الخزينة العامة اقتراضا مقابل سندات، يسمى " الاقتراض الوطني للتضامن 1989 - المرحلة الأولى ".

إن الوزير المنتدب للخزينة،

- بمقتضى القانون رقم 88 - 33 المؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1409 الموافق 31 ديسمبر سنة 1988 والمتضمن قانون المالية لسنة 1989، لا سيما المادة 2 منه،

- وبمقتضي المرسوم الرئاسي رقم 94 - 93 المؤرخ في 4 ذي القعدة عام 1414 الموافق 15 أبريل سنة 1994 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المتمم بالمرسوم الرئاسي رقم 94 - 233 المؤرخ في 3 غشت سنة 1994،

- وبمقتضي المرسوم التنفيذي رقم 90 - 189 المؤرخ في 30 ذي القعدة عام 1410 الموافق 23 يونيو سنة 1990 الذي يحدد صلاحيات وزير الاقتصاد،

- وبمقتضي القرار المؤرخ في 16 رمضان عام 1409 الموافق 22 أبريل سنة 1989 الذي يحدد شروط اصدار الخزينة العامة اقتراضا مقابل سندات وكيفياته يسمى " الاقتراض الوطني للتضامن 1989 - المرحلة الأولى ".

يقرر ما يلي :

المادة الأولى : تعدل المادة 8 من القرار المؤرخ في 22 أبريل سنة 1989، المذكور أعلاه وتتمم كما يلي

" المادة 8 : يمكن أن ترد مقدما مبالغ كل السندات المكتتب بها أو بعضها بناء على طلب حائزيها بعد موافقة المدير المركزي للخزينة ".

المادة 2 : يكلف المدير المركزي للخزينة بتنفيذ هذا القرار الذي ينشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 14 شعبان عام 1415 الموافق 16 يناير سنة 1995.

بدر الدين نويوة

قرار مؤرخ في 3 جمادى الثانية عام 1415 الموافق 7 نوفمبر سنة 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.

إن وزير المالية،

- بمقتضى القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لا سيما المادة 44 منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 94 - 233 المؤرخ في 25 صفر عام 1415 الموافق 3 غشت سنة 1994، المتمم للمرسوم الرئاسي رقم 94 - 93 المؤرخ في 15 أبريل سنة 1994 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

– وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 92 – 20 المؤرخ في 8 رجب عام 1412 الموافق 13 يناير سنة 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله،

– وبمقتضى القرار المؤرخ في 23 ربيع الثاني عام 1414 الموافق 9 أكتوبر سنة 1993 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات،

يقرر ما يلي :

المادة الأولى : يحدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في اطار المهام العادية التي تسند اليهم طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

المادة 2 : يتقاضى محافظو الحسابات أتعابا عن الأعمال التي ينجزونها خلال السنة المالية، في اطار مهامهم العادية ومع احترام العنايات المهنية، يحسب مبلغها حسب السلم الملحق بهذا القرار.

المادة 3 : يطبق سلم الاتعاب المذكورفي المادة 2 أعلاه،على المهام العادية لمحافظ الحسابات التي يحددها القانون باستثناء المهام الخاصة الدقيقة التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين مثل :

– ادماج – انقسام مؤسسة،

– إنشاء شركات فرعية لاسهام جزئي في الأصول،

– مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات،

– أداء مهام خاصة في رقابة حسابات الشركات الفرعية أو شركات المساهمة؛

تحدد الاتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين الأطراف المعنية (المساهمين ومحافظي الحسابات).

المادة 4 : يحدد سلم الاتعاب المذكورفي المادة 2 أعلاه،على أساس العناصر الآتية :

1 – المجموع الخام للموازنة السنوية ما عدا إعادة تقويم الاستثمارات مع زيادة مجموع عائدات الاستغلال كما حدده المخطط الوطني للمحاسبة باستثناء حسابات تحويل الأعباء (الحسابان رقم 75 و78).

لا تتضمن الاستثمارات الخاصة المدرجة في الموازنة التي طرأت أو التي يمكن أن تطرأ لا حقا التقويمات القانونية.

2 – عدد الساعات الضروري المقدر لأداء مهمة محافظ الحسابات كما ينص عليه القانون واعتمادا على الفقرة – الأولى من هذه المادة.

3 – مبلغ الاتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الساعات في الجزء المحدد في الفقرة 2 مضروبا في تكاليف التوقيت المحددة بمبلغ 500 دج ابتداء من السنة المالية 1994.

المادة 5 : يحدد الجهاز أو المؤسسة المؤهلة عدد الساعات المخصص لمحافظ الحسابات، في اطار المهام العادية، وضمن سلم الساعات الملحق بهذا القرار، وحسب التوزيع الجغرافي وعدد الوحدات الاقتصادية أو المراكز المحاسبية الواجب التدقيق فيها.

المادة 6 : يحدد الجدول المطبق على محافظ أو محافظي الحسابات عند تدخله (أو تدخلهم) سواء باسم المؤسسة الأم و/أو المؤسسة الفرعية مبلغ الاتعاب كما يأتي :

1 – عندما يكون محافظان أو أكثر للحسابات يعملان أو يعملون لمؤسسة نفسها، فان مبلغ أتعاب هؤلاء يساوي أتعاب محافظ واحد مع زيادة عشرين في المائة (20 ٪)

يتم الحصول على أتعاب كل محافظ للحسابات بقسمة هذا المبلغ على عدد المتدخلين.

2 – عندما يكون محافظ الحسابات أومحافظون في مؤسسة ما وهو كذلك محافظ الحسابات أو محافظون في مؤسسة فرعية فهو يتقاضى أوهم يتقاضون زيادة على أتعابهم باسم المؤسسة الأم 70 ٪ من الاتعاب الناتجة عن السلم المطبق على المؤسسة الفرعية.

المادة 7 : الأتعاب المحددة في السلم الملحق بهذا القرارلاتتضمن الرسوم، وحدها الأقصى البالغ 2.250.000 دج يطابق عدد 4500 ساعة.

المادة 8 : تدفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامه العادية، بناء على تقديم بيانات الاتعاب، كما يأتي :

- 30 ٪ عند بداية الأعمال،
- 20 ٪ بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة،
- 30 ٪ عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير اثبات صحة الحسابات،
- 20 ٪ بعد اجتماع الجمعية العامة العادية.

المادة 9 : المصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات، في اطار مهامهم كما تقتضيها العناية المهنية وبرنامج العمل الذي تستخلص منه، يتم التكفل بها ابتداء من السنة المالية 1994 كما يأتي :

- ترد مصاريف النقل، بناء على تقديم الأوراق الثبوتية، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على أساس تعويض كيلومتري قدره 3 دج عن الكيلومتر الواحد.
- مصاريف الإيواء والاطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة ترد بناء على تقديم بيانات النفقات مدعمة بالوثائق الثبوتية المطابقة في حدود ما يأتي :
- 1.500 دج على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد،
- 80 ٪ من مجموع الساعات المخصصة.

لا تدفع المصاريف المذكورة أعلاه الا في الحالات التي يبررها قانونا بعد المسافة التي تبعد أكثر من 50 كلم عن مراكز المراقبة ومقر محافظ الحسابات.

المادة 10 : الأعمال التي أنجزها محافظو الحسابات، قبل تاريخ نشر هذا القرارفي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وتقاضوا عنها تسبيقات تكون محل تسوية أتعاب حسب المقاييس الآتية :

1 - المجموع الخام للموازنة السنوية مع زيادة عائدات الاستغلال لكل سنة من السنوات المالية المعنية كما وردت في المادة 4 الفقرة الأولى من هذا القرار.

2 - عدد الساعات المحددة حسب قاعدة التناسب داخل حصة التوقيت المطابقة لمجموع الموازنة وعائدات الاستغلال كما هي محددة في الفقرة الأولى أعلاه .

تحدد تكاليف الساعات التي يجب تطبيقها على عدد الساعات حسب شروط الفقرة 2 أعلاه كما يأتي :

- 315 دج، عن السنوات المالية من 1988 الى 1990،
- 360 دج، عن السنوات المالية من 1991 الى 1993.

3 - في حالة ما اذا تبين أن التسبيقات الممنوحة تفوق مبلغ الاتعاب المحصل عليه بتطبيق أحكام الفقرتين الأولى و2 أعلاه، تعتبر هذه التسبيقات مكتسبة.

المادة 11 : لا يطبق السلم المنصوص عليه في المادة 2 أعلاه، على المؤسسات التابعة للأصناف الآتية :

- المؤسسات المتخصصة في القرض،
- شركات الاستثمار،
- شركات البورصة،
- صناديق المساهمة،
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

يحدد لهذا الصنف مبلغ الاتعاب باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والاجهزة المؤهلة في المؤسسة أو الهيئة ويبلغ هذا المبلغ الى مجلس النقابة التي يكون محافظ الحسابات عضوا فيها.

المادة 12 : يجب أن يسوى أي خلاف بين الأطراف تسوية ودية وفي حالة فشل ذلك يعرض على المحكمة المختصة إقليميا.

المادة 13 : تلغى أحكام القرار المؤرخ في9 أكتوبر سنة 1993 والمتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات.

المادة 14 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 3 جمادى الثانية عام 1415 الموافق 7 نوفمبر سنة 1994.

أحمد بن بيتور

الملحق

السلم

المبلغ الاجمالي الخام عن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير المعادة للتقويم) وعائدات الاستغلال	العدد العادي لساعات العمل	الاتعاب حسب كلم / د.ج (★)
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 الى أقل من 240	من 80 الى أقل من 120
من 100 الى أقل من 200 مليون دج	من 240 الى أقل من 340	من 120 الى أقل من 170
من 200 الى أقل من 400 مليون دج	من 340 الى أقل من 460	من 170 الى أقل من 230
من 400 الى أقل من 800 مليون دج	من 460 الى أقل من 600	من 230 الى أقل من 300
من 800 الى أقل من 1.600 مليون دج	من 600 الى أقل من 760	من 300 الى أقل من 380
من 1.600 الى أقل من 3.200 مليون دج	من 760 الى أقل من 1.030	من 380 الى أقل من 515
من 3.200 الى أقل من 6.400 مليون دج	من 1.030 الى أقل من 1.400	من 515 الى أقل من 700
من 6.400 الى أقل من 12.800 مليون دج	من 1.400 الى أقل من 1.800	من 700 الى أقل 900
من 12.800 الى 25.600 مليون دج	من 1.800 الى 2.400	من 900 الى1.200
أكثر من 25.600 مليون دج يضاف الى 2.400 ساعة نسبة 2 ٪، أي 48 ساعة لكل حصة اضافية بـ 5.000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4.500 ساعة.	حد أقصى 4.500 ساعة	حد أقصى 2.250

(★) يحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج.

وزارة العمل والحماية الاجتماعية

قرار مؤرخ في 8 شعبان عام 1415 الموافق 10 يناير سنة 1995، يتضمن تفويض الإمضاء إلى رئيس الديوان.

إن وزير العمل والحماية الاجتماعية،

- بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 94 - 93 المؤرخ في 4 ذي القعدة عام 1414 الموافق15 أبريل سنة 1994 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة، ،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 94 - 94 المؤرخ في 5 ذي القعدة عام 1414 الموافق 16 أبريل سنة 1994 والمتضمن الترخيص لأعضاء الحكومة بتفويض إمضائهم،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 94 - 290 المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1415 الموافق 25 سبتمبر سنة 1994 والمتضمن إلحاق بعض الهياكل بالإدارة المركزية لوزارة العمل والحماية الاجتماعية،

- وبعد الاطلاع على القرار المؤرخ في 24 رجب عام 1415 الموافق 28 ديسمبر سنة 1994 والمتضمن

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية:

1-الكتب:

1-أسامة نائل المحيسن، الوجيز في الشركات التجارية والإفلاس، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

2-أسامة أحمد شتات، الشركات المساهمة والتجارية: شركات التوصية بالأسهم-شركات الأموال والأشخاص والشركات ذات المسؤولية المحدودة وجميع أنواع الشركات-تأسيس الشركة-إدارة الشركة-حل الشركة وتصفيتها-اندماج وتغيير شكل الشركة-الشركات الأجنبية وقواعد تأسيسها في مصر، دار الكتب القانونية، مصر، 2005.

3-بلعيساوي محمد الطاهر، الشركات التجارية: شركات الأموال، الجزء الثاني، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2014.

4-بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2004.

5-حسين حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية، دون دار نشر، دون سنة.

6- عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد: نظرية الالتزام بوجه عام، مصادر الالتزام-العقد-العمل غير المشروع-الإثراء بلا سبب-القانون، الجزء الأول، دار إحياء التراث العربي، بيروت، دون سنة.

7-علي حسن يونس، الشركات التجاري: الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة والتوصية بالأسهم، دون دار نشر، مصر، دون سنة.

8-علي سيد قاسم، مراقب الحسابات: دراسة مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، مصر، 1991.

9-علي علي سليمان، النظرية العامة للالتزام: مصادر الالتزام في القانون المدني الجزائري، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

10- عمورة عمار، شرح القانون التجاري الجزائري: أعمال تجارية، تاجر، شركات تجارية، دار المعرفة، 2010.

11- فضيل نادية، شركات الأموال في القانون التجاري، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

12- فوزي محمد سامي، القانون التجاري: مبادئ القانون التجاري، الأعمال التجارية، الشركات التجارية، الأعمال المصرفية، دون دار نشر، عمان، الأردن، دون سنة.

13- كبيش محمود، المسؤولية الجزائية لمراقب الحسابات في شركات المساهمة، دراسة مقارنة: القانونين المصري والفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992.

14- محمد فريد العريني، محمد السيد الفقي، الشركات التجارية، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2005.

15- محمود فريد العريني، القانون التجاري: شركات الأموال، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، دون سنة.

16- محمود فريد العريني، جلال وفاء البدرى محمدين، قانون الأعمال: دراسة في النشاط التجاري وآلياته، الدار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.

17- مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، الدار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1998، ص287.

18- مصطفى كمال طه، الشركات التجارية: أحكام عامة في الشركات-شركات الأشخاص-شركات الأموال-أنواع خاصة من الشركات، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2009.

19- يامالكي أكرم، القانون التجاري، الشركات التجارية: دراسة مقارنة، دار الثقافة، عمان، 2008.

2-الرسائل والمذكرات الجامعية:

أ- الرسائل:

1- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف01، 2012 .

ب- المذكرات الجامعية:

2- إياد سعيد محمود الصوص، مدى فاعلية دور لجان المراجعة في دعم آليات التدقيق الداخلي والخارجي (دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في فلسطين)، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

3- "بهاء الدين" مسعود سعيد خويرة، الآثار المترتبة على عقد التأمين من المسؤولية المدنية(دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في برنامج القانون الخاص بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2008.

4- بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011.

5- حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الحديد والفوسفات "فرفوس"، فرع نقل الموارد المنجمية، مذكرة تتضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة باتنة،2009.

6- رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، (دراسة تطبيقية)، بحث مقدم استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في

المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،2014.

7- لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، دراسة حالة من خلال الاستبيان، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة،2009.

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

9- مناعي حكيمة، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة،2009.

10- العناق مراد، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة المسيلة، 2014.

11- باسماعيل محمد، النظام القانوني لإدارة شركة المساهمة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، قانون الشركات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

12- بختاوي سعاد، المسؤولية المدنية للمهني المدين، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص مسؤولية المهنيين،جامعة أبو بكر تلمسان،2012.

13- بعوج بلقاسم، أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين والأكاديميين المختصين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم

المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

14- بومكواز عبد القادر، بوعناني نسيمة، دور محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماستر في الحقوق، قانون خاص شامل، بجاية، 2013.

15- بوهايشة بالخير، دور محافظ الحسابات في ضبط حوكمة الشركات، مذكرة لنيل درجة ماستر، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014.

16- حشيشي نسرين، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

17- دايق حياة، دور التدقيق الخارجي في اتخاذ القرارات المالية، دراسة تطبيقية على عينة من المسيرين الماليين بالمؤسسات الاقتصادية وعينة من المدققين الخارجيين على مستوى ولاية جيجل، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2014.

18- زواق كمال، المراجعة الخارجية في ظل النظام المالي المحاسبي الجديد، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2010.

19- سليفة بادر، رقابة محافظ الحسابات على البنوك في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر في قانون الأعمال، تخصص بنوك وتجارة دولية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011.

20- ضافري صدام، نوي زاكي، حوكمة الشركات في الجزائر، مذكرة مقدمة في الماستر، قانون اقتصادي، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2015.

21- علي منيب رجم، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية وتطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية: تخصص دراسات محاسبية جبائية ومعمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2014.

22- نوارة رياض، مسؤولية محافظ الحسابات، مذكرة بحث لنيل شهادة الماستر في قانون الأعمال، كلية الحقوق، تخصص قانون البنوك والتجارة الدولية، جامعة قسنطينة1، 2014.

23- يوسف محمود جربوع، مجالات مساهمة المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تحسين القرارات المالية لمجلس الإدارة وفقا لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين لدى الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

3- المقالات:

1-إياد محمد جاد الحق، تقييم دور مراقب الشركات في تنظيم إدارة شركات المساهمة العامة: دراسة مقارنة بين التشريعات المعمول بها في قطاع غزة والضفة الغربية وقانون الشركات الأردني، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإسلامية، مجلد 21، عدد 2، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، سنة 2013.

2-حمداوي عبد الواحد، دور مراقبي الحسابات في حماية أقلية المساهمين داخل شركات المساهمة، مجلة فصلية متخصصة تعنى بالدراسات القانونية، العدد 03، وجدة، 2007.

3-سامح محمد رضا رياض أحمد، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2011.

4-طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر،مجلة دفاتر السياسة والقانون،العدد التاسع ،2013.

5-محمد بشير غوالي، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، عدد 12، 2013.

6-محمدي عبد العالي، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري: دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012

7-مسامح مختار، مقال حول واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات بين الالتزام القانوني والالتزام المهني، دراسة حالة المغرب العربي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12، 2014.

4-: القوانين

1- : النصوص التشريعية:

1- القانون العضوي رقم 98-01 مؤرخ في30 ماي 1998 يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله جريدة رسمية عدد 37 صادر في 01 جوان 1998، معدل ومتمم.

2-الأمر رقم 66-156 مؤرخ في 08 جوان 1966، يتضمن قانون العقوبات الجزائري جريدة رسمية عدد 49 صادر في 11 جوان 1966، معدل ومتمم.

3-القانون رقم 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني الجزائري جريدة رسمية عدد 78 صادر في 30 سبتمبر 1975، معدل ومتمم.

4-الأمر 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري جريدة رسمية عدد 101 صادر في 19 ديسمبر 1975، معدل ومتمم.

5-القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بتنظيم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد جريدة رسمية عدد 20 صادر في 01 ماي 1991.(ملغى)

6-القانون رقم 08-09 مؤرخ في 25 افريل 2008، يتضمن الإجراءات المدنية والإدارية، معدل ومتمم، جريدة رسمية عدد 21 صادر في 23 افريل 2008.

7- القانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد جريدة رسمية عدد 42 صادر في 11 جويلية 2010.

8-المرسوم التشريعي رقم 93-08 الصادر في 25 أفريل 1993 جريدة رسمية عدد 27 صادر في 72 أفريل 1993 المعدل والمتمم للأمر 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري جريدة رسمية عدد 101 صادر في 19 ديسمبر 1975.

2- النصوص التنظيمية:

1- المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد جريدة رسمية عدد 24 صادر في 17 أفريل 1996.

2-المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يتضمن تعيين محافظ الحسابات جريدة رسمية عدد07 صادر في 02 فيفري 2011.

3-المرسوم التنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها جريدة رسمية عدد 30 صادر في 01 جوان 2011.

4-المرسوم التنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات جريدة رسمية عدد 11 صادر في 20 فيفري 2011.

3-القرارات:

1-قرار مؤرخ في 9 أكتوبر 1993، يتضمن تحديد أتعاب مندوبي الحسابات، جريدة رسمية عدد 30 صادر في 15 ماي 1994.

2-قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994 متعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، جريدة رسمية عدد 14 صادر في 12 مارس 1995.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

1-Les ouvrages:

1- LE TOURNEAU Philippe, Droit de la responsabilité des contrats ,7eme édition, DALLOZ, Paris, 2008.
2- MERLE Philippe, Droit commercial, (Sociétés commercial), Dalloz, Paris, 1996.
3- MERLE Philippe, Droit commerciale société commercial, 8éme ED, DALLOZ , Paris, 2001.
4- MERLE Philippe et Fauchon Anne, droit commercial (sociétés commercial) ,10eme ED, Dalloz, Paris ; 2010.
5- YVES Guyon, Droit Commerciale-Tome 1 ; 6ED/ ECONOMICA, Paris, 1994.

3- Les articles:

1- GRAUD Iric, Commissaire aux comptes, JurisClasseur, Fasc 1085, 2009.
2- LAURE Brunouw, L'exercice du contrôle dans la sociétés anonymes, Thèse de doctorat Université de LILE 2/ Extrait de: www.edoctorale74.Univ-lille2.fr /lilleadmin/master_recherche/T_I_chargement/memoires/affaires/brunouwI03.pdf.
3- YAHI Noureddine, Obligations du commissaire aux comptes :contrôle des contrats et conventions conclus par l'entreprise, le 4, 5 Mai, Oran.
4- ZARAOUI Salah Ferhat/ La revue algérienne des sciences juridiques économiques et politique/ INSTITU DU DROIT ET DES SIENSES

ADMINISTRATIVES BEN-ACNOUN, Université D'ALGER/volume 32-n° 1-1994.

الفهرس

ملخص:

تعتبر مهنة محافظ الحسابات الأداة المثلى لحماية مصالح المساهمين والغير من خلال إبراز المركز المالي الحقيقي لشركة المساهمة.

لقد نظم المشرع الجزائري هذه المهنة بقوانين خاصة نظرا لأهمية محافظ الحسابات في الرقابة على حسابات الشركة وما تستلزمه ممارسة هذه المهنة من شروط ومعايير تخص تعيين وإنهاء مهامه، وحرص على تحديد مهامه وسلطاته في الشركة وهو ما يرتب حقوقا لديها وواجبات اتجاهها.

كما قام بترتيب المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية عند إخلاله بالتزاماته وتجاوزه لحدود سلطاته.

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات، الرقابة الخارجية، الحقوق والواجبات، المسؤولية، المهام.

Résumé:

L'encadrement légal de la profession de commissaire aux comptes est assurée par une panoplie de disposition législatives et règlementaires, couvrant à la fois les conditions d'accès à la profession, celles relatives aux taches et missions des commissaires aux comptes, au sein de la société par actions; les textes ont pris les soins, enfin, de déterminer les causes de cessation de fonction des commissaires aux comptes.

L'examen desdites dispositions permet, en vue d'ensemble, de mettre en exergue l'importance ainsi que l'intérêt accordé au rôle des commissaires aux comptes dans le contrôle des comptes sociaux de la société par actions, qui trouve comme justification la protection des droits des actionnaires ainsi que ceux des tiers.

La défaillance des commissaires aux comptes dans leurs missions de contrôle des activités de la société par actions est sanctionnée par les responsabilités civile, pénale et disciplinaire.

Mots clés:

Commissaire aux comptes, droits et obligations, contrôle externe.

الفهرس	الصفحة
مقدمة.	أ
الفصل الأول: طبيعة علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة.	5
المبحث الأول: نشأة العلاقة بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة.	6
المطلب الأول: تعيين وكيفية إنهاء مهام محافظ الحسابات.	6
الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات.	7
أولا: شروط تعيين محافظ الحسابات.	7
1-شروط تعيين الشخص الطبيعي.	7
2-شروط تعيين الشخص المعنوي.	9
ثانيا: كيفية تعيين محافظ الحسابات.	9
1-تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين(المبدأ).	10
2-الاستثناءات الواردة على المبدأ.	12
أ- تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة.	13
ب-تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية.	13
ج-تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء.	14
الفرع الثاني: كيفية إنهاء مهام محافظ الحسابات.	15
أولا: انتهاء المدة المحددة قانونا.	15
ثانيا: استقالة محافظ الحسابات.	17
أ- أسباب الاستقالة.	17
ب- شروط تقديم الاستقالة.	17
ثالثا: وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه.	18
رابعا: العزل.	19
خامسا: اختتام عملية التصفية بعد حل الشركة أو شهر إفلاسها.	20
سادسا: رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية.	21

المطلب الثاني: الطبيعة القانونية لعلاقة محافظ الحسابات وشركة المساهمة.	21
الفرع الأول: الجدل الفقهي حول طبيعة علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة.	21
أولا: النظرية التعاقدية.	22
ثانيا: النظرية العضوية.	25
ثالثا: الشركة باعتبارها أداة قانونية لتنظيم المشروع.	27
رابعا: موقف المشرع الجزائري.	27
الفرع الثاني: خصائص مهنة محافظ الحسابات.	28
أولا: استقلالية محافظ الحسابات.	29
ثانيا: الطابع الشخصي لتدخلات محافظ الحسابات.	32
ثالثا: الكفاءة والنزاهة.	33
رابعا: الاستمرارية في العمل.	34
خامسا: صلاحيات واسعة في الاختيار والفحص.	35
المبحث الثاني: مكانة محافظ الحسابات في شركة المساهمة.	36
المطلب الأول:وضعية محافظ الحسابات في شركة المساهمة.	37
الفرع الأول: علاقة محافظ الحسابات بهيئات الإدارة.	37
أولا: علاقة محافظ الحسابات بإدارة شركة المساهمة.	37
ثانيا: علاقة محافظ الحسابات بالجمعيات العامة.	41
الفرع الثاني: علاقة محافظ الحسابات ببعض الأجهزة الأخرى في الشركة.	43
أولا: علاقة محافظ الحسابات بهيئات الرقابة الداخلية.	43
1-علاقة محافظ الحسابات بلجنة المراجعة.	44
2-علاقة محافظ الحسابات بمجلس المراقبة.	47
ثانيا: علاقة محافظ الحسابات بالمساهمين والدائنين.	48
1-علاقة محافظ الحسابات بالمساهمين.	48
2-علاقة محافظ الحسابات بالدائنين.	50
المطلب الثاني: حقوق والتزامات محافظ الحسابات اتجاه الشركة.	51

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات لدى شركة المساهمة.	51
أولا: سلطة التحري.	51
1-سلطة التحري قبل الشركة المراقبة.	51
2-سلطة التحري قبل شركات لها علاقة مع الشركة المراقبة.	53
3-سلطة التحري قبل الغير.	53
ثانيا: الحق في الإعلام.	54
1-تلقي الوثائق المحاسبية.	54
2-استدعاء محافظ الحسابات لاجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.	54
3-استدعاء محافظ الحسابات لجمعية المساهمين.	55
ثالثا: الحق في الأتعاب.	55
رابعا: الحق في الاستعانة بمساعدين.	56
الفرع الثاني: الالتزامات القانونية لمحافظ الحسابات اتجاه شركة المساهمة.	56
أولا: الالتزام ببذل العناية التي تقتضيها المهنة.	56
1-احترام القواعد والإجراءات التي نص عليها القانون في نظام الشركة الأساسي.	57
2-مراعاة الأصول الفنية المتعارف عليها.	58
أ: مبدأ سلامة الحسابات.	58
ب: مبدأ إثبات الطرق المحاسبية.	59
ج: مبدأ الاحتياط (التحرز).	59
د: مبدأ الوضوح.	59
هـ: مبدأ أن الميزانية تعبر عن الذمة المالية للمشروع.	60
و: مبدأ استقلال السنوات المالية.	60
ثانيا: الالتزام بمسك ملف خاص بالشركة الخاضعة لرقابته.	60
ثالثا: الالتزام بالمحافظة على السر المهني.	61
رابعا: الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة.	62

الفصل الثاني: الآثار المترتبة عن علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة.	65
المبحث الأول: مهام محافظ الحسابات في شركة المساهمة.	66
المطلب الأول: المهام العادية والخاصة لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة.	66
الفرع الأول: المهام العادية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة.	66
أولا: فحص صحة الحسابات وانتظامها.	67
ثانيا: مراقبة المعلومات الواردة في التقرير والذي يقدمه للمسيرين.	69
ثالثا: تقدير شروط إبرام الاتفاقيات التي تبرمها الشركة.	70
الفرع الثاني: المهام الخاصة لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة.	71
أولا: المهام المتعلقة بالإعلام والرقابة.	71
1-المهام المتعلقة بالإعلام.	71
أ: إعلام المساهمين.	71
ب: إعلام الجهاز الإداري.	72
ج: إعلام الجمعية العامة والنيابة العامة.	73
2-المهام المتعلقة بالمراقبة.	74
أ: مهمة الإنذار.	74
ب: مهمة استدعاء الجمعية العامة.	74
ج: مراقبة الحياة الاجتماعية للشركة.	75
ثانيا: المهام الاستثنائية لمحافظ الحسابات.	76
1-محافظ الحصص.	77
2-محافظ الأقلية.	78
المطلب الثاني: إعداد التقرير كمهمة من مهام محافظ الحسابات.	79
الفرع الأول: مفهوم إعداد تقرير محافظ الحسابات.	80
أولا: معايير إعداد التقرير المتعارف عليها.	80
1-معيار صدق القوائم المالية.	81
2-معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية.	81

3-معيار كفاية الإفصاح.	81
4-معيار وحدة الرأي.	81
ثانيا: العناصر الأساسية في التقرير.	82
1-عنوان التقرير.	82
2-تاريخ التقرير.	82
3-توقيع محافظ الحسابات.	83
4-عناصر أخرى.	83
ثالثا: أهمية تقرير محافظ الحسابات.	83
1-أهمية التقرير بالنسبة لمحافظ الحسابات نفسه.	83
2-أهمية التقرير لإدارة الشركة.	84
3-أهمية التقرير للمتعاملين مع الشركة.	84
رابعا: خصائص تقرير محافظ الحسابات.	84
1-الإيجاز.	84
2-الوضوح.	84
3-الأهمية.	84
4-الصدق والأمانة.	85
خامسا: مراحل إعداد تقرير محافظ الحسابات.	85
1-الاجتماع النهائي	85
أ: العرض.	85
ب: المعارضة.	85
2-إعداد تقرير محافظ الحسابات.	86
الفرع الثاني: أنواع تقارير محافظ الحسابات.	86
أولا: التقرير العام.	87
1-التقرير النظيف (غير المتحفظ).	87
2-التقرير بتحفظ (رأي مقيد).	88

أ: حالة وجود قيد على نطاق عمل محافظ الحسابات.	88
ب: حالة مخالفة المبادئ المحاسبية.	89
3-التقرير برأي سلبي(المعاكس).	89
4-التقرير مع الامتناع عن إبداء الرأي.	89
ثانيا: التقرير الخاص.	90
1-الاتفاقيات التي تبرم بين الشركة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها.	90
2-إصدار القيم المنقولة.	91
3-زيادة رأسمال الشركة وتخفيضه.	91
أ: زيادة رأسمال الشركة.	92
ب: تخفيض رأسمال الشركة.	92
4-اندماج شركة المساهمة.	92
الفرع الثالث: جزاء تخلف تقرير محافظ الحسابات.	93
المبحث الثاني: المسؤولية المترتبة عن إخلال محافظ الحسابات بمهامه.	94
المطلب الأول: المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة.	94
الفرع الأول: شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات.	95
أولا: الخطأ.	96
أ: خطأ شخصي.	96
ب: خطأ الغير.	97
ثانيا: الضرر.	98
ثالثا: العلاقة السببية.	99
رابعا: التأمين على المسؤولية المدنية.	100
الفرع الثاني: نظام دعوى المسؤولية المدنية.	101
أولا: الأطراف في دعوى المسؤولية المدنية.	102
أ: المدعي.	102

ب: المدعى عليه.	102
ثانيا: الجهة المختصة بالنظر في الدعوى المدنية.	103
أ: الاختصاص الإقليمي.	103
ب: الاختصاص النوعي.	104
ثالثا: آثار مباشرة دعوى المسؤولية المدنية.	104
المطلب الثاني: المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة.	105
الفرع الأول: الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات بصفته فاعل أصلي.	106
أولا: الجرائم المخالفة لقواعد كفاءة محافظ الحسابات.	106
1-الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات.	106
2-جريمة انتحال محافظ الحسابات أو الإساءة إليها.	107
ثالثا: الجرائم المخالفة لحياد واستقلال محافظ الحسابات.	108
1-جمع محافظ الحسابات بين وظيفته كمحافظ وبعض الأعمال الأخرى.	108
2-القيام ببعض الأعمال في الشركة بعض مضي مدة معينة من ترك العمل فيها.	109
ثالثا: الجرائم المخالفة للوظيفة الرقابية لمحافظ الحسابات.	109
1-جريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة.	109
2-جريمة عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية للنيابة العامة.	111
3-جريمة إفشاء السر المني.	112
4-الامتناع عن حضور الجمعية العامة.	114
5-الامتناع عن تقديم التقرير.	114
6-التزوير في سجلات الشركة.	114
الفرع الثاني: الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات بصفته شريكا.	115
أولا: جريمة الاحتيال.	116
ثانيا:جريمة خيانة الأمانة.	117
المطلب الثالث: المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة.	118

الفرع الأول: الخطأ التأديبي.	119
أولا: عدم احترام المحافظ لمختلف العلاقات التي تربطه بالغرفة الوطنية.	120
ثانيا: عدم احترام محافظ الحسابات لحالات التنافي المنصوص عليها قانونا.	120
ثالثا: إخلال المحافظ بالقواعد المنظمة لشرف وكرامة المهنة.	120
الفرع الثاني: المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات.	121
أولا: الجهة المختصة بالنظر في الأخطاء التأديبية لمحافظ الحسابات.	121
ثانيا: العقوبات التأديبية.	122
الخاتمة.	125
الملاحق	
قائمة المراجع	129
الفهرس	140

ملخص:

تعتبر مهنة محافظ الحسابات الأداة المثلى لحماية مصالح المساهمين والغير من خلال إبراز المركز المالي الحقيقي لشركة المساهمة.

لقد نظم المشرع الجزائري هذه المهنة بقوانين خاصة نظرا لأهمية محافظ الحسابات في الرقابة على حسابات الشركة وما تستلزمه ممارسة هذه المهنة من شروط ومعايير تخص تعيين وإنهاء مهامه، وحرص على تحديد مهامه وسلطاته في الشركة وهو ما يرتب حقوقا لديها وواجبات اتجاهها.

كما قام بترتيب المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية عند إخلاله بالتزاماته وتجاوزه لحدود سلطاته.

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات، الرقابة الخارجية، الحقوق والواجبات، المسؤولية، المهام.

Résumé:

L'encadrement légal de la profession de commissaire aux comptes est assurée par une panoplie de disposition législatives et règlementaires, couvrant à la fois les conditions d'accès à la profession, celles relatives aux taches et missions des commissaires aux comptes, au sein de la société par actions; les textes ont pris les soins, enfin, de déterminer les causes de cessation de fonction des commissaires aux comptes.

L'examen desdites dispositions permet, en vue d'ensemble, de mettre en exergue l'importance ainsi que l'intérêt accordé au rôle des commissaires aux comptes dans le contrôle des comptes sociaux de la société par actions, qui trouve comme justification la protection des droits des actionnaires ainsi que ceux des tiers.

La défaillance des commissaires aux comptes dans leurs missions de contrôle des activités de la société par actions est sanctionnée par les responsabilités civile, pénale et disciplinaire.

Mots clés:

Commissaire aux comptes, droits et obligations, contrôle externe.