وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية الحقوق و العلوم السياسية

مذكرة نهاية الدراسة للحصول على شهادة الماستر

تخصص: قانون أعمال

بعنوان:

مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة

من تقديم الطالبين:

- لغواطي بوجمعة
- بوقلقال نور الدين

تحت إشراف الأستاذ:

بن عامر محمد

لجنة المناقشة:

موساوي مليكة.....رئيسا

بلحاج .....مناقشا

بن عامر محمد .....مشرفا ومقررا

السنة الدراسية: 2016-2017

شكر وعرفان

الحمد لله العلي العظيم الذي من علينا بنعمه، فألهمنا روح الصبر والمثابرة لإتمام هذا العمل وما كان ليتم إلا بفضله وتوفيقه، نشكره شكرا عظيما يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه وإياه نسأل المزيد من التوفيق والنجاح.

ويطيب لنا أن نتقدم بالشكر لأستاذنا " **بن عامر محمد**" المشرف على هذه الدراسة على ما قدمه لنا من توجيه وإرشاد فجازاه الله عنا خير جزاء.

كما تقدم بخالص شكرنا إلى كل أساتذتنا دون استثناء من الابتدائي وصولا إلى الجامعة فهم الفضل فيما نحن عليه اليوم.

ونتقدم بالشكر ال الجزيل إلى كل من ساعدنا من إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد ولو بابتسامة أو جملة بسيطة... نشكركم جميعا

شكـــــــرا

مقدمـــــــة

مقدمة :

إن شركة المساهمة هي شركة أموال بحيث تهدف لتجميع الأموال قصد القيام بمشروعات صناعية واقتصادية وهي أداة للتطور الاقتصادي في العصر الحديث وقد نمت وتطورت بسرعة بفضل تجميع رؤوس الأموال وتركيزها في قبضة بعض الأشخاص حتى كادت تحتكر المجال الصناعي والتجاري للدولة والسيطرة على سياستها لقيامها وحدها بالمشروعات الكبرى التي تتطلب رؤوس أموال ضخمة،, وهذا هو السبب الذي أدى ببعض الأنظمة ومنها الدول الرأسمالية التخوف من هذه ألشركات ولذلك لم يتقرر حرية تأسيس شركة المساهمة إلا في وقت متأخر وتأسست أول شركات المساهمة في فرنسا بمبادرة من الحكم الملكي لغرض التجارة مع المستعمرات, وفي عام 1807 أثناء تدوين القانون التجاري كانت تظهر بمظهر خطر واشترط تأسيسها تسريح مسبق من السلطات،, ولم يسمح بتأسيسها بحرية تامة إلا أثناء الثورة ألصناعية وتأخذ بعض التشريعات بمبدأ الرقابة السابقة على تأسيس شركات المساهمة ومنها التشريع الإنجليزي والتشريع الألماني.

وهي شركة من شركات الأموال ويكون لرأس المال أهمية كبيرة في نشاطها، ويعد مساهما في الشركة كل من يتقدم للاكتتاب فيها مهما بلغ عددهم، وعليه فإن وفاة أحد المساهمين أو الحجر عليه أو فلاسه أو إعساره، لا يؤثر على بقاء الشركة واستمرارها. كما أن مسؤولية كل شريك عن التزامات الشركة محدودة بقدر ما يملكه من أسهم فيها.وقد حدد القانون الجزائري الحد الأدنى لعدد الشركاء بسبعة مساهمين سواء من الأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص المعنوية. وحماية للمتعاملين مع شركة المساهمة ونظرا لكون لرأسمالها أهمية كبيرة باعتباره الضمان الوحيد لهؤلاء يجب أن يكون رأسمال شركة المساهمة بمقدار خمس ملايين دينار جزائري على الأقل إذا ما لجأت الشركة علنية للادخار، ومليون دينار على الأقل في الحالة المخالفة. يطلق على شركة المساهمة تسمية الشركة ، ويجب أن تكون مسبوقة أو متبوعة بذكر شكل الشركة ومبلغ رأسماله.

امام ازدياد دور شركة المساهمة في تعزيز الاقتصاد القومي لكل بلد كان الشغل الشاغل للمشرعين ايجاد جهاز يسهر على ضمان السير الحسن للشركة وكذلك يضمن صدق ومصداقية المعلومات ، وهذا ما دفع من المشرع الجزائري الزام شركات المساهمة بتعيين مختصين لممارسة عمل الرقابة علي الاجهزة الادارية الداخلية للشركات، واطلق عليهم اسم محافظي الحسابات او

مندوبي الحسابات و هو اقتباس للمصطلح الفرنسي commissaires aux comptes واخصهم بتشريع خاص بهم متمثل في القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 الملغى بواسطة القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 حسب نص المادة 81منه.

ومواكبة للتطورات المذكورة اتبع المشرع الجزائري سياسة إصلاح شاملة لمنظومته القانونية لمست عديد الميادين، غير أن أبرزها يبقى الميدان الاقتصادي حيث شهد إصدار العديد من القوانين كقانون النقد والقرض، قانون الاستثمار،... وأخيرا توج هذه الإصلاحات التشريعية بإصدار القانون رقم 10-01 المعدل للقانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات .

تدعيما للدور الفعال لهذا النوع من الشركات التجارية، أخضع لمشرع شركة المساهمة لرقابة متعددة الأبعاد وذات مفهوم موسع بغية تحقيق الهدف المرجو من وراء بعث هذا الصنف. والمقصود بالرقابة ذلك الحق الممنوح في الإشراف على كيفية تأسيس وتسيير الشركة، وإدارتها حماية لمصالح المساهمين فيها.

إلا أنه يلاحظ في السنوات الأخيرة تأثير القانون الألماني على عديد التشريعات المقارنة، من أهمها القانون الفرنسي الذي يعتبر المصدر الأساسي لقانون لشركات في الجزائر، لذلك أقر المشرع ازدواجية المراقبة على الشركات التجارية خاصة شركات الأموال. وما يمكن ملاحظته بخصوص إقرار هذه المراقبة، هو أن المشرع ولئن أقر ازدواجيتها من رقابة سابقة لتأسيس الشركة، ورقابة لاحقة لها، فقد كرس بشكل واضح مبدأ جوهريا هو مبدأ تخصص هياكل المراقبة وتكاملها بحكم تقاسم الأدوار والمهام بينها .

ولهذا الغرض، خول المشرع إلى الشركاء الحق بممارسة رقابة مباشرة لسير الشركة عن طريق الجمعية العامة ومجلس الإدارة، أو مجلس المديرين ومجلس المراقبة إذا ما اختار الشركاء هذا النوع من شركات المساهمة. لكن الواقع أثبت قصور هذه الهياكل عن تحقيق حماية ناجعة للشركاء، ومن ذلك كان اللجوء إلى آلية الرقابة الداخلية المجسمة في جهاز محافظ الحسابات .

ولقد عرف الفصل الخامس من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، في المادة 22 منه بأنه: " يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة عل حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."

فالمشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي، يقران بإمكانية ممارسة مهنة محافظ الحسابات من قبل شخص معنوي إن كان شركة مدنية ، أو تجارية ، وهذا ما جاء به نص المادة 46 من القانون 01/10 المنظم للمهنة : "طبقا لنص المادة 12 يمكن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات لممارسة مهنهم كل على حدا شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية".

ان ذكر التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات من شانه ان يساعد علي استيعاب اهمية دوره في الهيئة الخاضعة لرقابته فالنظام القانوني الذي يتمتع به حاليا املته ظروف تاريخية تعود الي اكثر من قرن من الزمن لدى الدول التي سبقتنا في ميدان محافظ الحسابات فقد تطور الي ان اضحي وجوده ضمير الشركة او حارس الشرعية.

اذ يقوم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، و لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات. يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للهيئة أو الشركة؛يمكنه كذلك أن يطلب من التابعين للشركة أو على كل التوضيحات والمعلومات، و أن يقوم بكل لتحقيقات التي يراها لازمة؛وله أن يطلب نم كل الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة معها؛ و يقدم القائمون بالإدارة

في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛ كما يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

عندما يقوم محافظ الحسابات بمهمته عليه المرور بمراحل معينة لاتمام عمله، فيبدأ أولا بالتعرف بمهمته عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبعدها إصدار التقرير النهائي،

ولعل أهم هذه المراحل وأدقها مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة مجالات نشاط المؤسسة من حيث اعتبارها نظاما الادوات الرقابية

يعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه الاجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الامكان للوصول إلى هدفها، الذي هو العمل بشكل منظم والالتزام بالإجراءات وحماية الاصول ومنع و اكتشاف الخطأ و اكتمال السجلات المحاسبية واعداد معلومات مالية موثوقة لضبط الاداء وضمان تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، حتى يتمتع نظام المعلومات بخاصيتي السالمة والمصداقية من خلال فرض في الوقت المناسب، ومن هنا يمكن القول أن على محافظ الحسابات الالتزام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تحديد درجة الدقة والاعتماد على البيانات المالية، وكذلك تحديد الاختبارات والفحوصات التي سيجريها بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة أرصدة الحسابات المثبتة بالقوائم المالية بعد حصوله على الادلة الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على سالمة وصدق القوائم المالية، وبالتالي تظهر الحاجة إلى التدقيق الخارجي الذي هو وسيلة تهدف لى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها.

كما تطرق المشرع إلى المسؤوليات التي يتحملها محافظ الحسابات، نتيجة خطأ أو مخالفة، كما بين العقوبات التأديبية التي قد يتعرض لها ،اذ قد يتعرض لمسؤولية مدنية جراء تسببه في أضرار للشركة أو للغير،,كما يتعرض لمسؤولية جنائية عن كل خطأ جزائي و ذلك من باب الردع و فرض الصرامة في العمل و احترام القانون.

حيث تهدف دراستنا لهذا الموضوع المتعلق بمسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة الي ابراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة وكذلك إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية و بيان مدى مسؤولية محافظ الحسابات من حيث إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية.

كما تكمن أهمية البحث في الدور الهام لمحافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق مفاهيم جديدة،

وأهمية التدقيق الذي هو باعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية،

وكذلك أهمية خاصة من أجل سالمة مركزها المالي، وبالتالي فالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين الاداء التسيير للمؤسسة.

هذا ما دفعنا الي اختيار هذا الموضوع باعتباره جديد و لم يسبق التطرق اليه من قبل، وكذلك من اجل البحث في مسؤولية محافظ الحسابات على اعتباره اهم حلقة من حلقات الرقابة المسلطة على شركة المساهمة باعتبار اغلبية الشركات تعاني باستمرار من سوء التسيير مما ادي الي التصفية.

بناءا على ما سبق سوف نتطرق قي بحثنا هذا إلى موضوع مسؤولية محافظ الحسابات قي مراقبة شركة المساهمة و لإعطاء صورة واضحة قي هذا الموضوع تطرح الإشكالية التالية : فيما تتمثل مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة ؟

ولمناقشة هذا الأشكال الرئيسي قمنا بتقسيمه إلى التساؤلات الفرعية التالية :

- ماهية علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة ؟
- كيفية تنظيم علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة ؟
- تتمثل الرقابة التي يمارسها محافظ الحسابات على شركة المساهمة ؟
- ما هو جزاء إخلال محافظ الحسابات بمسؤوليات اتجاه شركة المساهمة ؟

لدراسة هذا الموضوع ومن اجل الإجابة على الأسئلة المطروحة المتعلقة بدراستنا اعتمدنا على المنهج الوصفي للدراسة بالإضافة إلى الأسلوب التحليلي وذلك عرض مختلف القوانين و التشريعات وأحكام القانون

التجاري.

للإجابة على الاشكالية المطروحة و مجمل التساؤلات قمنا بتقسيم البحث الي فصلين :

في الفصل الاول تناولنا ماهية علاقة محافظ حسابات في مراقبة شركة المساهمة.

اما الفصل الثاني فتناولنا المسؤولية المدنية والتأديبية و الجنائية لمحافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة .

الفصل الأول: ماهية علاقة

محافظ الحسابات بشركة المساهمة

إن من أهم أعمال محافظ الحسابات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والفحص والتحقيق الداخلي، كما تعتبر نقطة الانطلاق الذي يرتكز عليها محافظ الحسابات عند إعداده لبرنامج التدقيق، ويجب عليه أن يتحقق من الأهداف التي وضعتها إدارة الشركة في نظام الرقابة الداخلية وهي حماية أصولها وضمان صحة البيانات المالية، وكذلك التي لها علاقة بصحة القوائم المالية وبالتالي هي واجبة الفحص.

مع كل هذا، حتى يمكن فهم طبيعة نظام الرقابة الداخلية السليم في شركة المساهمة لابد من توضيح المفاهيم التي تخص نظام الرقابة الداخلية، إلى ذلك ابراز المقومات الأساسية والاجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة.

ولإحاطة أكثر سيتم تقسيم الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الاول : مدخل لدراسة علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة .

المبحث الثاني: مهام محافظ الحسابات في شركة المساهمة.

المبحث الاول : مدخل لدراسة علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة :

اصبح موضوع الرقابة الداخلية علي الاجهزة الادارية في شركة المساهمة من الموضوعات الهامة التي يجب ان تكون لها دراسة شاملة لحسن تطبيقها في الشركة، وهذا نضرا لحجمها وتعدد مشاريعها الذي ادي الي الاهتمام بها ووضع اشخاص يمارسون هذا النشاط ويطلق عليهم اسم محافظو الحسابات كما على الشركة ان تقوم بتصميم نظام الرقابة الداخلية والذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة.

وفي ضوء ما سبق سنتطرق في هذا المبحث الي مطلبين، في المطلب الاول مفهوم محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، اما في المطلب الثاني فسنتطرق الي حقوق محافظ الحسابات والتزاماته.

المطلب الاول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

للإحاطة والوصول الي مفهوم شامل لمحافظ الحسابات والتعمق في اساسيات المهنة و شروط ممارستها عملنا من خلال هذا المطلب الي تقسيمه الي فرعين، الفرع الاول تناولنا فيه تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة، اما الفرع الثاني تطرقنا فيه كيفية تعيين وموانع تعيين وانهاء مهام محافظ الحسابات.

الفرع الاول; تعريف محافظ الحسابات

محافظ الحسابات يعتبر خبير مستقل، مكلف بالتصديق على الحالة المالية و المحاسبية للمؤسسة و مدى صحتها و دقتها، بناءا على ذلك، فالشركاء و البنوك، وكل من يهتم بحالة المؤسسة، يُوَكِلُون محافظ الحسابات أو أكثر، للتصديق و ضمان صحة المعلومات التي بحوزتهم وذلك بغرض توجيه سليم لقراراتهم، هذا لأن محافظ الحسابات يعتمد على الموضوعية في تدقيق و تحليل للأوضاع. فالمراجع يستند على القواعد والمعايير المعمول بها كما يعتمد كثيرا على خبرته المهنية.[1]

[1]- العناق مراد، دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي. جامعة مسيلة مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم تجارية 2013-2014، ص21.

أولا: حسب القانون التجاري:

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات في مادته 715 مكرر4 (المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في 25ابريل 1993) كما يلي[1]:

"تعين الجمعية العامة للمساهمين مندوبا للحسابات او اكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف ألوطني وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر و الاوراق المالية، للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها.

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. ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق مندوب الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

كما يمكن استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، وإذا ما لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعنيين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين يمكن أن يقدم هذا الطلب كل معين وفي الشركات التي تلجأ علنيا للادخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

2-حسب المادة 11 من القانون رقم 91-19 المؤرخ في1991/07/18 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".[2]

[1]- المادة 715 مكرر 04 من المرسوم التشريعي رقم 08/93 الصادر في 1993/04/25،الجريدة الرسمية ،العدد27،المؤرخة في 1993/04/27،المعدل و المتمم للأمر59/75،المؤرخ في1975/09/26،المتضمن القانون التجاري, ص191.

[2] - المادة 11 من القانون رقم 19/91، المؤرخ في 1991/07/18، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد11، ص8.

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لمراقبة

حسابات الشركة، و يتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية و السجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

ثانيا: خصائص محافظ الحسابات :

اما بالحديث عن محافظ الحسابات وعلاقته بشركة المساهمة يجب التطرق الي خصائص علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة يستلزم توافرها في هذا الاخير لانها تكون مرتبطة بشخصيته وبسلوكه اكثر مما تكون مرتبطة بالمهام الموكلة اليه وتتمثل فيما يلي:

اولا : استقلالية محافظ الحسابات :

لقد وضع المشرع خطوط العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالشركة حتى يضمن لهذا الأخير استقلالية كافية لتأدية مهامه فيها بطريقة موضوعية، فلم يخضعه إلى الشركة التي تعينه ولا إلى المديرين أو المساهمين أو الإداريين، بل أوقع مسؤوليته في حالة مخالفته قواعد الرقابة وهذا تجاه الشركة نفسها أو المساهمين، ولقد نص المشرع على هذه الخاصية في المادة03 من القانون10-01 بقوله:« وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة».

كما يتسنى لمحافظ الحسابات من إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للشركة، يجب عليه أن

يملك عند تنفيذ مهامه، أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلاليته و موضوعيته.

و أمام هذه الوضيعة يمتنع محافظ الحسابات عن تنفيذ مهامه في المؤسسات التي يرى فيها فائدة والتي قد تشوه نتائج مهمته، فمثال المساهمة في رأس مال الشركة أو وجود صلة عائلية أو غيرها مع مسئولي المؤسسة، فهذه العلاقات الشخصية و غيرها تمنع محافظ الحسابات من الاعلان عن الملاحظات والتجاوزات وكذا الأخطاء التي قد يكتشفها عند فحص الشركة. و يكفي أن نشير الي

المادة 36من قانون96 – 136التي تنص [1]في إحدى بنودها "بعدم تجانس مهام محافظ الحسابات في شركة أين يكون الأقارب إلى الدرجة الرابعة، يساهمون في جزء من رأس المال او لهم مصالح مهما كانت".

إضافة إلى ذلك و دائما في إطار مراجعة المؤسسة فقد يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى في الشركة:

كمستشار في المحاسبة والمالية أو في الميدان الضريبي إلخ... ، فمثل هذه الأنشطة تعتبر غير متجانسة مع مهمة المراجعة و التدقيق فالقانون (المادة 47 من قانون 91 –08) يمنع من محافظ الحسابات ما يلي:[2]

- مراقبة حسابات الشركة أين يشارك في رأس مالها بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- ممارسة وظيفة مستشار في الضرائب أو للشؤون القانونية لدى الشركة أو المنظمة التي يتم مراقبة و مراجعة حساباتها.
- شغل منصب أجر في الشركات أو التنظيمات التي تم مراجعتها في أقل من ثالث سنوات ماضية. والجدير بالذكر واحتراما مبدأ الاستقلالية والموضوعية، فمحافظ الحسابات لا يتدخل بصفة أو بأخرى في شؤون التسيير للشركة التجارية أو الصناعية أو التنظيمية، فمهمته تقتصر على إصدار حكم وإعطاء رأي بخصوص مصداقية القوائم المالية للشركة.

ثانيا : الكفاءة المهنية :

بمعنى أن مهام الرقابة الداخلية محققة بكفاءة و اجتهاد كما أنها تحترم قوانين المهنة. ومن ثم، فعند اختيار الشركة لمحافظ الحسابات أو مجموعة من المحافظين، بهدف إنشاء مصلحة خاصة بالرقابة الداخلية، فلابد من

وفر المؤهلات العلمية و العملية التي تضمن تطبيق سليم وصحيح لوظيفة محافظ حسابات.

[1]- المادة 36 من القانون رقم 136/96،المؤرخ في 1996/04/15،المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية،العدد24،المؤرخة في 1996/04/17.

[2] - المادة 47 من القانون رقم 08/91،المؤرخ في 1991/04/27،المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسميةنالعدد42،المؤرخة في 1991/05/01.

فمراجعة الحسابات تستدعي من محافظ الحسابات تنفيذ المهمة بكل اهتمام و دقه بهدف إنشاء أساس متين لإصدار احلكم و القرار النهائي للمراقبة، وحيت يتمكن محافظ الحسابات من ممارسة مهنته البد أن يتوفر على:[1]

- شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته.
- تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

اضافة الى ذلك، ينص القانون علي شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها محافظ الحسابات.[2]

وبهذه الكفاءات يتحمل محافظ الحسابات كل المسؤولية في اعماله وتصريحاته، التي تستند طبعا علي ادلة ومصادره علمية و قانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وامام هذه الشروط المهنية، على ان محافظ الحسابات يختار المهام التي هو قادر علي تحملها علميا وعمليا، بمعنى اخر، فمحافظ الحسابات له الحق برفض الوكالة لتنفيذ مهمة الرقابة في شركات او مؤسسات ليست بمستواه المهني.ونشير الي ان احدى العناصر التي تضمن الكفاءة في تحقيق مهام المراقبة، هي وجود تنسيق بين المراقبين ضمن مجموعة او شركة خاصة بمحافظي الحسابات، حيث تتعدد وتتنوع الكفاءات حسب الاختصاصات مما يسمح بالسيطرة والتحكم اكثر في عمليات التدقيق والفحص، شرط ان يعاد النظر باستمرار في طريقة العمل والتنظيم المعمول به.

ثالثا: سر المهنة :

ان الاحتفاظ بسر المهنة يعتبر ميزة اساسية للتعامل مع المؤسسات او العميل، فمن المعلوم ان محافظ الحسابات يطلع ويكشف علي جميع المعلومات التي يراها ضرورية للمراجعة، الشيء الذي يؤدي الي التعرف علي معطيات ومعلومات سرية خاصة بالشركة، غير انه ليس علي المحافظ استغلال تلك المعلومات لصالحه او لصالح غيره، فهو ملزم بالكتمان و المحافظة عليها، الا اذا الزم القانون افشاء سر المهنة، كما تنص عليه المادة التالية :"ان علي اعضاء المنظمة مراعات احترام سر

[1] - بلال تواتي، دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ،مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق ،قسم العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2012/2011، ص93.

[2] - المواد رقم: 68-65-64-58-57-47، من القانون رقم 08-91، مرجع سبق ذكره.

المهنة عند ممارسة مهنتهم غير انهم مطالبون بإفشاء السر في الحلات المنصوص عليها في القانون و القواعد المعتمدة، لاسيما كل من :

- وجوب ضرورة تسليم الوثائق لصالح ادارة الضرائب.
- في حالة استدعائهم للشهادة امام غرفة التأديب و التحكيم.
- قد يكون نتيجة استعلام او تحقيق قضائي موجه ضدهم.
- بإرادة العميل نفسه.

كما على محافظي الحسابات المهنيين السهر علي مراعاة ضرورة احترام سر المهنة من قبل المستخدمين او المتربصين لديهم"[1]وبالإضافة إلى ذلك، فالمراجع ملزم بالكشف عن حقيقة الحسابات، لكل المعنيين : كالشركاء و المساهمين؛ وكيل الجمهورية و لكل من يهتم بالحالات الشاذة و غير العادية للمؤسسة، التي يمكن أن يصادفها المراجع أثناء تنفيذ مهمته.

رابعا: العلاقة مع زملاء المهنة :

فمحافظ الحسابات في الشركة عليه دوما المحافظة على علاقات حسنة مع زملائه في المهنة، فذلك جد مهم خاصة عندما يُعوَّض أو يتم تعويضه بمراجع آخر في المؤسسة (نقل المعلومات)، كما أنه قد يحتاج إلى مساعدات من مكاتب أخرى من نفس المهنة و بناءا على ذلك، فتصرف المحافظ مع الآخرين من نفس المهنة يكون، كما يريد أن يتصرف الآخرين معه أي : بالصراحة؛ الصدق؛ اللطف؛ الاعتبار و الاحترام.

فأغلب المشاكل التي يصادفها محافظ الحسابات تكون في حالة استبدال مراجع بآخر، داخل نفس الشركة فهذا التغيير يتطلب من المحافظ الثاني بعض الشروط لقبول طلب توكيله، لمهمة محافظة الحسابات، "ومن بين هذه الشروط ما يلي:

- التأكد من أن لا تكون دوافع هذا الطلب محاولة لتجاوز القانون أو للقواعد المعتمدة.
- إطلاع الزميل (المراجع السابق) بالطلب الموجه إليه، برسالة مسجلة بريديًا.

[1] -المادة رقم 6 من القانون رقم 136 – 96، مرجع سبق ذكره.

اضافة إلى ذلك، لابد أن يمتنع المراجع عن كل انتقاد موجه لزميله السابق (...) هذا لأن السلوك بين الزملاء يجب أن يعكس روح الأخوة و المودة وكذا التضامن فيما بينهم." [1]ونشير إلى أن هذه الصفات الحسنة لابد أن يتسم بها المراجع في كل علاقاته مع الغير، وليس مع زملاء المهنة فقط، فذلك يشرف مهنة محافظ الحسابات.

ثانيا: شروط ممارسة مهنة محافظ حسابات :

يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات اما عن طريق شخص طبيعي او عن طريق شخص معنوي ولممارسة مهنة محافظ حسابات عن طريق شخص طبيعي يجب أن تتوفر الشروط الأتية:[2]

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

-بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

6- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة

وسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد."

[1] - المرسوم التنفيذي 11-30المؤرخ في 27-10-2011 يحدد شروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير، جريدة رسمية 07-مؤرخة في 01-02-2011.

[2]- نسرين حشيشي. دور محافظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية .جامعة بسكرة، مدكرة لنيل شهادة ماستر2011،ص 10.

اما بالنسبة لممارسة الشخص المعنوي لمهنة محافظ الحسابات وعلى غرار نظيره الفرنسي ، أقر المشرع الجزائري بإمكانية ممارسة مهنة محافظي الحسابات للشركات وهذا بعد أن تتوافر فيها الشروط المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة، ومن بين هذه الشروط :

أن يكون الشركاء مسجلين فرادى في جدول المنظمة الوطنية ، وهذا بعد أن تحترم جميع إجراءات التسجيل المنصوص عنها في المواد 6 و 7 من القانون الإطار .

- أن تنشأ الشركة المدنية حسب الإشكال القانونية ، لذلك تخضع إلى أحكام القانون المدني، غير أنه قد تتخذ بعض الأشكال الأخرى التي نصت عليها المادة 13 من القانون المنظم للمهنة، إذ قد تتخذ :

•شكل شركة مدنية .

•أو شكل شركة تجارية، وهذا حسب ما جاء في الفقرة الثالثة من المادة 12 من القانون رقم 08/91.

•قد تتخذ شكل مؤسسة عمومية اقتصادية ، وهذا حسب المادة 12 من نفس القانون .

• أن يكون لكل الشركاء موطناً في الجزائر أو يقرون موطناً فيها.

• أن يكون كل الشركاء مسئولين شخصيين وبالتضامن.

تعتبر الجمعية العامة العادية هي صاحبة الشأن في تعين محافظ الحسابات[1]، وفي حالة عدم

تعيينه أو كانت هناك عملية تنحية له لسبب من الأسباب القانونية يتم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء وهذا بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب مجلس الإدارة أو المجلس المديرين[2] .

الفرع الثاني: الاجراءات المتعلقة بمحافظ الحسابات :

بمقتضى نص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري ، يجب على شركة المساهمة تعيين محافظ حسابات رغم اختلاف إجراءات تعيينه بها باختلاف طرق تأسيسها، حيث نصت المادة 600من القانون نفسه على كيفية تعيينه في شركات المساهمة التي تلجأ علنية للادخار بينما نصت

[1]- المادة 715 مكرر 04/01 من القانون التجاري والمادة 715 مكرر01 من نفس القانون، كذلك المادة 30 من القانون رقم 91/08 المنظم للمهنة.

[2] - المادة 715 مكرر 04/07 من القانون التجاري.

المادة 609 على كيفية تعيينه في شركات المساهمة التي تؤسس دون اللجوء علنية للادخار... وزيادة على المرسوم التنفيذي رقم 11- 31 المؤرخ في 27 /01/ 2011[1] الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث تضمن سبع مواد تنظم هذا الجانب من المهنة، صدر مرسومان آخرين جلبا الجديد بخصوص طريقة تعيين محافظ الحسابات سنتطرق لهما لاحقا بعد تبيين الشروط الواجب توفرها لتعيينه.

اولا: كيفية تعيين محافظ الحسابات:

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

توجد العديد من الطرق التي يتم بها تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة، و السائد 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، ويتعين على محافظ الحسابات او مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة المراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما(المادة30 من القانون10-01السابق ذكره).لكن لكل 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 :**

يعين محافظ الحسابات من طرف المستفيدين من المراقبة في شركة المساهمة، وتقوم الجمعية العامة بذلك بعد موافقة محافظي الحسابات من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية حسب ما تنص عليه المادة 26من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد : « تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداولات بعد موافقتهم ا كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات

[1] - (المرسوم التنفيذي رقم 11- 31) المؤرخ في 27 **/01/** 2011.

من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطني» ، وبدورها نصت المادة 715مكرر 4من القانون التجاري في السياق نفسه بقولها : « تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر ..... »،كما يتم تعيين محافظ الحسابات المستخلف من طرف الجمعية العامة وهو الأمر الذي أكدته المادة 715 مكرر2/7 من القانون التجاري بقولها: « يبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية العامة بدل مندوب آخر ..... ».

وبمقتضى المادة03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ2011/01/27[1] المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، يجب على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة وذلك في أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات.

وطبقا لنص المادة 04 من المرسوم التنفيذي السابق ذكره، يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يلي :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 عهدتاهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات – العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها – الوثائق الإدارية الواجب تقديمها – نموذج رسالة الترشح – نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة – المؤهلات والإمكانيات المهنية –والتقنية.

أولا: تعيين محافظ الحسابات: لقد اوضحت كل من المواد 30/32 من القانون 91-08شروط تعيين محافظ الحسابات :

المادة30 « تعين الجمعية العامة او الجهاز المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في القانون ».

[1] - نصت عليه المادة03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32المؤرخ في2011/01/27.

المادة32 « عنما تعين الشركة محافظ حسابات لدي مؤسسة او شركة هيئة تعين من بين اعضائها المسجلين في جدول المنظمة الوطنية محافظا او محافظي حسابات يعلون باسمها، ولا يمكن هؤلاء الاشخاص ان يمارسوا مهنتهم بصفة شريك او مشترك او اجير الا في شركة واحدة مثلما هو منصوص عليه في ...» .

1- التعيين عن طريق العدالة :

يعين مراجع الحسابات عن طريق العدالة في الحالات التالية:

- في حالة فشل من قبل الجمعية العامة لتعيين محافظ الحسابات.
- في حالة رفض او عجزه عن العمل من مراجع الحسابات (كما هو منصوص عليه في المادة 678من القانون التجاري) [1].

اما فيما يخص عدد محافظي الحسابات المعين، فقد حددها القانون : محافظين اثنين كحد ادني فيمآ يخص البنوك والمؤسسات المالية، اما المؤسسات الاخري فقد ترك مجال لمبدا الاستقلالية لتحديد عدد محافظي الحسابات .

ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات:

المادة 818 مكرر6 من القانون التجاري ال يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية [2]:

الاقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.

1- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر(10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر(10/1) رأس مال هذه المؤسسات.

2- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المدرين أو مجلس المراقبة.

3- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

---

[1] - المادة 678 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993.

[2] - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سابق، ص 158.

4- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

وحدد القانون حالات التنافي، يجب عدم توفر ما يلي [1]:

أ) كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

ب) كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

ج) كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.

د) الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.

هـ) كل عهدة برلمانية.

و) كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته، يتم تعيين مهني لا ستخالفه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.لاتتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

ويمنع محافظ الحسابات من:

1- القيام مهني بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
2- لقيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
3- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
4- قبو ل مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المر اقبه أو الإشراف عليها.
5- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها.

[1] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المواد من 64إلى 70، ص 11، 19.

6- شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثالث سنوات من انتهاء عهدته.

زيادة على حالات التنافي و الموانع:

أ) يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ب) إذا استقدمت مؤسسة أو هيئة محافظين للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن ال يكونوا تابعين لنفس السلطة و ألا تربطهم أية مصلحة والا يكونوا منتمين إلى نفس مؤسسة محافظة الحسابات .

ج) إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني ال تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

د) يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

ثالثا: انهاء مهام محافظ الحسابات:

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

أولا :انتهاء المدة المحددة قانونا:

تنتهي مهام محافظ الحسابات بانتهاء العهدة التي عين لها طبقا لنص المادة1/27 من القانون – 10 01 الجديد التي حددت عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وحذت بذلك حذو المادة

715مكرر1/7 من القانون التجاري، وقد تكو ن المدة أقل عند تعيينه بصفته مستخلف ا أو عن طريق القضاء، ولا تجدد عهدة محافظ الحسابات في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين وقام بإعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك (المادة 3/27–4من القانون10–01 السابق ذكره) .

ثانيا :استقالة محافظ الحسابات:

نصت المادة 38 من القانون 10–01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد المشرع الجزائري على حق محا فظ الحسابات في الاستقالة بقولها :«مكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة».

وتظهر من خلال هذا النص عدة احتمالات قد تدفع محافظ الحسابات ل لاستقالة وهي :عدم قدرته على المواصلة في مهامه بسبب وجود مانع قانوني أو جسدي .....الخ – 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 ت عجيز محافظ الحسابات عن أداء واجباته المهنية على أكمل وجه ويفقده الصفاء والوضوح.

لكن لا يجوز أن يكون الدافع إلى الاستقالة مجرد الرغبة في التخلص من الوفاء بواجباته القانونية[1]، لذلك وضع المشرع في المادة 38 السابق ذكرها شروطا خاصة بالاستقالة وهي : شرح مفصل للأسباب الموضوعية –إعطاء إشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر لمنح الوقت للشركة لاتخاذ كافة

[1]- علي سيد قاسم، مراقب الحسابات – دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة 1991 - ، ص 88.

الاحتياطات اللازمة – إعداد تقرير مفصل عن المراقبات والإثباتات التي توصل إليها – ألا تشك ل أو تسبب هذه الاستقالة أضرارا للشركة.

ثالثا :عزل محافظ الحسابات :

قبل صدور المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 1993/04/25 المعدل والمتمم للقانون التجاري، كان عزل محافظ الحسابات يخضع إلى أحكام 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 إنهاء الوكالة أو تقييدها ولو وجد اتفاق يخالف ذلك، فإذا كانت الوكالة بأجر فإن الموكل يكون ملزما بتعويض الوكيل عن الأضرار التي لحقت به جراء عزله في وقت غير مناسب أو بغير عذر مقبول.

لكن بعد صدور هذا المرسوم تغير الحال وأصبح عزل المحافظ يخضع لشروط نصت عليها في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء : « المادة 715 مكرر 9 من القانون التجاري وهي على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأسمال(10/1)الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة » ، إذن إذا توافر شرط الخطأ أو المانع يتم ، »لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة عزل محافظ الحسابات بموجب قرار قضائي بناء على طلب يقدم من طرف:

-مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

-مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة.

-الجمعية العامة.

رابعا :وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه:

لا يخفى على الجميع أن الوفاة تضع نهاية ل لعلاقات المبنية على الاعتبار الشخصي كما هو حال علاقة محافظ الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته لأن اختيار المحافظ من طرف الجمعية العامة يتم على أساس الثقة في شخص المحافظ وأمانته وكفاءته، و الأمر سيان إذا تم شطب محافظ الحسابات أو تم إيقافه لأن هذا يضر بمصلحة الشركة ولا يسعها الانتظار وبالتالي عليها إيجاد البديل في أقرب وقت ، لذلك نصت المادة76 من القانون 10-01[1]المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على أن الوزير المكلف بالمالية يعين مهنيا مؤهل لتسيير المكتب بناء على اقتراح من رئيس مجلس الغرفة الوطنية.

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

لأنه يمكن حل الشركة دون اللجوء إلى تصفيتها فإن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بمجرد الحل أو شهر الإفلاس خلال مرحلة التصفية وإ نما تنتهي بانتهاء عملية التصفية وإقفالها نهائيا (المادة76 السابق ذكره) لأن ذلك يؤدي إلى انقضاء العلاقة التي كانت تربط بين الأطراف[2].

وفي حالة قيام الشركة بالاندماج مع شركة أخرى قصد إنشاء شركة جديدة) الاندماج بالمزج(أو في حال ابتلاعها من طرف شركة أخرى أكبر منها (الاندماج بالضم)، في هاتين الحالتين يؤدي حل الشركة إلى إنهاء مهام محافظ الحسابات في الشركة التي كان يزاول فيها مهامه ولا يعتبر محافظا للحسابات في الشركة الناتجة عن عملية الاندماج .

سادسا : رفض محافظ الحسابات من طرف الأقلية

نص المشرع الجزائري على هذه الفكرة في المادة 715مكررا8 من القانون التجاري على النحو الآتي : « يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر(1/10) 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» ،لكن المشرع الجزائري أغفل ذكر المدة التي يجب

[1]- نصت عليه المادة 76، من قانون 10-01، سابق الذكر .
[2]- علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 89.

فيها تقديم طلب رفض التعيين عكس المشرع الفرنسي الذي حددها بثلاثين يوما ابتداء من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي عينت محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: حقوق محافظ الحسابات والتزامات:

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

وعلى هذا الأساس سنتطرق في فرع أول إلى حقوق المحافظ عند شركة المساهمة، وفي فرع ثانٍ إلى التزاماته تجاهها.

الفرع الأول :حقوق محافظ الحسابات عند شركة المساهمة:

يتمتع محافظ الحسابات بمجموعة من الحقوق الهدف منها إعطاؤه الاستقلالية اللازمة لأداء مهامه في شركة المساهمة، وتتمثل هذه الحقوق في:

أولا :سلطة التحري

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتم مهمته على أكمل وجه إذا لم يتمتع بسلطات تحري وتّقصي كاملة وواسعة تمكنه من الاطلاع على أحوال الشركة سواء من الناحية المادية أم المعنوية، كما يستطيع المحافظ في حدود معينة التمتع بسلطة التحري تجاه فروع الشركة أو تجاه الغير الذي قام بأعمال لحساب الشركة .

ويمارس المحافظ هذه السلطة إما قبل الشركة الخاضعة لرقابته أو قبل الشركات التي لها علاقة معها، وهو ما سنحاول توضيحه تباعا على النحو الآتي:

1- سلطة التحري قِبل الشركة المراقبة:

يتمتع محافظ الحسابات قِبل الشركة الخاضعة لرقابته بسلطات تحر ي تضمنتها المادة31 من القانون01-10[1] المتعلق بالمهن الثلاث الجديد حيث أجاز لمحافظ الحسابات إجراء أشغاله متى أراد ذلك بقوله : « يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات لتي يراها لازمة » .

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 في المادة831 من القانون التجاري[2] بقولها 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 للإطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر».

وعليهh لمحافظ الحسابات الحق في الإطلاّع على أية وثيقة يراها ضرورية لممارسة مهامه تساعده في إبداء رأيه حول الوضعية الحقيقية للشركة منها على سبيل المثال لا الحصر العقود التي تبرمها الشركة والوثائق المحاسبية والمحاضر المتعلقة بأعمال الشركة... الخ) المادة1/229من قانون الشركات 66-537 المؤرخ في 1966/07/24[3]) وبإمكان المحافظ ممارسة هذا الحق في أي وقت من السنة المالية وفق برنامج يمكنه من الإطلاع المبا شر على وضعية الشركة، وحتى لا يعرقل محافظ الحسابات عمل الشركة أعطاه المشرع الحق في أخذ نسخة من الوثائق التي يحتاجها للعمل عليها .

[1]- نصت عليه المادة31 من القانون10-01 المؤرخ في 29 /2010/06.
[2]- نصت عليه المادة831 من القانون التجاري .
[3] - نصت عليه المادة1/229من قانون الشركات الفرنسي المؤرخ في 1966/07/24.

2- سلطة التحري قِبل الشركات التي لها علاقة مع الشركة:

كان الغرض من إدراج هذه السلطة في قانون الشركات الفرنسي لسنة 1966 تجنب أي تدليس ممكن حدوثه تحت غطاء التجمع، وعلى هذا الأساس يتمتع محافظ الحسابات بسلطات التحري نفسها قِبل فروع الشركة أو الشركة الأم وقِبل الشركات أو الهيئات التي تمتلك فيها الشركة المراَقبة أسهما بموجب نص المادة32 من القانون10-01 : « 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 [1]».

3- سلطة التحري قِبل الغير:

لم ينص القانون10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على هذه السلطة في حين أن المشرع الفرنسي نص عليها في المادة 229 من قانون الشركات ، حيث باستطاعة محافظ الحسابات الحصول على المعلومات التي يراها مناسبة لإتمام مهامه لدى الغير الذي قام بعمليات لحساب الشركة بتوفر مجموعة من الشروط تتمثل في : أن يكون الشخص قد قام بعمليات لحساب الشركة كالبنك 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[2] وهم أعوان العدالة : الأعوان القضائيون المحامون، المحلفون، كتاب الضبط المحضرون القضائيون، الإداريون، وكلاء التفليسة، الخبراء القضائيون.

لكن كل هذا لم يدفع المشرع الجزائري إلى تبني هذه الفكرة رغم أنها تدخل ضمن المهام

الممكن لمحافظ الحسابات تأديتها والتي من شأنها مساعدته في تكوين فكرة واضحة وصحيحة عن وضعية الشركة.

[1] - نصت عليه المادة 32 من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29.
[2] - نصت عليه المادة 229 / 4 من قانون الشركات الفرنسي66-537، المؤرخ في 1966/07/24.

ثانيا : الحق في الإعلام :

نظرا للوضعية والمكانة التي يحتلها وزيادة على حقه في التحري والتّقصي، كان من الطبيعي أن يتمتع محافظ الحسابات بحق في الإعلام مشابه لحق المساهمين يظهر في ما يلي:

1- تلّقي الوثائق المحاسبية :

قصد تمكين المحافظ من إبداء رأيه في الحسابات نصت المادة 33 من القانون10 -01 يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات [1]: « السابق ذكره على كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق الحاسبية التي ينص عليها القانون».

إذن على مسيري شركة المسا همة أن يضعوا تحت تصرف محافظ الحسابات الوثائق اللازمة لكي يتسنى له الإطلاع عليها وإبداء رأيه فيها قبل انعقاد الجمعية العامة، **(2)** وتتمثل هذه الوثائق في:

الجرد – حسابات الاستغلال العامة – حسابات الأرباح والخسائر والميزانية – تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حول عمليات النشاط.

2-استدعاء المحافظ لجمعية المساهمين:

على عكس القانون الملغى الذي نص على ذلك في نص المادة2/40 منه، لم ينص القانون المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على استدعاء محافظ الحسابات لجمعية المساهمين لذلك وجب الرجوع في ذلك إلى أحكام القانون التجاري الذي نص على ذلك في المادة715مكرر12 : « يتم استدعاء مندوبي الحسابات ل.....وكذا لكل الجمعيات المساهمين » .

إذن لا يجب على محافظ الحسابات أن يمنح المساهمين الشعور بأنه شخص بعيد غير مهتم بالحياة الاجتماعية للشركة، لذلك جعل المشرع استدعاءه لجمعية الم ساهمين إجباريا وفي أجل ثلاثين يوما قبل انعقادها (المادة 677 من القانون التجاري)سواء أكانت عادية أم غير عادية، حيث أن الهدف من الاستدعاء المبكر منح محافظ الحسابات الوقت اللازم والكافي لتحضير نفسه كما ينبغي للإجابة على مختلف الأسئلة الممكن طرحها عليه يوم الجمعية العامة.

[1]- نصت عليه المادة 30 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 /2010/06.

3-استدعاء المحافظ لاجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين :

كما هو الحال بالنسبة لاستدعاء المحافظ لجمعية المساهمين، لم ينص القانون المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على استدعائه لاجتماعات مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين حسب الحالة)أو مجلس المراقبة وتكفلت بذلك المادة 715مكرر12 : « يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية..... » .

الفرع الثاني: التزامات محافظ الحسابات تجاه شركة المساهمة:

مقابل ما يتمتع به محافظ الحسابات من حقوق في شركة المساهمة، تقع على عاتقه مجموعة من الالتزامات القانونية أوردتها مختلف القوانين سنستعرضها كما يلي:

أولا :ا لالتزام ببذل العناية التي تقتضيها المهنة :

نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في المادة59من القانون10-01 بقوله: « يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلت زم بتوفير الوسائل دون النتائج» ويقصد بهذا النص أن التزام محافظ الحسابات هنا ليس التزاما بتحقيق نتيجة، فلا ت نعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر وإنما هو التزام ببذل عناية.

ثانيا : التزام المحافظ بإمساك ملف خاص بالشركة الخاضعة لرقابته :

تضمنت المادة40 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاثة الجديد هذا الالتزام بقولها:« يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة »وبموجب ذ لك يلتزم المحافظ بالاحتفاظ بمجموعة متكاملة ومنظمة من أوراق المراجعة يسجل فيها ما جمعه من بيانات، وكذلك جميع الخطوات والإجراءات التي اتبعها في فحص دفاتر الشركة كما يسجل كافة الأدلة التي قام بجمعها خلال العملية.

ثالثا : الالتزام بعدم التدخل في أعمال الإدارة :

تضمن القانون10-01 السالف الذكر هذا الالتزام وأورده في الفقرة الأخيرة من نص المادة 23 وذلك بقولها :« وتخص هذه المهام .....دون التدخل في التسيير» ، وبدوره نص القانون التجاري الجزائري على هذا الالتزام في الماد ة 715مكرر2/4 بقولها :« وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير .....» ، وبدوره نص المشرع الفرنسي على هذا الالتزام في نص المادة 3/228 من قانون الشركات537/66 . وتكمن الصعوبة في معرفة الحدود التي تفرق بين المراقبة والتسيير ما يتطّلب يقظة عالية من محافظي الحسابات لأنه غالبا ما تتشابه الأدوار خاصة عندما يقدم المحافظ أحكاما حول بعض المعطيات المحاسبية.والهدف من تقرير هذا الالتزام تدعيم التسيير الذاتي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتدعيم استقلالية محافظ حسابات بتجنيبه الخلط بين أعمال المراقبة وأعمال التسيير ، ورغم أن عدم احترام هذا المبدأ لا يعاَقب عليه إلا أن محكمة النقض الفرنسية اعتبرت الخلط في المهام من طرف المحافظ في شركة ما يمكن أن يكون سببا في طلب تنحيته منها.

رابعا : الالتزام بالمحافظة على السر المهني :

نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في المادة1/71 من القانون 10-01المتعلق بالمهن الثلاث الجديد كما يلي:« يتعين على ....ومحافظ الحسابات ..... كتم السر المهني ..... »[1] ، وبدورها نصت المادة 715مكرر3/13 من القانون التجاري على هذا الالتزام بقولها : « ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوبي الحسابات ومساعديهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي اطّلعوا عليها بحكم ممارسة مهنتهم [2]».

ومثلما سيتم التطرق إليه لاحقا في الفصل الخاص بمسؤولية محافظ الحسابات، عدم احترام هذا الالتزام يؤدي إلى توقيع العقوبات المنصوص عليها في المادتين301و302 من قانون العقوبات المشار إليها في المادة 1/72 من القانون 10-01 السالف الذكر[3].

[1]- نصت عليه المادة1/71 من القانون10-01 سالف الذكر .
[2] - نصت عليه 715مكرر3/13 من القانون التجاري.
[3] - نصت عليه كل من المادة 301-302 من قانون العقوبات.

خامسا : التزامات متعلقة بمهام محافظ الحسابات في شركة المساهمة :

وتتمثل في التزامين اثنين هما الالتزام بإعلام أجهزة الإد ارة بالأعمال التي قام بها والالتزام بإخطار وكيل الجمهورية عن الأفعال الجنحية التي يطلع عليها.

سادسا :الالتزام بتقديم الضمان والتأمين :

لم ينص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في قانون91-08 الملغى لكنه تدارك الأمر في القانون 10-01 الجديد وبالضبط في المادة75 [1]منه التي فرضت على محافظ الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي قد يتحملها أثناء ممارسة مهنته ، أما عقد التأمين الذي تكتبه الغرفة الوطنية فيضمن النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها محافظ الحسابات غير المشمولة بعقد تأمين.

[1]- نصت عليه المادة 75 من القانون 10-01 السالف الذكر .

المبحث الثاني: مهام محافظ الحسابات في شركة المساهمة:

تقوم الشركة بتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة و التي تخص الجوانب الادارية والمحاسبية، و ذلك ضمانا لحسن سير العمل في الشركة والتقيد بالسياسات الموضوعة.

ونظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر بمثابة الوقاية من احتمالية نوع الاخطاء و المخالفات والتحكم في عملية المراقبة، فهذه الاخيرة تعد من اهم ما يقوم به محافظ الحسابات داخل شركة المساهمة التي تلزمه اعداد تقارير لكل التصرفات الادارية و النشاطات الحسابية للشركة، من خلال هذا سنتطرق في بحثنا هذا الي تقسيمه الي مطلبين، المطلب الاول سنتطرق محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، اما المطلب الثاني سنتناول تقرير محافظ الحسابات .

المطلب الاول: محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة المساهمة :

إن تقييم دراسة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق، ونقطة الانطلاق الذي يرتكز عليها محافظ الحسابات، فهو يقوم بالتقييم من أجل الوصول إلى معرفة مدى تطبيق الشركة السياسات الموضوعة، حيث سنحاول في هذا المطلب الإشارة إلى مسؤولية محافظ الحسابات عن دارسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة المساهمة في الفرع الاول، اما الفرع الثاني سنعمل علي توضيح عمليات المراقبة الداخلية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة[1].

الفرع الاول: مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة المساهمة :

من واجب محافظ الحسابات أن يقوم بدارسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل وضع حماية كافية على أصول وممتلكات هذه المؤسسات لمنع السرقة والاختلاس ومن أجل الحصول على البيانات المالية الدقيقة لاستخدامها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات حيث انفصلت الملكية عن إدارة شركة المساهمة، مما أدى التطور المستمر للرقابة الداخلية إلى زيادة اعتماد محافظ

[1]- العناق مراد ، المرجع السابق ، ص 30.

الحسابات عليها، إن نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب استخدامها، والمدى المطلوب لمثل هذه الإجراءات[1].

اولا: مظاهر مسؤولية محافظ الحسابات في شركة المساهمة :

حتي تتجلى لنا رؤية مسؤولية محافظ الحسابات يقيم نظام الرقابة داخل شركة المساهمة عليه الإحاطة بمجموعة من المعلومات تكون بمثابة القاعدة التي يعتمد عليها في الملف الخاص بالشركة، من نشاطات الشركة، تنظيمها العام، الأسواق التي تشغلها، و الهيكل القانوني للشركة، و التنظيم الإداري والمحاسبي للشركة التنظيم لمعلوماتي للشركة كل هذه المعلومات بالإضافة إلى اللقاءات الأولى التي يقوم بها محا فظ الحسابات تقوده إلى تكوين رأي حول مستوى الإدارة في الشركة وحول وضعيتها تجاه منافسيها وكذلك دوام أسواقها من عدمه، وتقوم هذه المرحلة الأولى بالتحضير للمرحلة الثانية والمتمثلة في تقييم أعمال المراقبة الداخلية للشركة التي تتمثل فيما يلي:

1- الرقابة الحسابية : يعتبر محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة الرقابة المحاسبية في الشركة كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، واكتشاف الأخطاء لأنه يؤثر تأثير مباشر وواضح على درجة الإفصاح في الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على المركز المالي والذي يعتبر هدف أساسي من أهداف التدقيق الخارجي، كذلك يجب على محافظ الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات أثر جوهري في عملية التدقيق.[2]

2- **الرقابة الإدارية :**لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل الفحص، لأنه يهدف أساس إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة، ولكن إذ تبين له في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق، يجب عليه عندها دراسة وتقييم تلك الوسائل ولأنظمة.[3]

[1] - جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، ص109.
[2]- غسان الفلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.ص213.
[3] - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2001، ص169.

3- **الضبط الداخلي** :يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن فحص تقييم نظام الضبط الداخلي ومقاييسه المستعملة في الشركة محل المراقبة، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع أو موجوداته ضد أي اختلاس أو سوء استعمال، وبالتالي يعتبر مسؤولا عن تحقيق هذا الهدف، حيث يطلب إليه تحقيق التزامات وموجودات المشروع، ولهذا نرى إل ا زما عليه التقليل من احتمالات الغش و الاختلاس فيها.[1]

ثانيا: أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد على اكتشاف الأخطاء وهي عند قيام محافظ الحسابات بإبداء رايه على صدق وعدالة القوائم المالية فإنه يعتمد على:[2]

1) مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي الذي ينتج القوائم المالية.
2) اختبارات تحقيق عمليات الأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية.

وعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه، فإن محافظ الحسابات يعتمد بدرجة أقل على اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة، وبالعكس عندما يكون هذا النظام ولا يمكن الاعتماد عليه فإنه يجب أن يعتمد بدرجة أكبر على اختبارات تحقيق العمليات، وعلى ذلك فان دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من العوامل الرئيسية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى تحقيق العمليات الضرورية لتحقيق بنود القوائم المالية، كما أن المشكلة الأولى في عملية تدقيق الحسابات هو وجود أخطاء جوهرية بالعمليات المالية، والثانية هي خطر عدم اكتشاف محافظ الحسابات هذه الأخطاء، وبالتالي يستطيع أن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية المحاسبية لتقليل الخطر الأول، وعلى اختبارات تحقيق والأرصدة لتقليل الخطر الثاني.

[1] - خالد أمين عبد الله، ص169 .
[2] - يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص125.

ومن الأسباب التي يرها محافظ الحسابات على اكتشاف أوجه التلاعب هي:[1]

1- **دور نظام الرقابة الداخلية في التعرف على المناطق القابلة للتلاعب:** توجد مواقف أو خصائص عامة والتي لوحظ التلاعب فيها في الفترات السابقة وأن الاحتمال الأكبر يسود فيها، حيث تتصف هذه المواقف بالعمومية نذكر من بينها ما يلي:

أ) **مواقف مرتبطة بالعمالة :** من بينها:

- المديونية، – تعرض العمال للأم ا رض الخطيرة، – ضعف أخلاقيات العمال.

ب) **مواقف مرتبطة بالمؤسسة :** من بينها:

- صعوبات اقتصادية، – الاقتراض بمعدلات عالية، – معدل نمو عال، – تزايد المنافسة، – نظام الرقابة الداخلية ضعيف.

ج) مخاطر رقابية : من بينها:

- عملية الإشراف تتصف بالضعف، – عدم التحديد الواضح والدقيق للمسؤولية، – عدم وجود نظام التناوب بين العمال سواء في أوقات العمل أو في فترات التكوين.

2- **دورنظام الرقابة الداخلية في خلق الأخطاء :** أحد وسائل تحديد نقاط ضعف الرقابة الداخلية هو وجود الاخطاء وتتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أم يتم اكتشافها كإعداد شيك قابل للدفع باسم مورد وهمي من طرف محافظ الحسابات ويرى إذا كان من السهل اكتشافه أم لا؟ وهل يتم توقيعه بسهولة؟ وهذا الدور يعتبر فعالا في التحري عن مواقف التعرض لأوجه التلاعب.

3- **دور نظام الرقابة الداخلية في معالجة ثغرات تطبيق الامانة :**تتمثل في:

- الاختلاس والابتزاز، – التلاعب في عمليات الافصاح، – التعارض في المصالح، – إساءة استخدام السلطة.

معظم هذه الأسباب تواجه محافظ الحسابات عنما يكون بصدد تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أنه حتى في ظل عدم وجود نقاط ضعف هامة في نظام الرقابة الداخلية فليس هناك شيء اسمه نظام كامل، حيث يمكن تجاوز نقاط معينة في تنفيذها لما وجد العنصر الشخصي في عملية التطبيق وعادة ما يكون تدقيق الأخطاء استكشافية حيث يقوم محافظ الحسابات بما يلي:

[1]- بوطورة فضيلة، دارسة وتقييم فعالية نظام الرقابة في البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، جامعة مسيلة،2007، ص123-125 .

– فحص الأدلة الخاصة بأوجه التلاعب؛ – تحديد التفاصيل الخاصة بالاختلاس؛ – وصف الخسارة ونطاق المشكلة، الوقت، الأسلوب، ومرتكب الجريمة.

الفرع الثاني: عمليات المراقبة :

يقوم محافظ الحسابات بعمليتين فيما يخص مراقبة شركة المساهمة نصت عليهما المادة 715 مكرر4/2 و3 و من القانون التجاري بقوله:« 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. ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك».

على هذا الأساس، سنقوم بدراسة عمليات المراقبة التي يقوم بها محافظ الحسابات على النحو الآتي:

أولا : فحص صحة الحسابات وانتظامها :

حتى يشهد محافظ الحسابات على صحة الحسابات السنوية وانتظامها ومطابقتها لنتائج عمليات السنة المالية المنصرمة وللوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات (المادة1/23 من القانون –01 10المتعلق بالمهن الثلاث الجديد) ومن أجل فحص صحة الحسابات السنوية مثلما تم قفلها من طرف المسيرين، عليه الإطلاّع على كافة المستندات المحاسبية التي تمسكها شركة المساهمة سواء أكانت إجبارية أم اختيارية والتأكد من أنها تمسك الدفاتر التجارية التي نص عليها القانون التجاري وهي :

المخطط الحسابي الوطني – المخطط الحسابي الجهوي – التشريع الجبائي وكذا القانون المتعلق بالمؤسسات العمومية المستقلة..... كما يجب عليه التأكد من أن الدفاتر الإجباري مسكها مرقمة وممضاة ومصادق عليها (المادة 10 من القانون التجاري) وأن محاضر مداولات جمعيات المساهمين ومجالس تسيير المراقبة قد تم تقييدها في سجلات خاصة .

كما يجب على محافظ الحسابات التأكد من تطابق حسابات الشركة مع القوانين والتنظيمات المنظمة لها وأن تكون مطابقة لتلك المعمول بها في السنوات المالية السابقة، كما يجب أن تكون معدة وفق المخطط المحاسبي الوطني.

ويقصد بصحة الحسابات صحة الجرد والتقييم والتقويم إذ لا يكفي أن تعكس الحسابات ماديا الأرقام المحاسبية بل يجب أيضا على المحافظ أن يتأكد أنه لم يترك أي شيء دون جرد وأن الحسابات قد قدمت بصفة واضحة والتقييمات تقترب بقدر كبير من الحقيقة مع الأخذ بعين الاعتبار تثبيت الاهتلاكات والاحتياطات لأنها عنصر هام في الميزانية، فمن وجهة نظر قانونية يقصد بصحة الحسابات وانتظامها مطابقة للقانون و للتنظيمات المعمول بها، أما من وجه ة نظر تنظيمية فيقصد بها مطابقة الإجراءات المعمول بها في الشركة.

وفي بعض الحالات تعد شركة المساهمة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، فمن أجل أن يصادق المحافظ على صحتها وانتظامها عليه القيام بعملية مراقبة مستقلة دون إعادة المراقبة التي قام بها زملاؤه في هذه المؤسسات وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقارير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لمركز القرار نفسه طبقا لنص المادة 24 من القانون 10-01 السابق ذكره، وعادة توجب الحسابات المدعمة في تجمع مؤسسات أو هيئات وجود ميزانية واحدة وحساب نتائج واحد خاص بكل الهيئات أو المؤسسات الداخلة في المجموعة وفي هذا الخصوص حول المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات في المادة مادة 32 من القانون 10-01 السالف الذكر بأن يطلب من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة مساهمة[1].

إذن هدف محافظ الحسابات هو الجزم بصحة الحسابات وانتظامها لذلك ألزمه المشرع بالاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشرة سنوات كاملة لتفادي التعرض للمسؤولية في حالة وقوع أي أمر طارئ بخصوص صحة الحسابات أو انتظامها.

[1] - نصت عليه المادة 32، من قانون10-01، مرجع سابق .

ثانيا :مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون:

مثلما سبق ذكره، تعد عملية مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون نتيجة حتمية لعملية مراقبة دفاتر الشركة وحساباتها وهو الأمر الذي تؤكده ضمنيا المادة 1/23 من القانون10-01 السابق ذكره بقولها «يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية : يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الأسهم [1]»، وبدورها نصت المادة 715 مكرر2/4 من القانون التجاري السالفة الذكر على ذلك بقولها : « كما يدققون في صحة المعلومات في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة » .

إذن على محافظ الحسابات مراقبة المعلومات الواردة في تقارير المسيرين لأنه بإمكانهم تقديم معلومات خاطئة لجمعيات المساهمين أو للمساهمين أنفسهم حتى ولو قاموا بإعداد حسابات صحيحة ونظامية ويمسكون الدفاتر والمستندات بشكل قانوني، لكن ليس للمحافظ القيام بعملية تقييم للمسيرين حول سير الشركة لأن ذلك يعد خلطا مع أعمال التسيير، ولكي يؤدي مهامه على أكمل وجه ألزمت المادة 716 من القانون التجاري مسيري الشركة بأن يضعوا تقارير التسيير تحت تصرف محافظ الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر التالية لغلق السنة المالية.

وبالتالي فعلى محافظ الحسابات فحص الدفاتر والصندوق ومحفظة الشركة وأموالها ومراقبة انتظام وصحة الجرد والموازنات وكذلك القيام بمراقبة دقة المعلومات المقدمة فيما يخص حسابات الشركة ضمن تقرير مجلس الإدارة، وكذلك عليه فحص صحة المعلومات الموجهة للمساهمين في المستندات المتعلقة بالوضعية المالية والمحاسبية والتأكد من أن هذه المعلومات متطابقة مع ما تعكسه حسابات الاستغلال العام وحسابات الأرباح والميزانية، وله أن يقدم ملاحظاته أثناء الجلسة إذا كان يجب عليه تقديم تقييم أو أن يقدم ملاحظاته التي تلحق بمحضر الجلسة لذلك يستحسن أن يطلب الوثائق التي توزع أثناء الجلسة مسبقا ليتسنى له إبداء ملاحظاته وإجراء التعديل الذي يراه مناسبا.

[1] - نصت عليه المادة 1/23، من القانون10-01، مرجع سابق .

ثالثا :تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة:

محافظ الحسابات ملزم بتقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو لمسير ي الشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة (المادة 1/32من القانون10-01 السابق المتعلق بالمهن الثلاث)

ولقد نظمت المادة 2/628 من القانون التجاري الجزائري كيفية منح الترخيص لهذا النوع من الاتفاقات بالنسبة لشركات الأسهم التي يسيرها مجلس إدارة، وبدورها تولت المادة672 الأمر نفسه بالنسبة لشركات الأسهم التي يسيرها مجلس مديرين ويراقبها مجلس مراقبة، ويعتبر دور محافظ الحسابات في ذلك مهما جدا لأنه يقدم تقريرا خاص للجمعية العامة(المادة25 من القانون 10-01 السابق ذكره)التي تأذن على أساسه بإبرام مثل هذه الاتفاقات.

وتؤكد المادتان 629 و 5/672-6 من القانون التجاري على أن الاتفاقات المبرمة بمصادقة الجمعية العامة تنتج آثارها في مواجهة الغير ما لم تبطل بالتدليس، وإذا ما سببت هذه الأخيرة أضرارا بالشركة يتحمل المسيرون المعنيون، وعند اللزوم الأعضاء الآخرون، نتائج هذه الأضرار.

المطلب الثاني :تقرير محافظ الحسابات:

يعتبر التقرير باعتباره المنتج النهائي لعملية المراقبة وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة يرسلها محافظ

الحسابات إلى أصحاب المصلحة في الشركة باعتبارهم مستقبلي هذه الرسالة ، ومن أجل ذلك يوجد طلب من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات ويرتكز هذا المحتوى بصفة أساسية على التأكيد الذي يقدمه محافظ الحسابات بشأن ما توصل إليه من نتائج بخصوص محصلة فحصة لدفاتر الشركة ومراجعة حساباتها وميزانيتها وكذا معرفة أصولها وخصومها، ولدارسة تقرير محافظ الحسابات وتعمق فيه قمنا بتقسيم المطلب الي فرعين، الفرع الاول سنتطرق الي مفهوم تقرير محافظ الحسابات، اما الفرع الثاني سنتناول انواع تقارير محافظ الحسابات والمتطلبات المهنية لإعداد التقرير .

الفرع الاول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات:

سنقتصر من خلال هذا الفرع على مفاهيم نظرية عامة حول تقرير محافظ الحسابات من خلال تعريفة و كذاك

تبيين اهمية تقرير محافظ الحسابات في وضع صورة واضحة للأجهزة الداخلية في شركة المساهمة .

اولا: تعريف تقرير محافظ الحسابات :

يعرف تقرير محافظ الحسابات على أنه "وسيلة اتصال بني محافظ ومستخدمي التقارير المالية بشكل وثيقة مكتوبة يبني فيها محافظ الحسابات ما قام به من إجراءات وما توصل إليه من أحكام ويلخص فيها رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية."[1]

كما يعرف بأنه " ذلك الكشف الناتج عن المراجعة التي يجريها محافظ الحسابات والذي يبرز فيه مدى مصداقية البيانات المالية ومدى صلاحيتها والمقدم متخذي القرارات

ويعرف أيضا على أنه " تقرير يعده محافظ الحسابات يؤكد فيه صحة المعلومات المالية من عدمها ومدى خلوها من الأخطاء المادية والاحتيال لتكون بذلك جسرا لاتخاذ القرارات المناسبة.

إذ يعتبر تقرير محافظ الحسابات من أهم مكونات عملية المراجعة, حيث أنه يمثل " الناتج النهائي لتلك العملية, وهو خلاصة عمل محافظ الذي يبني فيه النتائج التي تم التوصل إليها, ويعتبر أحد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات محافظ."[2]

[1]- إبراهيم سليمان عمر الزاوي وآخرون (2011) " ،أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700)المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات دراسة ميدانيه لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والمستثمرين والأكاديميين"، الأردن، الجامعة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، ، المجلد7، العدد 4،2011، ص597.

[2] - المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700)الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات - دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديمية في قطاع غزة، مذكر ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، 2013 ،ص18.

وعليه يمكن تعريف تقرير محافظ الحسابات على أنه " التقرير الذي يعرب فيه محافظ الحسابات عن رأيه حول مصداقية المعلومات المالية وعلى أساسه يستطيع مستخدمي هذا التقرير على اتخاذ مختلف القرارات الرشيدة ورسم السياسات الحالية والمستقبلية[1]."

ثانيا: أهمية تقرير محافظ الحسابات:

تكمن أهمية تقرير محافظ الحسابات في كونه الوسيلة التي يستطيع عن طريقها أن يعرب محافظ الحسابات عن رأيه، حول موثوقية وعدالة المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية، والذي يستطيع من خلاله مستعمل هذا التقرير على اتخاذ قرار رشيد يكون مبين على أسس ذات أكثر ملائمة ومصداقية، ويمكن إيجاز أهمية تقرير محافظ الحسابات فيما يلي:

- يعد وسيلة مراجعة تمكن من التعرف على كافة البيانات والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة ويعد التقريرعلى أنه خالصة ما وصل إليه المحافظ لعمله، والتي انعكست في النهاية على نتائج الأعمال والمركز المالي، حيث يكون هذا التقرير عبارة عن كشف يقدم لمن يهمه الأمر يبني فيه التصرفات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة مالية.
- المساعدة على اتخاذ مختلف القرارات والتي من شأنها أن تحافظ على أموال المستثمرين.
- مكانية معرفة مدى استمرارية المؤسسة و الوفاء بالتزاماتها المستحقة .
- التعرف على سالمة الوضع المالي للمؤسسة ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في اتخاذ مختلف القرارات اللازمة.
- زيادة الثقة في المعلومات المالية الخاصة بمختلف الأنشطة.

ثالثا: المعايير المتبعة عند إعداد تقرير محافظ الحسابات:

عند إعداد تقرير محافظ الحسابات يجب تتبع ما يلي:[2]

- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية المعدة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا؛

[1] - غسان فالح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية" ، عمان، الأردن، دار المسبرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الاولي، 2006 ،ص 114 ،115.

[2] - امين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة(منظور التوافق الدولي)، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2005، ص498.

- يجب أن يحدد التقرير الظروف التي أدت إلى عدم الثبات على استخدام معايير محاسبية معينة في الفرقة الحالية مقارنة بالفترة السابقة عليها؛
- ينظر إلى جوانب الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية على انها كافية بصورة معقولة إلا إذا أشار تقرير المحافظ لخلاف ذلك؛
- يجب أن يتضمن التقرير التعبير عن رأي المحافظ في القوائم المالية على انها كافية بصورة معقولة الا إذا أشار تقرير المحافظ لخلاف ذلك؛
- يجب أن يتضمن التقرير تعبير عن رأي المحافظ في القوائم المالية ككل أو بيان أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي، وفي كل الأحوال فإنه عندما يقترن اسم المحافظ بقوائم مالية معينة، فإن التقرير جيب أن يتضمن إشارة قاطعة لنوع الفحص الذي قام به المحافظ إن وجد ومدى المسئولية التي يتحملها عنه.

رابعا : مكونات تقرير محافظ الحسابات:

حسب القرار المؤرخ في 24يونيو 2013 والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، حيث يجب أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول؛
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

ويتمحور هذا التقرير حول جزأين:

أ) –التقرير العام للتعبير عن الرأي : ويتضمن:

- مقدمة التقرير؛
- الرأي حول القوائم إملائية؛
- فقرة الملاحظات.

ب) المراجعات والمعلومات الخاصة: يتمحور هذا الجزء[1]:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.

[1] - قرار مؤرخ في24 يونيو 2013 الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 30 أفريل 2014 للعدد 24 ، المتعلق بمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات حيث يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية، ص15.

- المخالفات والشكوك التي ال تؤثر في الحسابات السنوية.
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.
- يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة وأربعون(45) يوم ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل[1].
- يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.
- يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين.
- في حالة اختلاف في الرأي بني محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

الفرع الثاني : انواع تقارير محافظ الحسابات والمتطلبات المهنية لإعداد التقرير:

مثلما هو مذكور أعلاه، لم يضع المشرع نموذجا خاصا في إعداد محافظ الحسابات لتقرير هو أحالنا إلى التنظيم بموجب نص المادة 2/25 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد، لكن هذا الأمر لا يمنعنا من إعطاء مجموعة المتطلبات التي يحتاج إليها محافظ الحسابات من أجل إعداد تقريره، سواء أكان عاما أم خاصا، بهدف إرساء الخطوط العريضة لهذه الأداة المهمة في المهام التي يؤديها المحافظ في شركة المساهمة على وجه الخصوص وفي جميع الشركات والهيئات التي يمارس فيها مهامه على وجه العموم، وقبل التطرق لهذه المتطلبات

فمحافظ الحسابات ملزم، بفعل القانون، بإعداد ثلاثة أنواع من التقارير، وهي كالتالي:

اولا: انواع تقارير محافظ الحسابات :

1- **التقرير العام :** " فالمهمة تنتهي بإعداد تقرير يسمح بالتصديق، بوجود أو بدون تحفظات، على صحة و مصداقية الوثائق و المستندات السنوية للمؤسسة. و قد يمتنع المراجع عن المصادقة مع توضيح الأسباب." (المادة 29 من قانون 08-91) فتقرير محافظ الحسابات لابد أن يُعبِّر بوضوح، و بدون التباس أو غموض، عن رأيه في القوائم المالية بأكملها (الميزانيات؛ الجداول المالية؛ الخ...).

[1]- قرار مؤرخ في21 ربيع الأول عام 1435الموافق ل 12يناير سنة 2014، الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 30 أفريل 2014للعدد 24، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات،ص22.

2- **التقرير الخاص :** فبمقتضى نص قانوني[1] يلتزم محافظي الحسابات بإعداد و تقديم تقرير خاص بالمعاهدات و العقود المصرحة من إدارة المؤسسة أثناء الدورة، هذا و للإشارة فإنه يتم تقديم التقرير العام مرفق بالتقرير الخاص إلى الجمعية العامة للمساهمين.

3- **إبلاغ مجلس الإدارة :** " فعلى محافظ الحسابات أن ينظم اجتماع مع مجلس الإدارة أوالمراقبة الذي يهتم بحسابات السنة المالية " فعبر هذا الاجتماع يدلي محافظ الحسابات بتصريحاته و بإجراءات التدقيق المحققة في المؤسسة، و كذا التجاوزات المسجلة عند تقييم نظام المراقبة الداخلية أو عند مراجعة الحسابات. و رغم أن القانون لم يفصل في شكل هذا الإبلاغ، لكن من المستحسن تدوينه كتابيًا في تقرير المراجعة.

و الحصيلة التي نصل إليها من خلال ما سبق، هي أن كل مهمة مراجعة لمحافظ الحسابات تنتهي بإعداد تقرير. حيث يكشف هذا الأخير عن كل التحقيقات و الأدلة التي يتحصل عليها المراجع أثناء التدقيق في الحالة المالية للمؤسسة، بهدف تقييم النظام (الإيجابيات و السلبيات)، و التي من خلالها يُصدر المراجع رأيه بالمصادقة أو عدم المصادقة على صحة ومصداقية المعلومات المالية،هذا لأنه " لا يوجد أي إثبات قاطع يضمن الصحة و المصداقية في حسابات المؤسسة. فالتصديق، الذي هو يُمثل نتيجة أعمال محافظ الحسابات، ما هو إلاَّ تعبير لاعتقاد و رأي شخصي للمراجع "

ثانيا: المتطلبات المهنية لإعداد التقرير:

1- عناصر التقرير:

يوجه تقرير محافظ الحسابات عادة إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المدراء أو إلى أعضاء مجلس إدارة الشركة التي تمت مراجعة قوائمها بناء على تكليف الجمعية العامة، ورغم أن مختلف التشريعات لم تنص على العناصر الواجب توافرها في تقرير محافظ الحسابات إلا أنه يمكن استخلاص أغلبها من نص المادة106 من قانون الشركات المصري، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

[1]- نصت عليه المادة 672 من المرسوم التشريعي رقم 08-93 الصادر في 1993/04/02.

أ) عنوان التقرير:

يجب أن يعنون التقرير بعبارة" تقرير محافظ الحسابات " لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن آخرين مثل مديري الشركة أو مجلس الإدارة أو المحافظين الآخرين الذين يتطلب عملهم الالتزام بمتطّلبات السلوك المهني التي يلتزم بها محافظ الحسابات.

ب) تاريخ التقرير:

رغم أنه من المفروض أن يؤرخ تقرير محافظ الحسابات بتاريخ يوم اكتمال عملية المراجعة إلا أن مسؤولية المحافظ هي إصدار تقرير عن القوائم المالية التي أعدتها الشركة وعرضه على الإدارة ولذلك يجب ألا يؤرخ التقرير بتاريخ سابق على توقيع أو اعتماد الإدارة للقوائم ودلالة تاريخ التقرير أنه يوضح لمستخدميه بأن محافظ الحسابات قد أخذ بعين الاعتبار الأحداث التي من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية حتى ولو كانت تالية لتاريخ نهاية السنة المالية .[1]

والهدف من تحديد التاريخ بدقة هو تحديد مسؤولية المحافظ عن مراجعة العمليات التي تمت بين تاريخ الميزانية وتاريخ التقرير.

ج) توقيع محافظ الحسابات:

يجب على محافظ الحسابات الذي يقوم بمراقبة حسابات الشركة أن يقوم بتوقيع التقرير باسمه لعدم جواز استخدام الأختام[2] ويجب أن يكون هذا التوقيع مقرونا برقم سجل محافظي الحسابات الخاص به، وفي حالة ما إذا كان محافظ الحسابات يمارس في مكتب فإن التوقيع يكون من طرف ممثله الموكل بذلك ومن طرف المحافظ الذي قام بإعداده، وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يجب إمضاء التقرير من طرفهم كافة دون استثناء .

[1] - عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال – الجزء الأول، الدار الجامعية د.ت – ص171 .
[2] - علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص205 .

د) **عناصر أخرى :**

بالإضافة إلى كافة العناصر السابق ذكرها على محافظ الحسابات أن يراعي في تقريره العناصر الآتية:

-اسم الشركة.

-بيان الجهة المقدم إليها التقرير.

-تحديد الفترة الزمنية التي يتناولها التقرير أي تحديد فترة المراجعة.

-ذكر ما بذله المحافظ من عناية عند تنفيذ مهامه وأن يشير صراحة أنه قد راعى الأصول المهنية المعمول بها أو الأسباب والظروف التي دعته للخروج عنها.

2- مضمون التقرير :

نصت المادة237 من قانون الشركات الانجليزي والمادة106 من قانون الشركات المصري على العناصر التي يجب أن يغطيها هذا التقرير وهي عموما العناصر التالية:

-ما إذا كان قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مهامه عل ى أحسن وجه.

- ما إذا كان من رأيه أن الشركة تمسك حسابات منتظمة أي أنها مطابقة لمختلف القوانين.

-ما إذا كانت الميزانية وحساب الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والمّلخصات.

-ما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة في خ تام السنة المالية ومإذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر عن الوجه الصحيح لأرباح الشركة أو خسائرها في السنة المالية المنتهية.

-ما إذا كان الجرد قد أجري وفقا للأصول وإثبات ماجد من تعديلات في طريقة الجرد التي تم اتباعها في السنة المالية السابقة إن كان هناك تعديل

–ما إذا وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام نظام الشركة أو لأحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة ومركزها المالي.

ولقد ثار التساؤل حول المخالفات التي تم تداركها قبل عرض الميزانية على الجمعية العامة:هل يتم ذكرها في التقرير العام لمحافظ الحسابات أم لا ؟

ذهب البعض إلى أن تصحيح المخالفة لا يمنع محافظ الحسابات من الإشارة إليها في تقريره وعليه أن يخطر الجمعية العامة بها، وذهب البعض الآخر وهو الاتجاه السائد في فرنسا إلى أن المخالفة بعد تداركها لم تعد ذات موضوع فلا حاجة لذكرها في تقرير محافظ الحسابات [1].

وفي هذه الحالة يمكن القول أنه على محافظ الحسابات أن يخطر الجمعية العامة للمساهمين بكل ما وقع من مخالفات أثناء السنة المالية حتى تلك التي تم تداركها طالما أنها من شأنها التأثير على نشاط الشركة أو مركزها المالي على أن يبين في تقريره ما إذا كانت هذه المخالفات قائمة عند إعداد الميزانية أم أنها ليست كذلك.

3– جزاء تخلف التقرير:

بما أن المشرع ألزم محافظ الحسابات بتقديم تقرير عام إلى الجمعية العامة للمساهمين وكذا بتقديم تقارير خاصة في الحالات التي ينص عليها القانون، وبما أن تقرير محافظ الحسابات يجب أن يرد في أشكال معينة فقد استقر القضاء الفرنسي في ظل قانون الشركات 66–537 على أن تقرير محافظ الحسابات يعد منعدما إذا كان ناقصا لا يتضمن كافة البيانات التي نص عليها القانون أو جاء في عبارات غامضة لا توضح للمساهمين كل عناصر الموضوع الذي تناوله حتى يكونوا على بينة من أمرهم، أو كان هذا التقرير مهور ا بتوقيع المحافظ أو محافظي الحسابات الذين أعدوه وذلك حتى تتحقق الغاية من وراء تقديم هذا التقرير، كما قضى أيضا بأن تخلف تقرير محافظ الحسابات بشأن الاتفاقات التي تمت بين الشركة وأحد مديريها أو عدم كفاية هذا التقرير يترتب عليه بطلان قرار الجمعية العامة بشأن الموافقة على هذه الاتفاقات، ويفترض في هذا الشأن أن تكون البيانات التي أغفلها المحافظ جوهرية تحول بين المساهمين ومعرفة كافة عناصر الموضوع الذي تناوله التقرير.

[1] - علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص194 .

وإذا لم يضع محافظ الحسابات تقريره تحت تصرف ا لمساهمين خلال المدة المحددة قانونا قبل انعقاد الجمعية العامة فإن الحكم ببطلان قرارات الجمعية العامة الصادرة بناء عليه يكون جوازيا للمحكمة إذا تبين لها أن عدم مراعاة الميعاد القانوني ألحق ضررا بالمساهمين حيث لم يتح لهم الوقت الكافي للإطلاّع عليه مما أفسد تصويتهم في الجمعية العامة .[1]

أما في مصر فقد نصت المادة76 من قانون الشركات المصري 81-159 على أنه يقع باطلا كل قرار يصدر من الجمعية العامة في كل حالة يتطلب فيها القانون أو اللائحة أو النظام الأساسي للشركة صدوره بناء على تقرير لمحافظ الحسابات صدر دون مراعاة هذا الإجراء .

وبالتالي يترتب على عدم تقديم تقرير محافظ الحسابات أو على عدم نشره في صحيفتين يوميتين قبل تاريخ المقرر لانعقاد الجمعية العامة عشرين يوما على الأقل أو على عدم تلاوة هذا التقرير في الجمعية العامة، أو على تخّلف محافظ الحسابات عن حضور اجتماع الجمعية العامة أو إذا كان التقرير مرفوعا من محافظ لم يتم تعيينه وفقا للأوضاع و الشروط التي نص عليها القانون أو إذا كان التقرير لم يشتمل على كل العناصر المحددة قانونا أو القانون الأساسي للشركة، إذن يترتب عن كل ما سبق ذكره بطلان قرارات الجمعية العامة بشأن المسائل المتعلقة بموضوع التقرير وإن كان لا يجوز الاحتجاج بهذأ البطلان في مواجهة الغير حسن النية، فلا مفّر إذن من دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد مرة أخرى لمناقشة الموضوع من جديد لتتخذ قراراتها بناء على تقرير مقدم من طرف محافظ الحسابات وفقا للشروط المنصوص عليها قانونا .[2]

[1] -علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص224 -225.
[2] -علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص226 .

خلاصة:

من خلال هذا الفصل نستنتج ان مهنة محافظ الحسابات في شركة المساهمة هدفها الاساسي هو التحقق من صحة و صدق البيانات المالية المحاسبية، وذلك عن طريق اعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية و مدي عدالته في تمثيل المركز المالي و نتائج الاعمال للمؤسسة و ذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه ان يكون محايدا و مستقلا عن شركة المساهمة و ذو كفاءة مهنية و خبرة ولابد عليه اثناء تأدية مهامه ان يحترم القوانين المتعارف عليها .

الفصل الثاني:

المسـؤولية المدنيـة و التأديبيـة والجنائية لمحافظ الحسابات في مراقبة شـركة المسـاهمة

إن مهنة محافظة الحسابات هي المراقبة التي تمارس من طرف حرفي مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظامية ومصداقية الحسابات السنوية للشركة، ويسمى هذا الحرفي بمحافظ الحسابات .

وبالتالي يكون محافظ الحسابات شخصا مهنيا محترفا يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .

كما تخضع مهنة محافظ الحسابات، باعتبارها مهنة حرة، كغيرها من المهن إلى قيود وأحكام تنظمها وتعاقب كل من يقوم بمخالفتها بحسب نوع الخطأ المرتكب، حيث أن طبيعة الخطأ هي وحدها الكفيلة بتحديد طبيعة المسؤولية التي تقع على محافظ الحسابات سواء أكانت مدنية أم تأديبية ام جنائية.

ولقد أقر القانون10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد مسؤولية محافظ الحسابات في نص المادة 59 بقولها: «يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج ».

وبناء على ذلك سنقوم في هذا الفصل بدراسة مختلف أنواع المسؤولية الممكن توقيعها على محافظ الحسابات في مبحثين اثنين. المبحث الاول سنتناول فيه المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية لمحافظ حسابات في شركة المساهمة. اما المبحث الثاني سنتطرق الي المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة.

المبحث الاول :المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية لمحافظ حسابات في شركة المساهمة.

قد تتم مساءلة محافظ حسابات مدنيا أثناء تأدية مهامه في شركة المساهمة اذا ما تسبب الخطأ المرتكب من طرفه في وقوع أضرار للشركة او للغير المتعامل معها، كما يمكن مساءلته تأديبيا عند اخلاله ببعض الواجبات القانونية .

كما ينتج عن المهام المنوطة بمحافظي الحسابات مسؤوليات ثقيلة قد تصل إلى حد سلب الحرية، فقد خص المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي مسؤولية محافظي الحسابات باهتمام كبير، إذ قد يساءل محافظ الحسابات تأديبياً أمام الهيئة الوصية عن كل خطأ تأديبي[1]، كما قد يساءل مدنياً عن كل ضرر سببه للغير[2]، ويبقى محافظ الحسابات محاط بمسؤولية غليظة تلك المتعلقة بالمسؤولية الجزائية [3].

وعلى هذا الاساس ستتم دراسة هذان النوعين من المسؤولية في مطلبين على التوالي، اما المطلب الاول فسنتطرق فيه الي المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة، اما المطلب الثاني سنتناول المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة .

المطلب الاول: المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة :

تتنوع مسؤولية مراقب الحسابات بين المسؤولية المدنية والتي يترتب عليها التعويض عن الأضرار التي تلحق الشركة والأغيار وكذلك المسؤولية الجنائية في حالة ارتكاب أفعال معاقب عليها جنائيا .

ولانعقاد المسؤولية المدنية بنوعيها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر كل من حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ حسابات في أداء واجباته المهنية، او وقوع ضرر أصحاب

[1]- القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، المعدل والمتمم بالقانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .ر. العدد 42،في11 جويلية2010، ص.3 .

[2] - ويتعلق الأمر بالشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال ، الجمعيات ، التعاضديات الاجتماعية والنقابات

[3] - المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 457/97 المؤرخ في أول ديسمبر 1997، المتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91/08المنظم للمهنة، ج ر. . العدد 80 المؤرخة في 07 ديسمبر 1997، ص.20.

الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات، او رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات[1].

ومن هذا المنطلق سنعمل علي دراسة هذا المطلب من خلال تقسيمه الي فرعين، الفرع الاول سنتناول فيه شروط قيام المسؤولية المدنية، اما الفرع الثاني نظام دعوى المسؤولية المدنية .

الفرع الاول: شروط قيام المسؤولية المدنية

إن مسؤولية محافظ الحسابات تحكمها بصفة عامة المادة715 مكرر 14 من القانون التجاري التي تنص " مندوبو الحسابات مسئولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء و اللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم. ولا يكونون مسئولين 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 اطالعهم عليها ." أما القانون رقم 01-10 المؤرخ في2010/06/29 فقد نص في المادة 59 على أن " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج" كما نص في المادة 61منه على أنه " يعد محافظ الحسابات مسئولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. و يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها الا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم يتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطالعها عليها. و في حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة ." يعني أنه يجب عليه أن يضع الوسائل و النشاطات المتعلقة بتنفيذ مهامه التي عهدت إليه، بدون أن يتحمل النتائج .

[1]- يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق، عمان ، الأردن، 2000، ص238.

أولا : شروط المسؤولية :

عند فحص الحسابات و المصادقة على صحتها و مطابقتها ، فان محافظ الحسابات يكون ملزما بتوفير الوسائل[1]، و بالتالي فان عدم صحة الحسابات المصادق عليها لا يتحمل مسؤولياتها و ما على المدعي الا تقدم الدليل على أن محافظ الحسابات قد أخل بمهامه في الوسائل المضوع خلال المراقبة .

إن هذا التحليل يستند على حقيقة هي أن محافظ الحسابات لا يصادق على دقة الحسابات(exactitude) و انماعلى انتظامها و صحتها(sincérité et régularité) و من ثم فإن صعوبات مهمة محافظ الحسابات تعطي لنتائج مراقبته طابعا احتماليا، و هو ما يعد معيارا للتفريق بين الالتزام بالوسائل عن الالتزام بالنتائج[2] ، و وفقا لتعابير القانون فان عدة مهام خاصة لا تظهر بانها قابلة بأن تَترك مكانا لمخاطرة جدية بالرغم من انها تنتج التزاما بالنتيجة، ومنها افتراض الخطا(faute de présomptioعندما لا تنفذ هذه المهام و منها:

- المصادقة على صحة(exactitude) المبلغ الاجمالي للأجور المقدمة للأشخاص الخمسة ذوي الدخل العالي في المؤسسة.
- مراقبة نزاهة تعديلات القانون الأساسي.
- مراقبة الاتفاقيات المبرمة بين الشركة و أحد القائمين بإدارتها(أعضاء مجلس الادارة) .
- مراقبة حسابات النتائج.

في هذه الحالات فان النشاطات المفروضة على محافظ الحسابات هي واضحة بما فيه الكفاية على أن عدم تنفيذها بشكل خطأ. و هذا يؤدي الي التفريق وفقا للمهمة، إذا كان محافظ الحسابات لديه أولا التزام بالوسائل أو التزام بالنتيجة[3].

[1]- بن جميلة محمد، مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة. مدكرة لنيل الماجيستر. تخصص قانون المالية جامعة قسنطينة 2010-ص22

[2]- بن جميلة محمد، مرجع السابق.ص114-115.

[3] - .-بن جميلة محمد، مرجع السابق.ص115-117.

ثانيا: العلاقة السببية:

مثل ما هو مطبق في القانون العام، فان مسؤولية محافظ الحسابات لايمكن الاعتداد بها الا إذا أثبت المدعي وجود عالقة سببية بين خطأ محافظ الحسابات و الضرر الملحوظ ، و لكن من الصعب إثبات هذه العالقة السببية و ذلك، أنه من جهة أن محافظ الحسابات يراقب و لكن بجب أن لا يتدخل في التسيير من جهة أخرى، فان خطأ محافظ الحسابات لا يكون أبدا السبب الوحيد للضرر، و أخيرا يجب التمييز بين الضرر الذي يسببه محافظ الحسابات و ذلك الذي يحدثه المسيرون أو المحاسب المكلف بانجازالحسابات، وعليه فان نتائج أعمال محافظ الحسابات، حتي لو أخذت بعُين الاعتبار من طرف المدعين، فهي لا تعتبر سوى عنصرا من عناصر تقدير وضعية المؤسسة، و ينجم عن ذلك أن التقصيرالمهني المحتمل لا يمكن أن يكون الا أصل الخسارة في فرصة لتفادي كل الضرر الذي يطالب بجبره.

ثالثا: تحمل المسؤولية :

عندما تثبت العلاقة السببية فان محافظ الحسابات المخطىء سيحكم عليه بجبر الضرر سواء بصفته شريكا أو فاعلا، ففي الحالة الاولي ستتم مساءلته عن الضرر الاجمالي بالاشتراك مع الأطراف الأخرى(المسييرين، المحاسب، البنكي، الاجير)، والحكم عليه يكون بالتضامن،و لكن بالنسبة للتعويض عن الضرر الخاص فيعتبر ذلك صعبا، لان محافظ الحسابات لا يتدخل في التسيير و ليست لو أية سلطة على مسيري الشركة ولا على المتدخلين الخارجين (مثل الخبير المحاسب، الجبائي، المستشار القانوني) الذين يتصرفون بكل حرية. و هذا ما يدفع القاضي الي اعتبار أن مهمة محافظ الحسابات لا تؤدي الا الي"تخفيض الشكوك"، و من ثم فان خطأ محافظ الحسابات في حالة إثباته،الا يثبت عنه سوى ضياع الفرصة لتحقيق ربح، أو التنبؤ بخسارة أو اختلاس، فالتعويض سيحدد في جزء من كامل الضرر[1]، و هذا ما يؤدي في أغلب الحالات الي تعويض جزافي.

فيما يخص دعوى المسؤولية(responsabilité en action) فهي تتميز عن دعوى الاقالة (en action relèvement) في ان الواحدة تجرالاخري و ذلك لاستنادها الي أساس الخطأ، على الرغم من صلتهما أثناءّ التطبيق، فدعوى الاقالة تقوم على انهاء مهام محافظ الحسابات بسبب خطأ أو مانع بموجب أمر من رئيس المحكمة المختص بناء على طلب من رئيس الادارة أو رئيس المدريين أو من مساهم أو أكثر يمثلون علي الاقل عشر (1/10) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة .

[1]- -بن جميلة محمد، مرجع السابق.ص117-120.

إن محافظ الحسابات المعين في المسؤولية المدنية يتعُين عليه اكتتاب عقد تأمُين لضمان مسؤوليته المدنية التي يتحملها أثناء ممارسة مهنته، و هو ما نصت عليه المادة75 من القانون 01-10 .و إن دعوى المسؤولية ضد محافظ الحسابات تتقادم بمرور ثالث سنوات ابتداء من واقعة الضرر إذا لم يقم بإخفائها، و تحسب من تاريخ المصادقة. أما إذا كان هناك إخفاء، فان التصريح الذي يبديه الضحية هو الذي يعد نقطة انطلاق التقادم ما عدا اذا كانت المصادقة بتحفظ و من شانها ان تثير انتباه المعنيين.

الفرع الثاني: نظام دعوى المسؤولية المدنية :

بعد التطرق إلى شروط قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في الفرع الأول، سنتطرق [1] في الفرع الثاني إلى نظام دعوى المسؤولية المدنية في هذا المجال من خلال التمييز بين الدعوى الفردية ودعوى الشركة وحصر الأطراف الذين يحق لهم رفع الدعوى المدنية وتبيين الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية وكذا توضيح آجال تقادمها.

أولا : التمييز بين الدعوى الفردية ودعوى الشركة :

يعتبر البعض أن دعوى الشركة هي جزاء المسؤولية التعاقدية لمحافظ الحسابات، فعندما يخل بواجباته الناشئة عن عقد الوكالة الذي يربطه بمجموع المساهمين في الشركة نكون بصدد دعوى الشركة التي تهدف إلى تعويض الأضرار التي لحقت بها، أما الدعوى الفردية فهي جزاء المسؤولية التقصيرية لمحافظ الحسابات فعندما يخِّل بواجبه القانوني الذي يفرض عليه عدم الإضرار بالغير نصبح حيال الدعوى الفردية التي تهدف إلى تعويض الضرر الفردي الذي أصاب الغير.

والملاحظ على هذا الرأي أنه يقدم معيارا تحكيميا غير واضح في أغلب الأحيان لأن الخطأ الذي يضر بالغير قد يكون في الوقت نفسه إخلالا بواحد من الالتزامات التي تفرضها مهنة محافظ الحسابات قِبل الشركة الخاضعة لرقابته كأن يتواطأ مع مدراء الشركة للإضرار بأقلية من المساهمين.

[1]-- بن جميلة محمد، مرجع السابق.ص125-128.

بينما يعتبر البعض الآخر أن دعوى الشركة تهدف إلى تعويض ضرر أصاب مجموع المساهمين، أو كما عبر عنه هوان (HOUIN) إصلاح ضرر لحق بالذمة المالية للشركة ،[1] بينما الهدف من الدعوى الفردية هو تعويض ضرر فردي لحق ببعض الأفراد.

ثانيا : الأشخاص الذين يحق لهم رفع الدعوى المدنية :

تقتصر القائمة المتضمنة الأشخاص الذين لهم الحق في رفع دعوى التعويض المدنية ضد محافظ الحسابات الذي ثبتت مسؤوليته على:

1-**الشركة** : بإمكان الشركة تحريك الدعوى المدنية ضد محافظ الحسابات الذي يقوم بمراقبتها في حالة ارتكابه لأخطاء أحدثت أضرارا بها، ويقوم رئيس مجلس الإدارة تطبيقا لنص المادة638 /1 من القانون التجاري أو رئيس مجلس المديرين تطبيقا لنص المادة 652 من القانون نفسه حسب الحالة بتمثيل الشركة أمام الجهات القضائية، وفي حالة تصفية الشركة يقوم المصفي بتمثيلها كما هو معمول به قانونا بناء على نص المادة 767 من القانون التجاري.

وتُرفع دعوى الشركة بقرار تصدره الجمعية العامة للمساهمين تعين فيه من يقوم بمتابعة الدعوى باسمها، فيمكن أو توكل ذلك إلى مجلس الإدارة أو تقوم بتعيين وكيل خاص لمباشرتها باسمها الخاص.[2]

2المساهمون : من حق المساهم الذي أصابه ضرر أكيد ومباشر وشخصي أن يرفع دعوى تعويض فردية على محافظ الحسابات لأن المساهم يقبِل على الاكتتاب في شركة المساهمة استنادا على إشهاد محافظ الحسابات لأن المساهم يقبِل على الاكتتاب في شركة المساهمة استنادا على إشهاد محافظ الحسابات وهو الأمر الذي قضت به محكمة باريس (PARIS) بتاريخ 1984/04/01 .

3-الغير (دائني الشركة) :لدائني الشركة التصرف بشكل مباشر ضد محافظ الحسابات جراء الضرر الذي لحق بهم بسببه تطبيقا للمبدأ العام القائل " : كل خطأ سبب ضررا للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض ".

[1] - علي سيد قاسم ، المرجع السابق، ص245 - 246 .
[2] - علي سيد قاسم ، المرجع السابق، ص245 .

ثالثا : الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية :

لم تبين مختلف النصوص القانونية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات الهيئة المختصة إقليميا ونوعيا بالنظر في الدعوى المرفوعة ضد محافظ الحسابات، وبالتالي وجب الرجوع إلى القواعد العامة في هذا المجال وتبيين الهيئة المختصة بذلك.

ثالثا : الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية :

لم تبين مختلف النصوص القانونية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات الهيئة المختصة إقليميا ونوعيا[1] بالنظر في الدعوى المرفوعة ضد محافظ الحسابات، وبالتالي وجب الرجوع إلى القواعد العامة في هذا المجال وتبيين الهيئة المختصة بذلك.

1- الاختصاص الإقليمي :

طبقا للقواعد العامة يعود الاختصاص بالنظر في دعوى المسؤولية ضد المحافظ إلى المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها الموطن المهني للمدعى عليه سواء أكان محافظ الحسابات في هذه الحالة شخصا طبيعيا أم شركة مهنية، وبدوره ينص قانون الإجراءات المدنية الجديد على اختصاص المحكمة التي وقع في دائرة اختصاصها الفعل الضار.

2- الاختصاص النوعي :

مثلما هو الحال بالنسبة للاختصاص الإقليمي، لم ينص المشرع الجزائري على المحكمة يعتبر تاجرا فإن القضاء المدني هو المختص بالنظر في الدعوى وهو ما تؤكده محكمة النقض التجاري الفرنسية في قرارها الصادر بتاريخ1965/01/25.

أما حسب المشرع الفرنسي فإن الاختصاص يعود إلى الجهة القضائية المدنية في حال ما لم يتفق الأطراف على طرح النزاع أمام تحكيم المجلس الجهوي(المادة 38 من المرسوم التنفيذي 69-810 المؤرخ في1969/08/12) ، لكن إذا طلب المدعي في المسؤولية المدنية أن يكون الاختصاص

[1]- محمد الجزار، المراقبة الداخلية ، أسلوب تحقيق الرقابة والوقاية، مكتبة عين الشمس للنشر ، القاهرة 1987، ص 77.

لمحكمة تجارية في حالة ما إذا كان الخطأ مرتكبا من طرف شركة تجارية لمحافظة الحسابات أو في حالة ما إذا كيف المحافظ كالمسير الفعلي للشركة فإنه يمكن أن ينعقد اختصاصها بناء على ذلك، وحتى في حالة التسوية القضائية أو في تصفية الشركة الخاضعة لرقابة محافظ الحسابات يعود الاختصاص إلى القضاء المدني للنظر في الدعاوى المرفوعة ضد المحافظ .

رابعا : آجال تقادم الدعوى المدنية :

رغم أن المشرع الجزائري نص على مدة تقادم الدعوى المرفوعة ضد مؤسسي الشركة والقائمين بإدارتها والتي حددها في نص المادة 715 مكرر 26 من القانون التجاري بثلاث سنوات ابتداء من تاريخ وقوع الخطأ أو من تاريخ الكشف عنه في حال ما إذا كان هذا الخطأ خفيا أو ابتداء من يوم اكتشافه، إلا أنه أغفل النص على مدة تقادم دعوى المسؤولية ضد محافظ الحسابات والحل يكمن حسب اعتقادنا في اعتماد المدة نفسها المعمول بها في المادة السالفة الذكر باعتبار محافظ الحسابات بطريقة أو بأخرى عنصر من العناصر الأساسية والفاعلة في شركة المساهمة وأن المدعي في مواجهة كلاهما(محافظ الحسابات والشركة).

المطلب الثاني: المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات :

لم ينظم المشرع الجزائري في القانون المتعلق بالمهن الثلاث الملغى أحكام المسؤولية التأديبية[1] لمحافظ الحسابات اكتفى بإقرارها فقط حيث أنه لم يتطرق إلى طبيعة الأخطاء التأديبية ولا إلى مختلف العقوبات الممكن توقيعها على محافظ الحسابات، لكنه تدارك الأمر وملأ هذا الفراغ في نص المادة 63 من القانون10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد وذكر العقوبات التأديبية التي تسّلط على محافظ الحسابات وأحالنا إلى التنظيم بخصوص تحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها.

إذن على ضوء ما سبق سنتطرق إلى المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات في فرعين مستقلين، سنتناول في أولهما تعريف الخطأ التأديبي ونتطرق في ثانيهما إلى المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات.

[1]-بن جميلة محمد، مرجع السابق.ص125-128.

الفرع الاول: تعريف الخطأ التأديبي :

بالرجوع إلى المادة 53 من القانون المنظم للمهنة نجدها قد أشارت إلى المسؤولية الانضباطية لمحافظي الحسابات في مواجهة المنظمة الوطنية وهذا عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية.

غير أنه الخطأ التأديبي وإن كان منصوص عليه في القوانين إلا انه ينطوي على مفهوم واسع ومطاط يستحيل بذلك حصر جميع الأعمال التي تعتبر انتهاكا للقواعد المهنية ، الأمر الذي يجعل الكثير من المشرعين يلجئون إلى مفهوم عام للخطأ ويعطي بذلك سلطة التقدير إلى الجهاز المنوط به توقيع العقوبة التأديبية.

وعلى عكس المشرع الجزائري ، كان للمشرع الفرنسي تعريفاً للخطأ التأديبي بصورة دقيقة ، إذ عرف الخطأ التأديبي بأنه «: كل مخالفة لقانون ، التنظيم والقواعد المهنية ، كل إهمال خطير، كل فعل مخالف للنزاهة أو الشرف يرتكبه محافظ الحسابات ، سواء كان شخص طبيعي أو شركة ، حتى وإن أرتكبه خارج نطاق المهنة ، يشكل خط أ تأديبياً يستوجب عقوبة تأديبية ».

أولا : عدم احترام المخالفات المتعلقة بالالتزامات الواجب احترامها تجاه الغرفة الوطنية :

يعتبر ذلك نتيجة لعدم احترام المحافظ لمختلف العلاقات التي تربطه بالغرفة كأن لا يقوم بإعلامها في أجل قدره شهر واحد بكل التغييرات التي قد تطرأ أثناء حياته المهنية ولاسيما[1]:

– المتابعات الإدارية أو القضائية.

– النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكليه.

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

– توقف نشاطه نهائيا.

[1]- بن جميلة محمد، مرجع السابق ص129-131.

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

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

بالإضافة إلى المسؤولية الجنائية الممكن انعقادها ضد محافظ الحسابات الذي لم يحترم حالات التنافي المنصوص عليها في القانون، يمكن أن تنعقد مسؤولية المحافظ التأديبية وفق ما نصت عليه المواد التي تضمنها المرسوم التنفيذي96 –136 المتعلق بأخلاقيات المهن الثلاث[1].

ثالثا : الأخطاء الناجمة عن عدم احترام كرامة وشرف المهنة :

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

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

[1] -المادة38 من المرسوم التنفيذي رقم 96المتضمن قانون الاخلاقيات و كدا المادة 71من النظام الداخلي لمصف الوطني للخبير في المحاسبين المعتمدين.

الفرع الثاني : المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات :

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

ولقد حدد المشرع الجزائري الجهاز المخول له سلطة البت في المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات، إذ عهد إلى غرفة المصالحة، الإنظباط والتحكيم سلطة البت في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة .اما فيما يخص العقوبات التأديبية تتمثل إما في الإنذار ، التوبيخ ، الإقصاء المؤقت عن ممارسة[1] المهنة، الشطب من الجدول والتوقيف المؤقت [2].وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة لمحافظي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي من شانها أن تأثر في المسار المهني لأي محافظ للحسابات.

أولا : الإجراءات المتخذة :

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

[1]- المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 13 جانفي 1092 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله ، ج ر. . ، العدد 03 المؤرخة في 15 جانفي 1992 ، ص. .82

[2]- المادة 38 من المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة وكذلك المادة 71 من النظام الداخلي لمصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

ثانيا : العقوبات التأديبية :

حددت المادة2/63من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد العقوبات التأديبية الممكن اتخاذها ضد محافظ الحسابات بقولها : « تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

-الانذار.

-التوبيخ.

-التوقيف المؤقت لمدة اقصاها خمسة اشهر.-الشطب من الجدول».

ولقد نصت المادة3/78 من القانون السالف الذكر على تعرض محافظ الحسابات لعقوبة تأديبية [1]في حالة رفضه تأطير المتربصين دون تبرير، وطبقا لنص المادة 77 من القانون نفسه يعتبر محافظا متربصا للحسابات المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة من أجل القيام بتربص مهني.

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

إذن ما يمكن قوله هو أن المشرع الجزائري تدارك نفسه من خلال النص في القانون10 -01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على العقوبات التأديبية التي توقع على محافظ الحسابات وفتح باب الطعن فيها أمام الجهة القضائية ال مختصة طبقا للقواعد العامة، في حين أنه أحالنا إلى التنظيم الذي يتكفل بتحديد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها.

[1]- المادة3/78 من القانون السالف الذكر على تعرض محافظ الحسابات لعقوبة تأديبية.

المبحث الثاني : المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات

تنعقد المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات سواء عند قيامه بأفعال مجرمة بنصوص جنائية باعتبارها من الجرائم العامة العادية أو بسبب قيامه بأعمال منافية للأعراف التجارية.

وخلافا لما هو الأمر عليه في المسؤولية المدنية والتأديبية، فإن مسؤولية محافظ الحسابات الجنائية لا تقوم إلا إذا كانت تصرفاته مجرمة طبقا لمبدأ الشرعية.

وعليه فإن الجرائم التي يقترفها محافظ الحسابات نوعان: جرائم تتعلق بمخالفة القواعد التي تضمن لمراقب الحسابات كفاءته واستقلاليته، وللتأكيد على أهمية دور مراقب الحسابات داخل هيكل الشركة فإن المشرع أقرن هذه الجرائم وربطها بجزاءات ومؤيدات تضمن احترامها، من خلال هذا سنعمل علي دراسة المبحث من حيث تقسيمه الي مطلبين، المطلب الاول سنتطرق الي أنواع الجرائم المرتكبة من طرف محافظ الحسابات، اما المطلب الثاني سنتناول مسؤولية محافظ الحسابات عن الاشتراك في جرائم المدراء .

المطلب الاول: أنواع المخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات :

تنص المادة 62 من القانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 " يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني."

و ما يمكن قولو أن نظام المسؤولية الجنائية محافظ الحسابات منصوص عليها في القانون التجاري الذي جمع العقوبات الجنائية المطبقة عليه في المادتين829 و 830 ،و كذا المادة 71 من القانون 01-10 التي أحالت على المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات .

وبالرجوع إلى مختلف النصوص القانونية المنظمة لهذه المهنة لا سيما القانون10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد أو القانون التجاري لم تكن هناك إشارة إلى إمكانية مساءلة المحافظ الذي يعين في الأنواع الأخرى من الشركات عن المخالفات التي قد يرتكبها أثناء تأدية مهامه وغالب الأمر أن هذا يعود إلى عدم إلزامية تعيينه، ومن البديهي اعتبار المحافظ الذي يعين بصفة اختيارية بناء على رغبة الشركاء يخضع للأحكام نفسها التي تطبق على الشركات الملزمة بتعيينه حيث لا يمكن أن نتصور

استبعاد مسؤوليته في حالة قيامها، وعليه سنعمل علي التطرق الي المخالفات المتعلقة بممارسة نشاط المهنة في الفرع الاول، و الفرع الثاني سنتناول مخالفة مراقب الحسابات لوظيفته الرقابية .

الفرع الاول: المخالفات المتعلقة بممارسة نشاط المهنة :

إن الممارسة الغير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات تأخذ شكلين : من جهة يتعلق الامر بالمساس بالاحتكار المهني، ومن جهة أخرى المساس باستقلالية المهنية .

فيما يخص النقطة الاولى (أي المساس بالاحتكار المهني)، فانه لا يمكن ممارسة مهنة محافظ[1] حسابات و التسجيل في جدول الغرفة الوطنية الا إذا تم الاعتماد المسبق من الوزير المكلف بالمالية، و هذا يعد ضمانا أساسيا على الكفاءة و النزاهة، و من ثم فهي حماية جنائية مزدوجة ضد الممارسة غَير الشرعية للمهنة و الاتصاف الغير الشرعي لمنصب محافظ حسابات، إن خرق الاحتكار المهني يشكل جنحة منصوص عليها في المادة 829 من القانون التجاري التي تعاقب بالحبس من شهرين الي ستة أشهر و غرامة من 20.000 دج الي200.000 د ج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

أما فيما يخص المساس بالاستقلالية المهنية، فان المادة 64 من القانون 01-10 أكدت الاستقلالية الفكرية و الاخلاقية لمحافظ الحسابات بالنص على حالات التنافي والموانع و تأكيد التجريم، فقد نصت المادة 829 من القانون التجاري بأنه " يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة من 000 200 إلى 000 2000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملاءمات القانونية و ترجمة هذه الاخيرة في النص الفرنسي(.les légales incompatibilités) إن الركن المادي للجريمة يتوفر بمجرد القبول و لو بدون المباشرة الفعلية للمهنة، أو عند مباشرة نشاط المهنة بعد ضهور حالات التنافي، و هذا مهما كانت مدة المخالفة أو اهمية النشاط، أما الركن المعنوي فان هذه الجريمة تستلزم توفر القصد الجنائي العام الذي يتمثل في انصراف إرادة محافظ الحسابات الي تحقيق الجريمة مع علمه بحالات التنافي.

[1]- مهيب الساعي، وهمي عمرو، مؤشرات وجود الاحتيال والخطأ، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر والتوزيع، الأردن، 1991، ص 46-47.

أولا : جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات :

نص القانون 10-01 المتعلق بمهن المحاسبة الثلاث في المادة 73 منه على : « يعاقب كل من يمارس مهنة ..... ومحافظ الحسابات ..... بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح 500.000دج الي 2.000.000دج. وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة ».

ومفاد هذه النصوص أنه لا يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات إلا من قِبل أشخاص طبيعيين ومعنويين مسجلين في جدول الغرفة مع توفر الشروط المنصوص عليها في المادة 08 من الفانون 10-01 ، وإذا كان الممارس غير مسجل في جدول الغرفة الوطنية أو تم إيقاف تسجيله مؤقتا أو تم شطبه لكنه مستمر في القيام بالعمليات التي نص عليها القانون، تسّلط عليه العقوبات المنصوص عليها في المادة 73 المذكورة أعلاه، ولقد خص المشرع الأشخاص المسجلين في الجدول بممارسة المهنة حتى يقدم الضمانات اللازمة خاصة الكفاءة والنزاهة [1].

ثالثا : جرائم عدم الملاءمة القانونية :

كما نعلم أن الدور الأساسي لمحافظ الحسابات هو مراقبة أنشطة الشركة وحساباتها بصفة عامة وتصرفات المدراء فيها بصفة خاصة بهدف حماية الغير المتعامل مع الشركة وحماية الشركة ذاتها والمساهمين فيها من التصرفات غير السليمة التي يقوم بها المدراء ، ولا يخفى أن مباشرة أية رقابة فعالة ومحايدة توجب أن يتمتع من يباشرها بالاستقلال في مواجهة من تُبا شر عليه هذه الرقابة، من هنا كانت حتمية ضمان الاستقلالية لمحافظ الحسابات في مواجهة الشركة وفي مواجهة مدرائها والتأكيد على انتفاء أية مصلحة خاصة له تحول دون توافر الحيادية في أدائه لمهمته.

ولقد نصت المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري[2] على الشروط القانونية اللازمة لتفادي الوقوع في عدم الملاءمة بقولها : « لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:

[1]- محمود كبيش، المسؤولية الجنائية لمراقبة الحسابات في شركات المساهمة، دار النهضة العربية، ص82.
[2]- نصت عليه المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري.

1- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

2- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديري ن أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر(10/1) رأسمال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر(10/1) رأسمال هذه الشركات.

3- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

4- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

5- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم.»

كما تضمن القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد حالات التنافي والموانع حيث يتعرض كل من لا يحترمها إلى متابعة جزائية طبقا لنص المادة 829 من القانون التجاري والتي تنص : « يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000دج الي 200.000 او بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملاءمات القانونية ».[1]

يتضح من خلال هذا النص أن المشرع الجزائري عاقب ممارس المهنة المخالف للملائمات القانونية، ويتم النظر أمام غرفة المخالفات بموجب العقوبات المقررة والمتمثلة في غرامة تتراوح ما بين 20.000الي200.000 دج أو الحبس من شهرين إلى ستة أشهر، ويلاحظ أيضا بأن النص موجه إلى كل من يمارس المهنة بطريقة غير شرعية أي أنه غير محترف و في هذه الحالة نكون أمام القانونية، في هذه الحالة يعتبر محافظ حسابات فعلي مثله مثل المسير أو المحاسب الفعلي.

[1] - محمود كبيش، المرجع السابق، ص 82.

إذن بعد التطرق إلى كل النصوص القانونية التي تعاقب على الجرائم المذكورة أعلاه، يمكن تحديد الركن المادي لها الذي يتحقق بمجرد قبول المحافظ ممارسة المهنة رغم وجود حالات التنافي القانونية، حتى ولو لم تكن هناك ممارسة فعلية للمهام أو في حالة مواصلة ممارسة المهنة بعد ظهور حالات التنافي، وذلك مهما كانت المدة التي مورست فيها المخالفة.

أما عن الركن المعنوي، فيلزم في كل الجرائم طبقا للقواعد العامة توفر القصد من وراء ارتكاب الفعل، ولقد نصت المادة 829 السالفة الذكر أن التصرف المعاقب عليه هو التصرف العمدي لكن هذا لا يعني أن المشرع سيبحث في نية المحافظ وإنما يقصد بذلك العمد في ممارسة المهنة رغم علم هذا الأخير بوجود حالات التنافي المنصوص عليها صراحة في القانون .

الفرع الثاني :مخالفة مراقب الحسابات لوظيفته الرقابية:

وضع المشرع الجزائري مجموعة من القواعد تنظم كيفية أداء محافظ الحسابات لدوره الرقابي في شركات المساهمة وجنائيا عند الإخلال بالبعض منها، وسنقوم في هذا الفرع باستعراض مختلف الجرائم التي قد يرتكبها محافظ الحسابات عند أدائه لمهامه كما يلي :

اولا: المخالفات المتعلقة بالمعلومات الكاذبة:

إن هذه الجريمة منصوص و معاقب عليها في المادة 830 من القانون التجاري بقولها " يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات و بغرامة من 000 200 إلى 000 5000 دج أو بإحدى هاتن العقوبتين فقط ، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدا عن حالة الشركة ."

فوفقا لهذا النص، يجب أن تكون المعلومة في عداد تلك المذكورة صراحة في النص و التي تم تبليغها الي الشركاء بواسطة تقرير، أو الي الغير بواسطة إشهار الي الجمهور. إن محتوي المعلومة الكاذبة لايكون الا عن الوضعية المحاسبية و الدلالية للشركة التي تقدم بموجب تقارير الي مجلس الإدارة أو مجلس المدريين أو مجلس المراقبة .

إن التبليغ المادي للمعلومات الكاذبة يعد مثبتا عندما يسلم التقرير سواء كان عاما أو خاصا، أو يؤكد كذب المسيرين. و حسب ما يفهم من المادة المذكورة أن طريقة التبليغ لا تقتصر على الكتابة فقط و انما يمكن أن تتم شفاهية، كما أن السكوت يمكن أن يكون شكلا للتعبير عن الكذب إذا كان فصيحا ولا يحمل أي لبس، و قد اعتبر الاجتهاد الفرنسي السكوت المعتمد تأكيد ضمني.

أما الركن المعنوي، فان هذه الجريمة تستلزم توفر القصد الجنائي العام الذي يتمثل في انصراف[1] إرادة محافظ الحسابات الي ارتكاب الفعل بإعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة مع علمه بذلك. و يكون هذا في حالة مشاركة محافظ الحسابات في إعداد موازنة(bilan) غير صحيحة أو قد أمر بتقييد كتابات تغطي عمليات وهمية، أو قد وضع هو نفسه تاريخيا مزورا على تقريره لإخفاء التاريخ الفعلي للتقرير الحقيقي مغطيا مخالفات محاسبية، أو يصادق على حسابات بدون تحفظ بينما يعلم بأن الوثائق المحاسبية لم تقدم من طرف الشركة.

ثانيا: إفشاء السر المهني:

تنص الفقرة الاخيرة من المادة 830 من القانون التجاري " تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات."

اما المادة 71 من القانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 فهي تنص بأنه " يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات."

ان احًترام سر المهنة هو مفروض على محافظ الحسابات الذي يحوز على معلومات أساسية بالنسبة إلى الشركة، ويعد ذلك حماية للشركة المراقبة، و هذا يعِني أن محافظ الحسابات لا يمكن أن يكون أمين سر للمسيرين إذا لم تكن لديهم ضمانات على أن العناصر الأساسية لاختياراتهم الصناعية التجارية والمالية تبقى بدون عقاب في حالة إفشائها .

والسؤال الذي يطرح يخص تحديد الأشخاص، حسب القانون الذين يمنع على محافظ الحسابات أن يكشف ذلك السر المهني، و أولئك الذين يجب أو يمكن أن يكشف لهم الأسرار المهنية خارج ما جاءت

[1]- زهير ابراهيم الحدرب، علم تدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر ، عمان 2010، ص 34.

به المادة 830 من القانون التجاري التي تعاقب محافظ الحسابات الذي لم يكشف الي وكيل الجمهورية عن الجرائم التي تصل إلى علمه [1].

إذن يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ وكيل الجمهورية دون انتظار تبليغ مسبق إلى مجلس الإدارة أو أن يتربأ من مسؤوليته، حتي و لو أدى هذا التبليغ إلى البراءة، و إذا امتنع محافظ الحسابات عن التبليغ و كان ذلك عن إمهال أو إغفال فلا يشكل ذلك جريمة لعدم توفر الركن المعنوي أي القصد الجنائي .

ثالثا: بعض الجرائم لم ينص عليها المشرع الجزائري:

توجد مجموعة من الجرائم الممكن محاسبة محافظ الحسابات عليها وتأكيد مسؤوليته فيها لكن لم ينص المشرع الجزائري تضمنتها مختلف التشريعات المشابهة كالمشرع الفرنسي والمشرع المصري، وتتمثل هذه الجرائم في

1- وضع تقارير كاذبة او ناقصة
2- التزوير في سجلات الشركة

المطلب الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات عن الاشتراك في جرائم المدراء :

لا يشترط وفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات أن يأتي شخص بنفسه النشاط المدني الذي تقوم عليه الجريمة أو أن يأتي جزء من هذا النشاط حتى يسأل عنها، إذ من الممكن مساءلة شخص معين عن الجريمة رغم عدم إتيانه أيا من الأفعال المشار إليها طالما أنه قام بالمساهمة في هذه الجريمة بأن لعب فيها أحد الأدوار المجرمة وتوافرت فيه الشروط التي يحددها القانون[2].

من هذا المنطلق، توجد بعض الجرائم التي يرتكبها مدراء الشركة ولا تتأتى مساءلة محافظ الحسابات عنها كفاعل أصلي إما لأن المشرع قد تطّل بصفة خاصة في فاعلها و هي صفة المديروإما

[1] - محمود كبيش، المرجع السابق.ص23
[2] - محمود كبيش، المرجع السابق، ص23 .

لأن الفعل المادي فيها لا يتصور أن يرتكبه إلا شخص له سلطة الإدارة أو لأن محافظ الحسابات لم يأت فعلا أصليا فيها.

وإخلال محافظ الحسابات بواجباته الرقابية التي عهد بها إليه من قبل المشرع قد يعرضه للمساءلة الجنائية عن هذه الجرائم بوصفه شريكا فيها إذا ما توفرت في سلوكه عناصر الاشتراك وفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات، وهذا ما جرى عليه القضاء الفرنسي قبل صدور قانون1930 الذي نص للمرة الأولى على جرائم خاصة بمحافظ الحسابات حيث كان يعاقب محافظ الحسابات باعتباره شريكا في كافة الجرائم التي يرتكبها مدراء الشركات طالما ثبتت عناصر الاشتراك في سلوكه،[1] من هذا المنطلق قمنا بتقسيم المطلب الي فرعين اما الاول موضع محافظ الحسابات في شركة المساهمة من جرائم المدراء اما الفرع الثاني سنتطرق الي أهم تطبيقات مسؤولية محافظ الحسابات في شركة المساهمة عن الاشتراك في جرائم المدراء .

الفرع الأول : موضع محافظ الحسابات في شركة المساهمة من جرائم المدراء:

نصت المادة61/ 3 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد على أنه يمكن مساءلة محافظ الحسابات بصفته شريكا كما يلي : « ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشارك فيها.....[2]».

ووفقا للقواعد العامة في قانون العقوبات ، يجب أن تتوفر أركان معينة لقيام المسؤولية الجنائية عن الاشتراك في الجريمة، لذلك يقتضي المنطق بيان كيفية تطبيق القواعد العامة عليه قبل الحديث عن مسؤوليته، وهو ما سنقوم به من خلال تبيين الأركان العامة للاشتراك في الجريمة.

[1] - محمود كبيش، المرجع السابق، ص24 .
[2]- نصت المادة61/ 3 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث.

أولا : الركن الشرعي:

لا يثير هذا الركن صعوبات خاصة فيما يتعلق بالجرائم التي يرتكبها ال مدراء ويشترك فيها محافظ الحسابات، فالركن الشرعي للمساهمة التبعية يفترض عدم مشروعية فعل المساهم الأصلي أو الفاعل، وعدم مشروعية فعل المساهم الأصلي أو الفاعل يفترض أمرين:

ضرورة أن يكون الفعل الأصلي من الأفعال التي ي جرمها القانون أي أن يوجد نص يعاقب على الفعل، وانتفاء أسباب الإباحة.

وبالتالي لا يسأل المحافظ عن الاشتراك في جريمة المدير إلا إذا كان الفعل المنسوب إلى هذا الأخير من الجرائم المنصوص عليها قانونا سواء ورد النص عليها في قانون العقوبات أم في القانون التجاري، ولما كانت هذه الجرائم في أغلبيتها جنح ا فلا يسأل المحافظ إذا لم تتعد الجريمة نطاق الشروع إلا إذا كانت من الجرائم التي يعاقب المشرع صراحة على الشروع فيها[1]،وتطبيقا لذلك لا يسأل المحافظ عن الاشتراك مثلا في الشروع في خيانة الأمانة الذي ترتكب من طرف المدير[2].

ثانيا : الركن المادي:

لابد لكي يتحقق الركن المادي للاشتراك في الجريمة من أن يتوافر نشاط إجرامي معين وأن تقع نتيجة وأن تتوافر علاقة سببية تربط بين النشاط والنتيجة، والنتيجة الإجرامية في الاشتراك هي ارتكاب الجريمة الأصلية بصفة تامة أو الشروع فيها وذلك في الحالات التي يعاقب فيها المشرع على الشروع في الجريمة.

ثالثا :الركن المعنوي:

تنص المادة 60 من قانون العقوبات الفرنسي على الآتي : « يعاقب كشركاء في الفعل الذي يكيف على أنه جناية أو جنحة أولئك الذين ..... يحرضون على هذا الفعل أو يقدمون تعليمات من

[1]- حسب نص المادة 03 من قانون العقوبات الفرنسي الشروع في الجنح لا يعاقب عليه إلا إذا نص المشرع على ذلك صراحة.

[2]- محمود كبيش، المرجع السابق، ص26 .

أجل ارتكابه ... وأولئك الذين يقدمون أسلحة أو أدوات أو كل وسيلة أخرى يمكن استخدامها في ارتكاب الفعل مع العلم بذلك . وأولئك الذين يساعدون أو يعاونون، عن علم، مرتكب أو مرتكبي الفعل... ».

الفرع الثاني : أهم تطبيقات مسؤولية محافظ الحسابات في شركة المساهمة عن الاشتراك في جرائم المدراء :

يمكن أن تُنسب لمدراء الشركات عدد من الجرائم ورد النص عليها في قانون العقوبات أو في لأن المشرع اشترط ارتكابها من شخص يقوم بالإدارة ، أو لأن محافظ الحسابات لم يأت فعلا أصليا فيها واقتصر دوره على أحد أفعال المساهمة التبعية التي إذا توفرت أركانها فإن محافظ الحسابات يكون شريكا فيها ويسأل عنها بهذه الصفة، وتكون جرائم المدراء المتصور اشتراك المحافظ سواء من جرائم القانون العام أم من الجرائم الخاصة التي تضمنتها بعض القوانين خاصة المتعلقة بشركات المساهمة.

وفيما يلي نستعرض أهم الجرائم التي يتحقق باشتراك المحافظ فيها إخلال بواجبات الرقابة:

أولا : جريمة الاحتيال :

نصت المادة 372 من قانون العقوبات الجزائري[1] على هذه الجريمة بقولها : « كل من توصل إلى استلام أو تّلقي 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 وقوع حادث أو أية واقعة أخرى وهمية أو الخشية من وقوع شيء منها يعاقب بالحبس من سنة على الأقل إلى خمس سنوات على الأكثر وبغرامة من 500 إلى 20.000دينار.

[1]- نصت المادة 372 من قانون العقوبات الجزائري.

وإذا وقعت الجنحة من شخص لجأ إلى الجمهور بقصد إصدار أسهم أو سندات أو أذونات أو حصص أو أية سندات مالية سواء لشركات أو مشروعات تجارية أو صناعية فيجوز أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة إلى 200.000 دينار.

وفي جميع الحالات يجوز أن يحكم علاوة على ذلك على الجاني بالحرمان من جميع الحقوق الواردة في المادة 14 أو من بعضها وبالمنع من الإقامة وذلك لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر».

ولكي يسأل المحافظ كشريك في هذه ال جريمة التي يرتكبها المدير يجب أن تتوفر كافة عناصر المساهمة التبعية في فعله، وعادة م ا يتخذ سلوك هـ صورة المساعدة أو العون للمدير على ارتكاب الجريمة وأوضح الأمثلة على ذلك أن يقدم تقريرا كاذبا بالميزانية من أجل تمكين الشركة من زيادة عدد المساهمين أو أن يقوم ب تقديم أرباح صورية دون ميزانية[1] أو أن يقوم بالتصديق على إعلان مالي كاذب أو تحبيذ تحديد سعر وهمي للأوراق المالية في البورصة، بل إن المساعدة قد تقع من المحافظ في هذه الجريمة التي يرتكبها المدير ويكتشفها بنفسه أثناء مباشرة عمله بالشركة ويمتنع عن الإبلاغ عنها إذا كان من شأن ذلك الحيلولة دون ارتكاب جريمة أو إتمامها على النحو الذي سبق بيانه عند دراسة القواعد العامة بخصوص اشتراك محافظ الحسابات في جرائم المدراء.

ولما كانت النتيجة في المساهمة التبعية هي ارتكاب الجريمة الأصلية أو الشروع فيها إذا كان الشروع معاقبا عليه ، فلابد أن تقع جريمة النصب حتى تتم مساءلة المحافظ باعتبار أن النشاط الإجرامي في هذه الجريمة يكون بالتدليس أي تشويه الحقيقة بشأن واقعة يترتب عليها الوقوع في الغلط وتكون وسيلته غالبا في موضوعنا استخدام طرق احتيالية.

ويفترض في التدليس أن يأتي الجاني نشاطا إيجابيا ، فإذا اتخذ المدير موقف سلبيا يوقع المساهمين في الغلط بشأن وضع الشركة فإن ذلك لا يعد تدليسا ولا تقع به جريمة النصب، وبالتالي لا يسأل المحافظ عن الاشتراك في هذا السلوك السلبي.

[1] -علي نديم الحمصي، الشركات المساهمة في ضوء القانون الوضعي والفقه الإسلامي –الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت 2004 – ، ص133 .

وتفترض الطرق الاحتيالية أن يكون للكذب غاية معينة حددها القانون الفرنسي بإحداث الأمل عن وجود مشروع كاذب أو القدرة على الائتمان الوهمي أو الخوف من النجاح أو وجود حادث أو حدث وهمي، والصورة الغالبة التي يقع بها الاحتيال من قبل مدراء الشركات هي الإيهام بوجود وضع أفضل للشركة مما هي عليه في الواقع أو تحقيقها لأرباح على خلاف الحقيقة.

ولكي تكتمل لجريمة الاحتيال أركانها يجب أن تتحقق إحدى النتائج التي حددها القانون وهي التمكن من سلب كل أموال الغير أو بعضها ، كما يجب أن تتوفر علاقة السببية بين التدليس وسلب أموال الغير وفقا لقواعد العامة في قانون العقوبات ، [1] ويجب إثبات العلاقة السببية بين فعل الاشتراك قيام المحافظ بتقديم تقرير معين فيجب لمساءلته كشريك أن يثبت استناد المدير إلى هذا التقرير من أجل إيهام الغير بتحقيق الشركة لأرباح وهمية، أما إن استند المدير إلى هذا التقرير في تدعيم كذبه فلا محافظ الحسابات يسأل عن هذه الجريمة إلا إذا ثبت بأن امتناع المحافظ عن التدخل أو عن الإبلاغ كان من شأنه الحول دون وقوع الجريمة فهنا يمكن مساءلته عن الاشتراك فيها.

ثانيا : جريمة خيانة الأمانة

عرف المشرع الجزائري جريمة خيانة الأمانة في نص المادة1/376 من قانون العقوبات على أنها : « كل من اختلس أو بدد بسوء نية أوراقا تجارية أو نقودا أو أوراقا مالية أو مخالصات أو أية محررات أخرى تتضمن أو تثبت التزاما أو إبراءا لم تكن قد سّلمت إليه إلا على سبيل الإجازة أو الوديعة أو الوكالة أو الرهن أو عارية الاستعمال لأداء عمل بأجر بشرط ردها أو تقديمها أو لاستعمالها أو لاستخدامها في عمل معين وذلك إضرارا بمالكيها أو واضعي اليد عليها أو حائزؤها يعد مرتكبا لجريمة خيانة الأمانة ويعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى ثلاث سنوات و بغرامة من500 إلى 20.000 دينار.

ويجوز علاوة على ذلك أن يحكم على الجاني بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 وبالمنع من الإقامة وذلك لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر ».

[1] - محمود كبيش، المرجع السابق، ص48 .

كما عرفت المادة 408 من قانون العقوبات الفرنسي جريمة خيانة الأمانة : « أي شخص اختلس أو ألحق أضرارا بالمالكين أو الحائزين سندات أو مبالغ أو بضائع أو تذاكر أو مخالصات أو أية مكاتبات أخرى متضمنة التزامات أ و مخالصات لم تكن قد سلمت إليه إلا على سبيل الإجازة أو الوديعة أو الوكالة أو الرهن بحيث يكون ملتزما برد ها أو من أجل استخدامها في غرض معين يعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في المادة406 [1]» .

وتتحقق جريمة خيانة الأمانة من خلال الاستعمال غير الصحيح للمبالغ النقدية أو لأموال الشركة في كل وقت من قبل أعضاء الإدارة، [2] والواقع أن محافظ الحسابات ليس من الأشخاص الذين يفترض ارتكابهم لجريمة خيانة الأمانة لأن مهمته في الشركة وطبيعة عمله فيها لا تحتم عليه حيازة الأشياء التي نص عليها القانون،[3] الجريمة كشريك لمدراء أو مسؤولي الشركة الذين يمكن أن يكونوا فاعلين فيها.

وتعتبر جريمة خيانة الأمانة من الجرائم الشائعة التي يرتكبها مدراء الشركات الذين لا يترددون في بعض الأحيان في استعمال أموال الشركة كما لو أنها أموالهم الخاصة، كل هذا من شأنه تعريض مصالح المساهمين والغير لأضرار بالغة وتعريض الموظفين لفقد وظائفهم في حالة تصفية الشركة ولا شك في أن كل هذا يلحق الضرر باقتصاد الدولة بأكمله.

وكقاعدة عامة، لا تسمح علاقة محافظ الحسابات بالشركة بأن يكون فاعلا في جريمة خيانة الأمانة، فلا يمكن وصف هذه العلاقة بأنها علاقة وكالة كما لا تتوفر فيه أي صفة من الصفات التي وردت في النصوص المتعلقة بهذه الجريمة والتي يجب توفرها في فاعلها، وبالتالي لا يمكن مساءلة محافظ الحسابات في جريمة خيانة الأمانة إلا بوصفه شريكا للمدراء، وتكون وسيلته في الاشتراك غالبا هي المساعدة على ارتكابها وهذا لا يحول دون إمكان ية تحقق اشتراكه أيضا عن طريق الاتفاق أو التحريض.

[1] - المادة 406 من قانون العقوبات الفرنسي تقر عقوبة الحبس من شهرين إلى عامين و غرامة بين ألف وعشرة آلاف فرنك، وقرر المشرع رفع قيمة الغرامة إلى ربع قيمة الأضرار الناتجة أو الأشياء التي يجب ردها إذا كان لم يجاوز الحد الأقصى للغرامة المشار إليه.

[2] - سعيد يوسف البستاني، قانون الأعمال والشركات، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت2004، ص411.

[3] - لكن ليس هناك ما يحول دون مساءلة محافظ الحسابات كفاعل أصلي في جريمة خيانة الأمانة في بعض الحا لات الخاصة كما في حالة اختلاس المستندات المسلمة إليه بمناسبة أدائه لعمله، إلا أن مثل هذه الفرضيات نادر حدثها.

وحتى يسأل محافظ الحسابات عن الاشتراك في جريمة خيانة الأمانة يجب أن تتوفر فيه كافة عناصر الاشتراك في هذه الجريمة وفقا للقواعد العامة، فيجب أن يعلم بالحيل التي يستخدمها المدير قبل تنفيذ الجريمة أو في لحظة التنفيذ، ويجب أن تكون أفعال الاشتراك إيجابية كانت أم سلبية سابقة أو معاصرة لارتكاب الجريمة الأصلية،[1] ولا يعاَقب على جريمة خيانة الأ مانة إلا إذا كانت تامة خلافا لجريمة النصب ، وعليه إذا اقتصرت أفعال المدير على الشروع فلا يسأل عن هذه الجريمة ولا يسأل محافظ الحسابات عنها [2]

وأخيرا، القول بمسؤولية محافظ الحسابات عن الاشتراك في جريمة خيانة الأمانة لا ينفي أن أفعاله ذاتها قد تكون إحدى الجرائم الخاصة به، وفي هذه الحالة ستتعدد جرائمه تعددا معنويا وستطبق عليه العقوبة الأشد.

[1] - محمود كبيش، المرجع السابق، ص57 .
[2] - مصطفى كمال طه، مبادئ القانون التجاري، 1979، ص32 .

خلاصة :

يعتبر محافظ الحسابات الوكيل عن المجتمع في الاطمئنان علي اموالهم المستثمرة في وحدات القطاع العام و المحايد في ابداء الراي في التقارير المالية في مؤسسات القطاع الخاص لأنه هو الوكيل عن اصحاب راس المال.

و مسؤوليته في شركة المساهمة هي بتحمل الاجراءات التي يقرها القانون لمن يخالف احكامه و ذلك اما بتعويض الضرر بسبب مخالفة احكام القانون، اي انه مسؤول تجاه الكيان المراقب عن الاخطاء المرتكبة اثناء تأدية الوظيفة و تعتبر كمسؤولية مدنية عن كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني تجاه المجتمع و تشمل في المسؤولية الجزائية (الجنائية)

كما يتحمل محافظ الحسابات في شركة المساهمة المسؤولية التأديبية امام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة عن كل مخالفة او تقصير تقني او اخلاقي في المهنة .

خاتمـــــــة

خاتمة:

حيث تعرضنا من خلال دراستنا للموضوع تعرضنا لعلاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة و التي من شانها ان تضع الموضوع في اطاره الواقعي، و القانوني و تقسيم السياسة الاحصائية للمشرع من وراء تكريسه لرقابة قانونية تمثل عين الدولة في السعي الي حماية شركة المساهمة كخلية اقتصادية هامة تحمل في طياتها تجانس عدة مصالح اجتماعية و اقتصادية و مالية، و التي تدخل في منظومة النظام العام الاقتصادي.

ان المشرع الجزائري من خلال تدعيمه لدور محافظ الحسابات في شركة المساهمة، ادخل بعض التعديلات التي تمس القانون المنظم للمهنة، وهذا المجهود لا يمكن اعتباره ثورة تشريعية خالية من النقائص، فقد لاحظنا سكوته عن الكثير من الاحكام، والتطرق اليها يكون بصورة صطحية، و هذا لا يمنع من ان النصوص التشريعية المنظمة لمهنة محافظ الحسابات و ذلك راجع لوعي المشرع الجزائري بالدور الهام الذي يلعبه هذا الاخير ان كان في الحياة المالية للشركة، او في تطور الاقتصادي الوطني.

كما نظم مسؤوليات محافظ الحسابات ان كانت مدنية او جنائية او تاديبية لكن بصورة مبسطة و مسطحة، حيث نص عن المسؤولية الشخصية و التظامنية في حال الاخلال باحكام القانون المنظم للمهنة، لكنه لم يات علي تفصيل الركن الاساسي باثبات الخطا الشخصي لمحافظ الحسابات، كما انه لم يبين شروط الاعفاء او التخفيف من المسؤولية المدنية له.

اما في الجانب الجزائي (الجنائي) فان المشرع اثقل كاهل محافظ الحسابات بسلطة التحري علي صدق المعلومات و الوثائق التي تقع بين يديه، والزمه بالإبلاغ عن المخالفات لمجلس الادارة و كذا و كيل الجمهورية في حال معاينة هذه المخالفات.

اذن يعتبر محافظ الحسابات صمام الامان في شركات المساهمة، فعندما تخرج ادارة الشركة عن احكام القانون او في حالة مخالفتها لنظام الشركة الاساسي او عندما يلاحظ تلاعب في حساباتها او يكتشف ان ميزانيتها لا تعبر عن مركز الشركة المالي الحقيقي وان حسابات الارباح و الخسائر لا تعطي صورة عن حقيقة ارباح الشركة او خسائرها عند نهاية السنة المالية، فعلي محافظ الحسابات ان يكشف عن هذه النتائج التي توصل اليها في تقريره الي جمعية العامة للمساهمين.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

1- محمد الجزار، المراقبة الداخلية ، أسلوب تحقيق الرقابة والوقاية، مكتبة عين الشمس للنشر ، القاهرة 1987.

2- علي سيد قاسم، مراقب الحسابات – دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي،القاهرة 1991.

3- مهيب الساعي، وهمي عمرو، مؤشرات وجود الاحتيال والخطأ، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر والتوزيع، الأردن، 1991

4- يوسف محمود جربوع مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق، عمان ، الأردن، 2000

5- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2001،

6- سعيد يوسف البستاني ، قانون الأعمال والشركات ، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت2004.

7- علي نديم الحمصي، الشركات المساهمة في ضوء القانون الوضعي والفقه الإسلامي –الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت 2004 .

8- امين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة(منظور التوافق الدولي)، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2005.

9- غسان فالح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية" ، عمان، الأردن، دار المسبرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الاولي، 2006.

10- غسان الفلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2006.

11- بوطورة فضيلة، دارسة وتقييم فعالية نظام الرقابة في البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، جامعة مسيلة،2007،.

12- بن جميلة محمد. مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة. مدكرة لنيل الماجيستر. تخصص قانون المالية جامعة قسنطينة 2010.

13- زهير ابراهيم الحدرب، علم تدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر ، عمان 2010،

14- نسرين حشيشي. دور محافظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية .جامعة بسكرة. مدكرة لنيل شهادة ماستر 2011.

15- بلال تواتي، دور التدقيق في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ،مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق ،قسم العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2012/2011.

16- إبراهيم سليمان عمر الزاوي وآخرون (2011) " ،أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700)المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات دراسة ميدانيه لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والمستثمرين والاكاديميين"، الأردن، الجامعة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، ، المجلد7، العدد ،2011.

17- المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700)الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات – دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية والأكاديمية في قطاع غزة، مذكر ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، 2013.

18- العناق مراد. دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي. جامعة مسيلة مدكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم تجارية 2013-2014.

19- العناق مراد .دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي. جامعة مسيلة .مدكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم التجارية 2013-2014.

20- جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن .

21- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال – الجزء الأول، الدار الجامعية د.ت- .

22- محمود كبيش، المسؤولية الجنائية لمراقبة الحسابات في شركات المساهمة، دار النهضة العربية.

المراسيم والقوانين:

1- المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة وكذلك المادة 71 من النظام

2- المرسوم التشريعي رقم 08/93 الصادر في 1993/04/25، الجريدة الرسمية، العدد27، المؤرخة في 1993/04/27، المعدل و المتمم للأمر 59/75، المؤرخ في1975/09/26،المتضمن القانون التجاري,.

3- القانون رقم 19/91، المؤرخ في 1991/07/18،والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية،العدد11.

4- القانون رقم 136/96، المؤرخ في 1996/04/15،المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،الجريدة الرسمية،العدد24،المؤرخة في 1996/04/17 .

5- القانون رقم 08/91،المؤرخ في 1991/04/27،المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسميةنالعدد42،المؤرخة في 1991/05/01.

6- قرار مؤرخ في24 يونيو 2013 الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 30 أفريل 2014 للعدد 24 ، المتعلق بمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات حيث يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية،.

7- المرسوم التنفيذي رقم 457/97 المؤرخ في أول ديسمبر 1997 ، المتضمن تطبيق المادة 11 من القانون رقم 91/08المنظم للمهنة ، ج ر. . العدد 80 المؤرخة في 07 ديسمبر 1997

8- قرار مؤرخ في21 ربيع الأول عام 1435الموافق ل 12يناير سنة 2014، الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 30 أفريل 2014للعدد 24، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات،.

9- القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، المعدل والمتمم بالقانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، العدد 42،في11 جويلية2010

10- المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 13 جانفي 1092 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله ، العدد 03 المؤرخة في 15 جانفي 1992 .

الفهـــرس

الفهرس

العنوان	الصفحة
كلمة شكر	
مقدمة	**02**
الفصل الأول: ماهية علاقة محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة	
المبحث الاول : مدخل لدراسة علاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة	10
المطلب الاول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة	10
الفرع الاول: تعريف محافظ الحسابات	10
الفرع الثاني: الاجراءات المتعلقة بمحافظ الحسابات	17
المطلب الثاني: حقوق محافظ الحسابات والتزامات	26
الفرع الأول :حقوق محافظ الحسابات عند شركة المساهمة	26
الفرع الثاني: التزامات محافظ الحسابات تجاه شركة المساهمة	30
المبحث الثاني: مهام محافظ الحسابات في شركة المساهمة	33
المطلب الاول: محافظ الحسابات ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة المساهمة	33
الفرع الاول: مسؤولية محافظ الحسابات بالنسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة المساهمة	33
الفرع الثاني: عمليات المراقبة	37
المطلب الثاني :تقرير محافظ الحسابات	40
الفرع الاول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات	41

الفرع الثاني : انواع تقارير محافظ الحسابات والمتطلبات المهنية لإعداد التقرير	44
خلاصة	50
الفصل الثاني: الاحكام العامة لمسؤولية محافظ الحسابات في شركة المساهمة	
المبحث الاول :المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية لمحافظ حسابات في شركة المساهمة	53
المطلب الاول: المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة	53
الفرع الاول: شروط قيام المسؤولية المدنية	54
الفرع الثاني: نظام دعوى المسؤولية المدنية	57
المطلب الثاني: المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات	60
الفرع الاول: تعريف الخطأ التأديبي	61
الفرع الثاني : المتابعة التأديبية لمحافظ الحسابات	63
المبحث الثاني : المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات	65
المطلب الاول: أنواع المخالفات المرتكبة من طرف محافظ الحسابات	65
الفرع الاول: المخالفات المتعلقة بممارسة نشاط المهنة	66
الفرع الثاني : مخالفة مراقب الحسابات لوظيفته الرقابية	69
المطلب الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات عن الاشتراك في جرائم المدراء	71
الفرع الأول : موضع محافظ الحسابات في شركة المساهمة من جرائم المدراء	72
الفرع الثاني : أهم تطبيقات مسؤولية محافظ الحسابات في شركة المساهمة عن الاشتراك في جرائم المدراء	74
خلاصة	79

خاتمة	81
قائمة المراجع	83
الفهرس	88