الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور محافظ الحسابات في البت في القضايا الاقتصادية لدى المحكمة ومسؤوليته

دراسة حالة: مكتب محافظ الحسابات بولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبان:

- لعلوش بلال
- زايدي أنور

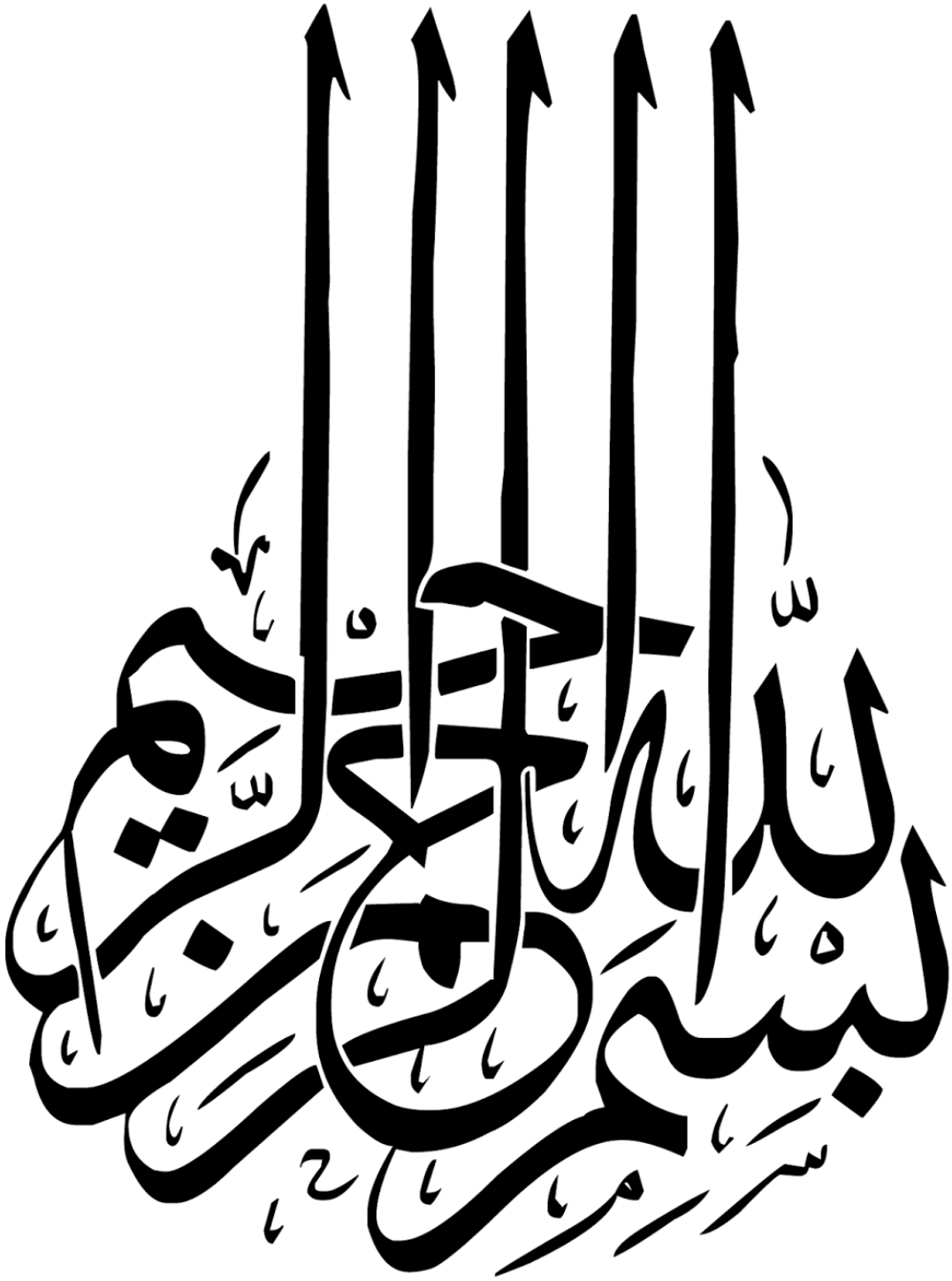
الأستاذ المشرف:

- صيفي وليد

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- د. بن تركي وليد	- أستاذ محاضر أ	رئيسا	بسكرة
- د. تومي ابراهيم	- أستاذ محاضر أ	مناقشا	بسكرة
- د. صيفي وليد	- أستاذ محاضر أ	مشرفا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023


بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي.."أمي"

إلى "معلمي" في الحياة.. "أبي "

إلى أساتذتي الكرام الذين أناروا دروبنا بالعلم والمعرفة

الأستاذ صيفي، الأستاذ أحمد قايد

إلى كل من يقتنع بفكرة فيدعو لها ويعمل على تحقيقها، لا يبتغي بها إلا وجه الله تعالى

إليكم أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع.

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم محافظ الحسابات ودوره في البت في القضايا الاقتصادية لدى المحكمة، حيث يعتبر أداة ووسيلة للإنذار حول التجاوزات والخروقات التي من شأنها أن تساهم في تفشي مختلف القضايا الاقتصادية، بالإضافة إلى تسليط الضوء على المسؤولية تجاه أخطائه وإهماله وتقصيره في أداء المهام الموكلة إليه سواء كانت مسؤولية مدنية تجاه الزبون والمتمثل في الشركة التي يكون بصدد التدقيق فيها، أو المسؤولية التأديبية (انضباطية) تتعلق بأخلاقيات المهنة وتكون تحت وصاية الهيئة التي يعمل تحتها، أو جزائية إذا كان الخطأ جزائيا وذلك بهدف الردع وتطبيق مبادئ القانون الذي نصه المشرع الجزائري.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات – القضايا الاقتصادية – المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات – المحكمة.

:Summary of the study

This study aims to shed light on the concept of account portfolios and its role in deciding on economic issues with the court, as it is considered a tool and a means of warning about the abuses and violations that would contribute to the spread of various economic issues, in addition to highlighting the responsibility towards its mistakes, neglecting it and shortening it in the performance The tasks assigned to him, whether it is a civil responsibility towards the customer, which is represented in the company in which it is in the process of checking, or disciplinary responsibility (disciplinary) related to the ethics of the profession and is under the tutelage of the body under which he works, or criminal if the error is penal The Algerian.

Keywords: Governor of Accounts - Economic Cases - Legal Responsibility for the Governor of Accounts - Court.

قائمة الجداول

جدول 01: حقوق و واجبات محافظ الحسابات.....37

جدول (02): أثر المسؤولية المدنية وفق المشرع الجزائري 91

جدول (03): الفرق بين التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدي والخبرة القضائية 93

جدول (04): واجبات وحقوق المراجعة الخارجية 97

قائمة الأشكال

شكل (01): الخصائص النوعية للقضية الاقتصادية 18

شكل (02): طبيعة عمل محافظ الحسابات 90

اختصارات:

- أ: الأمر
- م: المادة
- م.ت: المرسوم التنفيذي
- م.م.ق.ت: المعدل والمتمم للقانون التجاري
- م.م.ق.ع: المعدل والمتمم لقانون العقوبات
- ق.ع: قانون العقوبات
- ق.ع.ج: قانون العقوبات الجزائري
- ق: القانون
- ج.ر: الجريدة الرسمية

مقدمـة:

شهد العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحولات السياسية، الاجتماعية والاقتصادية التي شهدها خلال القرن الماضي، فكانت هذه التحولات مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية، ونتيجة لهذه التحولات عرفت البيئة المحيطة بالمؤسسة تغيرات هائلة ارتسمت في الحاجات المتزايدة والمتعددة لأفراد هذا المحيط وللمؤسسة لاتخاذ القرارات السليمة، لتحقيق ذلك استوجب التكيف والتأقلم مع هذه التغيرات، فعرفت المؤسسات تطورات كبيرة من حيث شكلها وطبيعة نشاطات وأساليب تسييرها، فظهر هناك أنواع مختلفة للمؤسسات من شركات مساهمة إلى شركات متعددة الجنسيات وشركات افتراضية، وظهر كذلك سياسات مختلفة للمؤسسات من توسع واندماج، وترتب عن هذا التنوع في حجم المؤسسات إلى ظهور ما يسمى "بالملكية الغائبة" أي انفصال رؤوس الأموال عن إدارة وتسيير الشركات، الأمر الذي أدى إلى ظهور الحاجة الملحة لنوع من الرقابة للحفاظ على أموال المالكين من جهة، وإضفاء نوع من الثقة مع مختلف الأطراف المتعاملين مع المؤسسة.

من هنا جاءت فكرة البحث عن أداة بديلة تكون خارجة عن الأجهزة الداخلية للشركة وتخضع إلى تنظيم آخر يضمن لها تلك الاستقلالية في المراقبة، فكان ميلاد مهنة محافظة الحسابات ثمرة جهد طويل من طرف رجالات القضاء والفقه، وسعيا إلى تحقيق الغاية المرجوة من هذا الجهاز الرقابي، حرص المشرع على التنظيم المحكم لمهنة محافظ الحسابات من خلال جملة النصوص القانونية المنظمة لها، وعليه كان أول قانون قام بتنظيم مهنة محافظ الحسابات هو الأمر (رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975) المعدل والمتمم والمتضمن القانون التجاري، مع الإشارة إلى أن هذا القانون تضمن بعض المواد التي تنظم مهنة وعمل محافظ الحسابات داخل بعض أنواع الشركات التجارية بصفة خاصة، وهي شركات المساهمة والتوصية بالأسهم، وبقيت مهنة محافظ الحسابات منظمة في القانون التجاري المعدَل والمتمم، ليتدارك فيما بعد المشترع الأهمية التي تحتلها مهنة محافظة الحسابات في حياة الشركات والهيئات على اختلاف أنواعه وتشكيلاتها وحتى نشاطها، ليفرد لها أول قانون مخصص يتنظم هذه المهنة من جميع النواحي والجوانب هو القانون رقم (91-08)، حيث تضمنت المواد الخاصة بمهنة محافظ الحسابات كيفيات تعيينه ومن يحق لهم ممارسة هذه المهنة وسلم أتعاب هذا الجهاز وعزله، والمهام التي يقوم بها إضافة إلى حقوقه هو التزاماته، كما تبع هذا القانون جملة من المراسيم التنفيذية والقرارات والمقررات المفسرة والموضحة للمواد القانونية المبهمة والمعقدة، وفي أحيان أخرى حتى المبينة الكيفيات تطبيق بعض المواد في بعض أنواع الشركات.

وأخذ هذا القانون في التطبيق والسريان على مهنة محافظ الحسابات إلى أن عاد المشرع من جديد وقام بإعادة تنظيم هذه المهنة كليا وبصفة جذرية بواسطة قانون أخر ألغى سابقة، وذلك من خلال القانون رقم (10-01) المؤرخ في 29 يونيو 2010 والمتعلق هو الآخر بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فمحافظ الحسابات

يعتبر الشخص القانوني الذي له علاقة وطيدة بالشركات وخصوصا شركات المساهمة نظرا للمهمة التي أوكلها له القانون وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد والاستقلالية التامة حول النتائج المتوصل إليها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى يعتبر محافظ الحسابات شخص مستقل يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته ويعتمد على طريقة عمل مجموعة من معايير الأداء المهني، وله دور في زيادة موثوقية الكشوفات المالية من خلال الكفاءة والاستقلالية التي يتمتع بها وهو مسؤول على اكتشاف التلاعبات والممارسات الاحتيالية التي قد تمارسها الإدارة.

ومن خلال ما سبق، يتم طرح الإشكالية التالية:

- إلى أي مدى وفق محافظ الحسابات في البت في القضايا أمام المحكمة؟

تندرج تحته جملة من التساؤلات الفرعية:

- ما هي مسؤولية محافظ الحسابات القانونية؟
- ما هي القضايا التي يكون لمحافظ الحسابات الدور فيها؟
- ما الإجراءات القانونية التي يلتزمها محافظ الحسابات عند طلب رأيه أمام المحكمة وكيفية سير العملية؟
- إلى أي مدى وفق محافظ الحسابات في البت في القضايا أمام المحكمة؟

الدراسات السابقة

أولا– عرض الدراسات السابقة:

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق لأهم الدراسات السابقة والتي كانت في حدود الباحث:

1– دراسة (شهلة عدنان، 2019)، "إلتزام محافظ الحسابات بالإعلام في شركة المساهمة – دراسة مقارنة" هدفت الدراسة لمعرفة الآليات الموضوعة تحت تصرف محافظ الحسابات للقيام بمهمة الإعلام في شركة المساهمة، ونوع الاجتهادات التي يستعملها هذا الأخير للقيام بالإعلام، وأخيرا، ما هي التقارير التي يعدها محافظ الحسابات في كل مرحلة من مراحل الإعلام؟ وتوصلت إلا أن النصوص والقوانين المستعارة من النظام الفرنسي تعاني من قصور في التطبيق مما أوجد ثغرات ونقائص يجب تداركها لحماية المصالح المتداخلة في نشا الشركات، ومن بينها:

– إلزامية المساهمة بـ 58% من رأسمال الشركة، وهذا ما يلغي خصائص المؤهلات والكفاءة؛

– اهتم المشرع الجزائري بمجلس الإدارة لكنه أغفل نظام التحديث الذي يهتم بالأعضاء؛

– إلزامية التبليغ تكون في الجنح فقط رغم أن الأفعال الإجرامية أشمل وأحق بالتعميم؛

– الحق في استدعاء الجهات القضائية لجنة المشاركة (الهيئة المستخدمة) رغم أن محافظ الحسابات أكثر دراية بالكشوفات والجانب المحاسبي المالي؛

– كلما كانت النصوص القانونية أكثر صراحة وتميز بالوضوح والبساطة كلما كانت النتائج آنية سريعة وفعالة تخدم ما وضعت لخدمته دون عراقيل مقصودة أو غير مقصودة.

2– دراسة (عمر ديلمي، 2017)، بعنوان: **"نحو تحسين أداء المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية"**. هدفت هذه الدراسة الى قراءة ما تعانيه مهنة المراجعة المالية في الجزائر حاليا من بعض المشاكل، من بينها ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات موضوع المراجعة ونقص كفاءة محاسبي بعض المؤسسات في معالجة العمليات والإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية حسب قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، كما تحتوي المهنة على بعض النقائص تتمثل في ضعف دور المنظمات المهنية في تنظيم المهنة بشكل جيد، بالإضافة إلى حاجة المهنة من طرف المراجعين، كما تفتقر المهنة إلى هيئة مستقلة تقوم بتطويرها وتحسينها إلى إطار متكامل لمعايير المراجعة يمكن الاسترشاد والالتزام باستمرار، بالإضافة إلى الاستخدام غير الكفء للأساليب الكمية العلمية كالمعاينة والإجراءات التحليلية وبحوث العمليات من طرف المراجعين لاسيما خلال العمل الميداني. وقد توصل الباحث الى: يتم تحسين أداء مهنة المراجعة المالية في الجزائر من خلال تحسين مستوى التأهيل العلمي للمراجعين عن طريق اعتماد تدريس المناهج الدولية في معاهد تكوين المراجعين وفي الجامعات بالجزائر خاصة ما يتعلق بكيفية تطبيق معايير المراجعة الدولية، وكذلك تحسين مستوى التأهيل العملي عن طريق تجسيد وتفعيل سياسة التربصات للمراجعين بالخارج وإعادة النظر في كيفية منح التراخيص وتنظيم المكاتب، بالإضافة إلى ربط علاقات لمكاتب المراجعة في الجزائر مع مكاتب دولية تعتمد معايير المراجعة الدولية ومحاولة الاستفادة من تجارب الدول التي نجحت في تحسين وتطوير مهنة المراجعة فيها بالاعتماد على معايير المراجعة الدولية.

3– دراسة (رشيد سفاحلو، 2017)، بعنوان: "أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (IAS) في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية"(IFRS).

هدفت هذه الدراسة الى دراسة تبني الجزائر الى معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) وذلك عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث بات من الضروري التفكير في إصلاح نظام المراجعة، وهو فعلا ما حصل منذ صدور القانون 10-01 المنظم للمهنة، وتبعه المرسوم التنفيذي 11-202 الذي نص على تطوير محليا معايير تقارير محافظي الحسابات، والتي يتم تطبيقها إلى غاية 2014 الضمني للمعايير الدولية للمحاسبة من طرف الجزائر عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي، ولتبين ضرورة تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (IAS)، وإبراز مدى التوافق الموجود حاليا بين الدقيق في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق ثم محاولة استنتاج الطريقة المناسبة لجعل هذا التكييف ممكنا.

توصل الباحث في نهاية هذه الدراسة إلى استحسان تبني الحكومة الجزائرية لمعايير دولية في قالب تشريعي ولك بهدف المشاكل والصعوبات الناجمة عن تبني الضمني لها، وبينت أن هناك توافقا جزئيا بين المراجعة في الجزائر والمعايير الدولية للتدقيق، وبالتالي الشروع في تطبيق تلك المعايير يلقى قبولا واسعا من طرف الممارسين، والطريقة المقترحة من طرف أفراد العينة من أساتذة جامعين ومهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، هي تبني جزء من تلك المعايير وتطوير محليا الجزء الباقي منها، باستثناء الخبراء المحاسبين الذين فظلوا التبني الكامل لها.

4- دراسة (رشيدة خالدي، 2016) بعنوان: "دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر". تدور الإشكالية الرئيسية للدراسة حول، كيف يمكن أن تساهم معايير المراجعة الدولية في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ومن الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة، إبراز الفائدة من إصدار معايير المراجعة الدولية وكذا أهمية تبنيها، إبراز تطور مفهوم فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين ممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، معرفة آراء مراجعي الحسابات في الجزائر حول مدى تأهيل بيئة الجزائر لتبني معايير المراجعة الدولية، ومدى مساهمتها في تضييق من الفجوة التوقعات في بيئة المراجعة القانونية في الجزائر، ولمعالجة الموضوع اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات الثانوية، واستخدام المنهج التاريخي بغية الوصول فجوة التوقعات ،وأهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة، الوجود الفعلي لظاهرة فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، لتبني معايير المراجعة الدولية شريطة تكييف واقع الممارسة المهنية وتعليم وتمهين مراجعي الحسابات، كما خلصت الدراسة إلى أهمية أحد عشرة معيار من معايير المراجعة الدولية لهم الدور المباشر والغير مباشر في تضييق فجوة التوقعات، كما أوصت الباحثة بضرورة الاهتمام بالثقافة المالية والتي تساهم في توعية مستخدمي القوائم المالية بمسؤوليات مراجع الحسابات، وكذا ضرورة صياغة معايير محلية حيث تكون قاعدة هذه الصياغة معايير المراجعة الدولية.

- التزايد المتسارع في عدد من المشروعات الخاصة وزيادة حجم الاستثمارات الخارجية في الصين مما يتطلب نوع من التطوير والتحديث للنظام المالي لغرض الإصلاح الاقتصادي ومواكبة كل المتطلبات؛
- التطور في سوق الأسهم المالية وتأثيره لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة تطوير بيئة مهنة المراجعة؛
- إن عملية الإصلاح الاقتصادي والتطوير لمعايير المحاسبة والمراجعة في الصين تحتم ضرورة خلق نوع من التماثل أو التوافق مع متطلبات معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

5- شريقي عمر، مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12 لسنة 2012.

هدفت الدراسة إلى معرفة وتحليل المسؤوليات المختلفة التي يواجهها محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسته لمهامه، ومقارنة ذلك مع ما هو موجود لدى الدولتين تونس والمملكة المغربية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها:

- مهنة محافظة الحسابات لها أهمية كبيرة في حماية الاقتصاد الوطني نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تنشرها مختلف المؤسسات؛
- جعل المشرع الجزائري محافظ الحسابات يواجه ثلاثة أنواع من المسؤوليات بمناسبة ممارسة مهنته مثل نظرائه في تونس والمملكة المغربية، وهي مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية؛
- ما هو معمول به فيما يخص المسؤولية المدنية والانضباطية هو مشابه كثيرا لما هو معمول به في تونس والمملكة المغربية؛
- فيم يخص المسؤولية الجزائية فنرى أن هناك بعض أوجه الاختلاف فيما يخص العقوبات المسلطة على محافظ الحسابات بين البلدان الثلاث، ويرجع ذلك لاختلاف البيئة التي تمارس فيها المهنة.

تتفق هه الدراسة مع الدراسة الحالية في تناولها موضوع محافظة الحسابات إلا أنها اقتصرت على جزئية تحليل مسؤوليات محافظ الحسابات فقط، بعكس الدراسة الحالية التي تسعى إلى دراسة مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات ودوره في بث القضايا أمام المحكمة والجهات القضائية.

ثانيا– مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة:

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة استنتاج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف فيما يلي:

أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة: من خلال التطرق للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع الحالي، نجد أن هناك تعدد بالدراسات التي تناولت مناقشة الأبعاد المختلفة لمحافظ الحسابات في الجزائر ودوره في بت في القضايا أمام المحكمة، حيث تناولت جوانب عديدة مثل:

- دراسة محافظ الحسابات من الجانب القانوني؛
- أهمية محافظ الحسابات في استمرارية المؤسسة؛
- دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

أما الدراسة الحالية والتي اتسمت بمساهمة محافظ الحسابات ودوره في البت في القضايا أمام المحكمة تميزت بدراسة جانب آخر والذي تمثل في دور محافظ الحسابات في حسم مواطن الشك والارتياب من طرف الجهات القضائية من خلال نظام الرقابة.

كما تم الاستفادة من الدراسات السابقة في:

1- تم الاستفادة منها في إعداد المنهجية المتبعة في المذكرة؛

2- تم أتباع الطريقة في اختيار منهج وأدوات الدراسة المناسبة للدراسة الحالية؛

3- تم الاستفادة منها لتكوين الجانب النظري وإعداد خطة تتناسب وتحديد متغيرات الموضوع؛

4- تم إعداد دراسة الحالة من خلال تحليل تقرير محافظ الحسابات ودوره في تقيم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

5- الإلمام بالنتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة والانطلاق في الدراسة الحالية.

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

من حيث المكان والزمان: تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وبالتحديد في (ولاية بسكرة) سنة 2023، بينما تمت الدراسات السابقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية (ولايات مختلفة) والأجنبية في دول أخرى متغيرة عربية وأجنبية من سنة 2016 إلى 2021.

من حيث عدد العينة: نجد أن جزء من الدراسات السابقة تناولت عينات مختلفة العدد من خلال مقارنة بالدراسة الحالية وبعضها الآخر أقل وذلك حسب إمكانية كل دراسة، بينما أعدت هذه الدراسة على الجانب النظري لمحافظ الحسابات ودوره في البت في القضايا وفي الفصل الثاني على الدراسة التطبيقية وكيفية بث القضايا وفقا لقواعد المراجعة والرقابة الداخلية ولجأ الطالبان إلى استعمال مقابلة شخصية لدى مكتب محافظ الحسابات بولاية بسكرة.

من حيث المتغيرات: هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة مساهمة محافظ الحسابات في الفصل في القضايا التي تحتاج إلى إفصاح الخبرة المحاسبية أمام القضاء، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها: مستخدمي القوائم المالية، المراجعة القانونية، الأجهزة العليا للرقابة الداخلية.

فرضيات الدراسة:

- المسؤوليات القانونية المنوطة بمحافظ الحسابات هي المسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية.
- القضايا الاقتصادية الموكلة لمحافظ الحسابات هي المسائل التي تحتاج إلى التحقيق والمصادق المحاسبية.
- الإجراءات القانونية التي يسير وفقها محافظ الحسابات عند طلب رأيه أمام المحكمة هي استلام طلب التعيين والإمضاء عليه ثم بدأ عملية الفحص ثم التحقيق ثم كتابة التقرير وتقديمه أمام القاضي مع ملف لكافة الأتعاب.

منهج الدراسة:

نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة، ومن أجل الإلمام أكثر بالموضوع بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة، اتبعنا منهجين أساسيين في دراستنا هذه، بحيث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال فحص وتحليل المواد القانونية التي تتناول هذا الموضوع سواء ما تعمق بالقانون التجاري أو القانون المنظم لمهنة محافظ الحسابات أو قانون العقوبات والقانون المدني، ومن جهة أخرى استخدمنا منهج دراسة حالة الذي اعتمدنا عليه خلال الدراسة الميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات والخروج بالنتائج من هذا العمل.

خطة البحث:

بهدف معالجة موضوع الدراسة تم تقسيم البحث إلى فصلين نظريين وفصل ثالث خاص بالدراسة الميدانية، حيث شمل الفص الأول بعنوان محافظ الحسابات والقضايا الاقتصادية على مبحث خاص بالتأصيل النظري لمفهوم محافظ الحسابات والقضايا الاقتصادية ومبحث ثاني حول المركز القانوني لمحافظ الحسابات ومبحث ثالث بعنوان دور محافظ الحسابات، أما الفصل الثاني فكان بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات والذي تم تقسيمه إلى أربع مباحث المبحث الأول خاص بالتمييز بين المسؤوليات الثلاث لمحافظ الحسابات والبحث الثاني حول المسؤولية المدنية والمبحث الثالث حول المسؤولية التأديبية والمبحث الأخير حول المسؤولية الجزائية، أما الفصل الثالث حول الدراسة الميدانية بمكتب محافظ الحسابات –بسكرة حيث قمنا أولا بتعريف المكتب وخدماته التي يقوم بها، ثم عرض وتحليل نص المقابلة الشخصية ثم خاتمة الدراسة التي تحتوي على النتائج والتوصيات.

أهمية الدراسة:

تتبلور أهمية البحث هذا من خلال دور التدقيق المالي الذي يفضي لجملة من المهام القانونية الفعالة والمهمة لمحافظ الحسابات، ما يحافظ على السير الحسن للمنظومة المالية للشركات، وبالتالي دوره في اقتصاد المؤسسة وضمان السير الرقابي الفعال وخلوه من التجاوزات والانتهاكات وتراكم الأخطاء والأعباء الاقتصادية والقضائية، عبر المهمة الرقابية التي يمارسها على أعمال الشركات، حيث يجبر القانون على تعيين محافظ الحسابات، والدور الفني يلعبه رأي محافظ الحسابات الفني المحايد في إضفاء الثقة على القوائم المالية التي تصدرها بالنسبة للعديد من مستخدمي القوائم المالية، ونظرا لذلك

نجد مهنة محافظ الحسابات قد أحاطتها جل التشريعات والقوانين في العديد من الدول، سواء من حيث الممارسة الميدانية أو من حيث المسؤوليات التي تقع على عاتق من يمارسها.

أهداف الدراسة:

وتهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات من جميع جوانبها بشكل عام، بداية من ممارسة المهنة وتعيينه لدى الهيأة أو المنشأة التي يراقبها إلى غاية نهاية عمله بها، ومحاولة إظهار دوره في هذه الأخيرة، والوقوف على أسباب قيام المسؤولية تجاه محافظ الحسابات والآثار المترتبة عليها، ومن جهة أخرى توضيح دور رأي محافظ الحسابات في بث القضايا لدى المحكمة.

أسباب اختيار الموضوع:

يعود سبب اختيارنا للموضوع نجد في ذلك أسباب ذاتية وأخرى موضوعية، الأسباب الذاتية تعود إلى الميول الشخصي لهذا النوع من المواضيع، بالإضافة إلى مدى ملائمة البحث مع تخصص المدروس ألا هو محاسبة وتدقيق، ومحاولة الاستفادة من الموضوع مستقبلا في الحياة المهنية، أما الأسباب الموضوعية، فتكمن في التعرف على واقع ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بشكل عام، ودوره في التقاضي وهو العنصر الذي يتم سرده هامشيا في أغلب البحوث رغم أن الشرع كفله وهو منصوص عليه، وكذا إثراء الكم المعرفي للمكتبة.

الفصـــل الأول :

محافـظ الحسابات

والقضايا الاقتصادية

تمهيد:

أمام ازدياد دور الشركات في تعزيز الاقتصاد القومي لكل بلد كان لا بد من تنظيم هذا الاقتصاد، واستحداث جهاز يسهر على ضمان السير الحسن للشركة وكذلك يضمن الصدق ومصداقية المعلومات، فكان ميلاد مهنة محافظ الحسابات بمثابة قفزة نحو تطوير الشركة وضمان حقوق المتعاملين معها، من هنا يظهر دور هذا الجهاز والذي أولته التشريعات العالمية أهمية كبيرة على غرار الحكومة الجزائرية، فعرفت مهنة المراجعة في الجزائر عدة تطورات نظرا للتحولات الاقتصادية التي مرت بها الدولة من خلال الانتقال من النظام الفرنسي إلى النظام الاقتصادي الاشتراكي الموجه إلى اقتصاد السوق، وبعد تبني الجزائر لنظام محاسبي جديد وفق المعايير المحاسبية الدولية، أصبح لابد من النهوض بمهنة المراجعة وإعطائها الاهتمام الكافي بإصدار العديد من النصوص التشريعية المنظمة لمهنة المراجعة، حيث تعتبر مهنة المراجعة الوسيلة الوحيدة القادرة على الحكم على مصداقية مخرجات القوائم المالية للمؤسسة، وهذا ما يتيح للمستخدمين هاته القوائم المالية في اتخاذ القرارات المختلفة.

المبحث الأول: التأصيل النظري لمفهوم محافظ الحسابات

بالنظر إلى محافظة الحسابات كمهنة في إطارها القانوني نجد أنها تسير وفق جملة من النصوص تشير لأهمية مركزها ودورها في ضمان النهج الصحيح للشركات باعتبارها تساهمية ذات أسهم وتابعة لأشخاص ماديين، وعليه فمن المنطقي التعرف أولا على مضمون هذه التشريعات المحددة لمهنة محافظة ومراجعة الحسابات.

المطلب الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات

كانت التسمية المعتمدة من قبل في القوانين الفرنسية هي المحافظ (Commissaire) رغم أن الواقع العملي والعادة كانت غير ذلك حيث كانت تستعمل تسمية محافظ المراقبة (Commissaire De Surveillance) وذلك حسب قانون شركة التوصية، حتى أن اللجنة المكلفة بإصلاح القانون التجاري لسنة 1966 كان قد اقترحت تسمية "المحافظ المراقب (Commissaire Censeur) لكن لم يتم اعتمادها واستقر الأمر في الأخير على اعتماد تسمية محافظ الحسابات (commissaire Aux Comptes) التي تعبر بحق على الدور الذي يلعبه هذا الأخير في الشركات.

والملاحظ في هذا الخصوص أن مصطلح محافظ الحسابات غير متفق عليه في اللغة العربية سواء في التشريع الوطني أم في التشريع المقارن، فالمشرع الجزائري يستعمل تارة مصطلح محافظ الحسابات وتارة أخرى مصطلح مندوب الحسابات، أما المشرع المصري فيستعمل مصطلح مراقب الحسابات أو مفوض المراقبة، أما المشرع اللبناني والمشرع الأردني فيطلقان عليه تسمية مدقق الحسابات، أما المشرع المغربي فيطلق عليه مصطلح مندوب الحسابات.

أما في الجزائر فقد مورست مهنة محافظة الحسابات منذ الاستقلال في الشركات التابعة للقانون الخاص وكان ذلك بمقتضى النصوص القانونية الفرنسية التي تواصل العمل بها إلى غاية تاريخ إنشاء القانون التجاري، أما مراقبة الشركات الوطنية فقد كرست قانونا بمقتضى الأمر رقم (69-107 الصادر في 1969/12/31) المتضمن قانون المالية لسنة 1970 بحيث نصت المادة 39 منه بأن الوزير المكلف بالمالية والتخطيط يقوم بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم.

ويجوز أن يعين للغرض ذاته محافظو الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها، وهذا ما قد جاء به فيما بعد المرسوم رقم (70-173 الصادر في 1970/11/16) المتعلق بمهام والتزامات محافظي الحسابات والذي اعتبر محافظي الحسابات كمراقبين دائمين لتسيير المؤسسات العمومية والشبه عمومية يعينهم وزير المالية من بين المراقبين العامين للمالية أو مراقبي المالية أو مفتشي المالية، ويمكن بصفة استثنائية عند الحاجة اختيارهم من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة.

وتواصل العمل على هذا النحو حتى تاريخ إنشاء مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية حيث تحت تأثير دستور 1976 الذي عرف وأعاد تنظيم وظيفة الرقابة أنشأ المشرع مجلس المحاسبة بمقتضى الأمر 80-05 الصادر بتاريخ 1980/03/01 هذا القانون ألغى المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 وكذا المرسوم 70-173 السالفي الذكر، وبموجب نص المادة 05 منه أصبح مجلس المحاسبة هو المكلف بمراقبة المؤسسات العمومية وأصبحت مهنة محافظة الحسابات تحت وصاية وزير المالية على خلاف ما هو عليه الحال في فرنسا أين نجدها تحت وصاية وزير العدل.

وتميزت هذه الفترة بوجود محافظي حسابات مع انعدام نظام قانوني يحكمهم وينظم مهامهم، ولقد دام ذلك إلى غاية إصدار القانون رقم (84-21 المؤرخ في 1884/12/24) المتضمن قانون المالية لسنة 1985 حيث نصت المادة 169 منه على أنه يتم تعيين محافظي الحسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام لدى الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصة من أموالها، وكان من المفروض أن يتبع ذلك مرسوم تنظيمي يحدد كيفية تطبيقه إلا أنه لم يحدث ذلك وقد أرجعه البعض إلى الظروف الاقتصادية التي عاشتها البلاد آنذاك حيث استوجب الاهتمام بمهام أخرى مثل إعادة الهيكلة العضوية والمالية للمؤسسات من جهة، ومن جهة أخرى إلى نقصان محترفي الرقابة القانونية حيث قدر عدد الخبراء المحاسبين بأقل من عشرين في حين أن عدد المؤسسات كان يقارب الـ 1600 مؤسسة إضافة إلى غياب نظام مهني للمهنة حيث لو وجد لكان لا محالة يهتم بمصير هذه المهنة وجلب اهتمام السلطات المعنية حول الدور الذي يمكن أن يؤديه هذا الجهاز.

وفي سنة 1988، أصدر المشرع الجزائري القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية (88-01 المؤرخ في 1988/01/12) والذي أخضع المؤسسة العمومية لقواعد القانون التجاري والقانون المدني في حال غياب أحكام خاصة، وبهذا نظمت وظيفة الرقابة التي ترجمت على المستوى القانوني بإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات وتأسيس المراقبة الداخلية في المؤسسات العمومية وذلك حسب نص المادة 40 منه.

وبعد ذلك أصدر المشرع القانون (91-08) السابق ذكره المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأتبعه بالمرسوم التنفيذي (92-20 المؤرخ في13 /1992/01) الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للمهن الثلاث السالفة الذكر وتلاه المرسوم التنفيذي (96-136 المؤرخ في 1996/04/15) المتضمن قانون أخلاقيات المهن الثلاث، ومرت وظيفة محافظ الحسابات والتدقيق بعدة فترات تاريخية على غرار ما تم ذكره من مراحل قبل أن يصبح بالشكل الذي هو عليه اليوم، ويمكن تبيين هذه المراحل في شكل فترات هي:

- الفترة من العصر القديم إلى 1500م.
- من 1500م إلى 1850م.
- من 1850م إلى 1905م.
- من 1905م إلى وقتنا الحاضر.

1- الفترة من العصر القديم حتى 1500م: كان التدقيق غير معروف ويستعاض عنه بأنه يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من دفتر المحاسبة تسجل فيها نفس العمليات المحاسبتية من قبل محاسب كل مجموعة وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصب على المخزون السلعي حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش في الدفاتر، أما في عهد الإمبراطورية الرومانية فقد كانت الدفاتر المحاسبية على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه لاكتشاف أي تلاعب أو غش، وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية ايطاليا وقسمت إلى دويلات، ظهرت الحاجة إلى المراجعة خاصة بعد انتشار التجارة حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة لتدقيق العمليات المسجلة في الدفاتر، وفي سنة 1394م استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية، وعموما كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون الدينية، وكانت هذه العملية تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية. (إسماعيل، 2020\2021، ص7))

2- الفترة من 1500م إلى 1850م: لم تختلف الفترة هذه عن سابقتها فمن حيث الأهداف لم يكن هناك أي تغيير يذكر غير أنه حدثت بعض التغيرات هي:

أ- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين.

ب- تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج وهذا ما أدى إلى ظهور نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع، ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

3- الفترة من 1850م إلى 1905م: هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا وخاصة في المملكة المتحدة وذلك بعد اندلاع الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور شركات المساهمة الكبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في شركات المساهمة، وظهرت الحاجة من طرف المساهمين وبشكل ملح في المحافظة على أموالهم المستثمرة، وهذا كله أدى للجوء للمراجعة كمهنة خاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث ومحايد تكون مهمته تبيان مدى أمانة القائمين على أموالهم وممتلكاتهم، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة وبذلك عرفت لأول مرّة المراجعة الاختيارية وبذلك أصبحت المراجعة أقل تفصيلا وكان الهدف الجوهري في نهاية هذه الفترة هو اكتشاف الغش أو التلاعب بالدفاتر من خلال اكتشاف الأخطاء سواء أكانت فنية أو في تطبيق المبادئ المحاسبية. (إسماعيل، 2020\2021، ص8)

4- الفترة من 1905م حتى وقتنا الحاضر: في هذه الفترة المراجع يعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية المراجعة، وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، ومن تم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي وليس الحكم الشخصي للمدقق، أمّا الهدف الأساسي لعملية التدقيق أصبح إعطاء رأي محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتيجة أعمال المؤسسات، أما اكتشاف الأخطاء فلم يعد الهدف الأساسي لعملية التدقيق، بل ذلك يأتي كنتيجة طبيعية لقيام المدقق المؤهل عمليا وعلميا لمهمته على أحسن وجه، ولقد شهدت الفترة الأخيرة تطورات مهمة في أهداف التدقيق وإجراءاته وبرامجه ومفاهيمه وأهمها:

- تغير أهداف التدقيق لحماية الأصول من التلاعب والاختلاس إلى تقييم عدالة القوائم المالية.
- تزايد مسؤولية المدقق اتجاه مستخدمي القوائم المالية.
- تغيير طريقة وإجراءات التدقيق من تدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق كامل اختياري.
- تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لتوجيه التدقيق وتحديد نطاقه وتوقيته واتساعه.
- تزايد أهمية الإفصاح عن البيانات والمعلومات الإضافية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية، والمركز المالي كملحقات وملاحظات ضمن البلاغ المالي.
- تطور إجراءات التدقيق الحديثة نتيجة تطور نظم المعالجة الإلكترونية للبيانات والتوسع في استخدام الحاسب الآلي في نظم المعلومات المحاسبية. (بن ساعد، 2020\2021، ص9)

كما أن تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر مرت بعدة مراحل وتطورات نتيجة تطور وتغير الظروف التي في البلاد منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، فقد كانت الجزائر بعد الاستقلال تابعة اقتصاديا لفرنسا بالرغم من استقلالها السياسي نتيجة عدم امتلاكها للإمكانيات المادية ولا البشرية ولا المالية باعتبارها خارجة من مرحلة صعبة جدا، ولعل أهم الهيئات التي ساهمت في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر وأهم هذه الهيئات نذكر:

- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)؛
- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين (ONEC)؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCA)؛
- الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (SNCA).

عرف تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر لأول مرة عدد من التطورات، بدأت أولا بإنشاء مجلس أعلى للمحاسبة مهمته إعداد مخطط محاسبي وطني للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق الأمر (75-35) الصادر سنة 1975 والاشراف على مهنة المحاسب والخبير المحاسب، ثم إنشاء مجلس المحاسبة لرقابة الأموال العمومية بموجب القانون (80-04) الصادر في 1980، ثم إصدار القانون المنظم للمهن المحاسبية رقم (91-08) الصادر في 1991، وهكذا إلى غاية الإصلاح المحاسبي الأخير لسنة 2010 وما انجر عنه من قوانين ومراسيم تنفيذية.

المرحلة الأولى (مرحلة ما قبل الاستقلال): كانت مهنة المحاسبة والتدقيق خاضعة لقوانين الاستعمار والتي تتمثل في:

- القانون الصادر في 17 جويلية 1856 المتعلق بشركات التوصية بالأسهم، حيث أوجب هذا القانون بتشكيل مجلس المراقبة؛
- القانون الصادر في 24 جويلية 1867 والمتمثل في ظهور ما يسمى بمحافظ الحسابات؛
- المرسوم الصادر في 30 أوت 1923 الذي ينظم شركات المساهمة، أما بخصوص المحاسبة فإن المؤسسات كانت تطبق النظام المحاسبي الفرنسي PCG لسنة 1957.

المرحلة الثانية (مرحلة ما بعد الاستقلال إلى غاية 1980): شملت هذه المرحلة جملة من التشريعات المتتالية حسب التطورات الحاصلة في شكل النشاط الاقتصادي ونجد:

بقيت مهنة المراجعة في الجزائر بعد الاستقلال تمارس وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969، حيث أدخلت محافظة الحسابات لأول مرة في المؤسسات العمومية الجزائرية في سنة 1969 بالقرار رقم (69-107) المؤرخ في 31 ديسمبر المتضمن لقانون المالية لسنة 1970، حيث ينص في مادته 39: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها"

صدور المرسوم التنفيذي (70-173) المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 المحدد لمهام وواجبات محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، حيث اعتبر محافظي الحسابات كمراجعين دائمين لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية الذين يعينهم وزير المالية منهم:

- المراقبون العامون للمالية؛
- المراقبون الماليون؛
- المفتشون الماليون؛
- الموظفون والمؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

ويقوم هؤلاء الأشخاص المذكورين أعلاه وفق (عمر، 2013، ص114-115) بالمهام التالية:

- مراقبة الاموال وطرق تنفيذ العمليات التي لها آثار اقتصادية ومالية على التسيير؛
- متابعة إعداد الحسابات والقوائم المالية؛
- مراقبة مصداقية الجرد وحسابات النتائج؛
- تقييم التسيير المالي والتجاري للمؤسسة المراقبة وكذا كشف اخطاء التسيير.

فمن خلال هذا القانون نلاحظ أن مهام محافظي الحسابات تنحصر في مهمتين أساسيتين:

- مراقبة مصداقية وشرعية الحسابات؛
- فحص نوعية تسيير المؤسسة المراقبة.

- صدور الأمر (71-72) المؤرخ في 29 نوفمبر 1971 المتعلق بتنظيم المحاسبة حيث من خلاله إنشاء جمعية تدعى المجلس الأعلى لتقنية المحاسبة CSTC يتعلق عملها على ضبط مقاييس المحاسبة وإعداد مخطط وطني لكل قطاع، أما بخصوص محافظة الحسابات فأعد بها للمفتشية العامة للمالية IGF وهي مديرية تابعة لوزارة المالية.

- صدور القانون (80-05) المؤرخ 01 مارس 1980 المتعلق بممارسة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، تم إلغاء المادة 39 من قانون المالية 1970 وكذا المرسوم التنفيذي (70-173) المؤرخ في 26 نوفمبر 1970.

المرحلة الثالثة (مرحلة إعادة التنظيم 1980-1990): بقي الشغور في مهنة محافظي الحسابات إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1985 المؤرخ في 31 ديسمبر 1984 الذي أصلح هذه المهنة حسب ما نصت عليه المادة 169 على أنه "يتم تعيين محافظي الحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تمتلك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي".

المرحلة الرابعة (مرحلة إعادة التأهيل المراجعة القانونية في المؤسسات العمومية الاقتصادية 1988-1991): اتخذت محافظة الحسابات منحى جديد من خلال إعادة تنظيم مهامها وذلك بصدور قانون (88-01) المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، إن هذا القانون قام بتحرير المؤسسات العمومية من القيود الإدارية التي كانت تعترضها وإعادة تنظيم وظيفة الرقابة من خلال إعادة تأهيل المراجعة الخارجية وإنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية حيث تم الفصل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية داخل

المؤسسات الاقتصادية، كما شهدت هذه المرحلة إنشاء مجلس المحاسبة التابع للدولة مهمته تدقيق حسابات المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي.

المرحلة الخامسة (مرحلة الاصلاحات ما بعد 1990 إلى غاية اليوم): تتميز هاته المرحلة بتغيرات جذرية في مهنة محافظي الحسابات تمثلت فيما يلي:

من سنة 1991 إلى غاية 2001: شملت هذه المرحلة صدور عدة تشريعات في المهنة ونجد:

- صدور قانون (91-08) سنة 1990 المتعلق بتنظيم مهنة المراجعة ويعتبر أول خطوة لتحرير المهنة حيث أنشئ بموجبه المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث أوكلت مهمة مراجعة الهيئات والمؤسسات إلى المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني؛
- صدور المرسوم التشريعي (93-08) المؤرخ في 1993 ليعدل ويتمم الأمر 75-95 المتضمن القانون التجاري وذلك ليتماشى مع التوجه الجديد للاقتصاد الجزائري نحو اقتصاد السوق؛
- صدور قانون (95-20) الذي يعدل ويتمم ويلغي أحكام القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة، وقد اعتبر هذا القانون المعمول به لحد الآن أن مجلس المحاسبة هو المؤسسة العليا والوحيدة للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية.

من سنة 2002 إلى غاية 2010: تميزت هاته المرحلة بإنشاء المجالس الجهوية.

من سنة 2010 إلى غاية اليوم: تميزت هاته المرحلة بتعديلات جديدة لمهنة المحاسبة والتدقيق، حيث تم تفكيك المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وإحداث 03 مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة CNC وتحت وصاية وزارة المالية، وتعني هذه المجالس بتنظيم المهن الثلاثة المتعلقة بها (الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد) من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع تغيرات المهنة، وهذا وفق القانون رقم (10-01) المؤرخ في 29 جوان 2010.

المطلب الثاني: تعريف مهنة محافظ الحسابات

1- مفهوم محافظ الحسابات: هناك عدة تعاريف لمهنة محافظ الحسابات يذكر منها:

- حسب المادة 27 من القانون رقم (91-08) المؤرخ في أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يعرف محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات بموجب أحكام التشريع المعمول به".

– حسب المادة 22 من القانون رقم (10-01) المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يعرف محافظ الحسابات أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص، وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

– عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين". (ق.ت، 2007، ص188)

– عرف محافظ الحسابات أنه "كل شخص مهني مستقل يقوم بمصادقة على صدق وشرعية القوائم والوثائق السنوية للمؤسسة، كما تفوض مهمته من قبل جمعيات المساهمين والتي يتم تحديده في لائحة المهنيين المعتمدة في المحاكم كما يستلم تفويض المساهمين لإنجاز مهمة وتقديم أريه الخاص حول الحسابات السنوية للمؤسسة". (زكرياء، 2018، ص3)

وبصفة عامة يمكن القول بأن محافظ الحسابات "هو كل شخص يمارس باسمه الخاص وبصفة عادية، وذو كفاءة علمية ومهنية، يقوم بفحص ومراقبة حسابات المؤسسة ومختلف القوائم المالية، وتقع تحت مسؤوليته المصادقة على مدى صحة وصدق وشرعية مختلف هذه الحسابات، من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير الذي تساعد الأطراف ذات الصلة في اتخاذ القرارات وتخوله البت في القضايا أمام المحكمة".

2– تعريف التدقيق:

عرفه التميمي (2017) أنه فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني".

وأشار الصحني وآخرون (2013) بأنه عملية منتظمة للحصول على القرائن بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك الى الأطراف المعنية، أو هو رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة مثل: الجرد، جدول حسابات النتائج، الميزانية. (Mokhtar, 2005, p4)

ومن التعاريف السابقة نستنتج التعريف التالي: التدقيق هو كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني محترف خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى سلامة وشفافية القوائم المالية ومدى مطابقتها للمستندات والدفاتر.

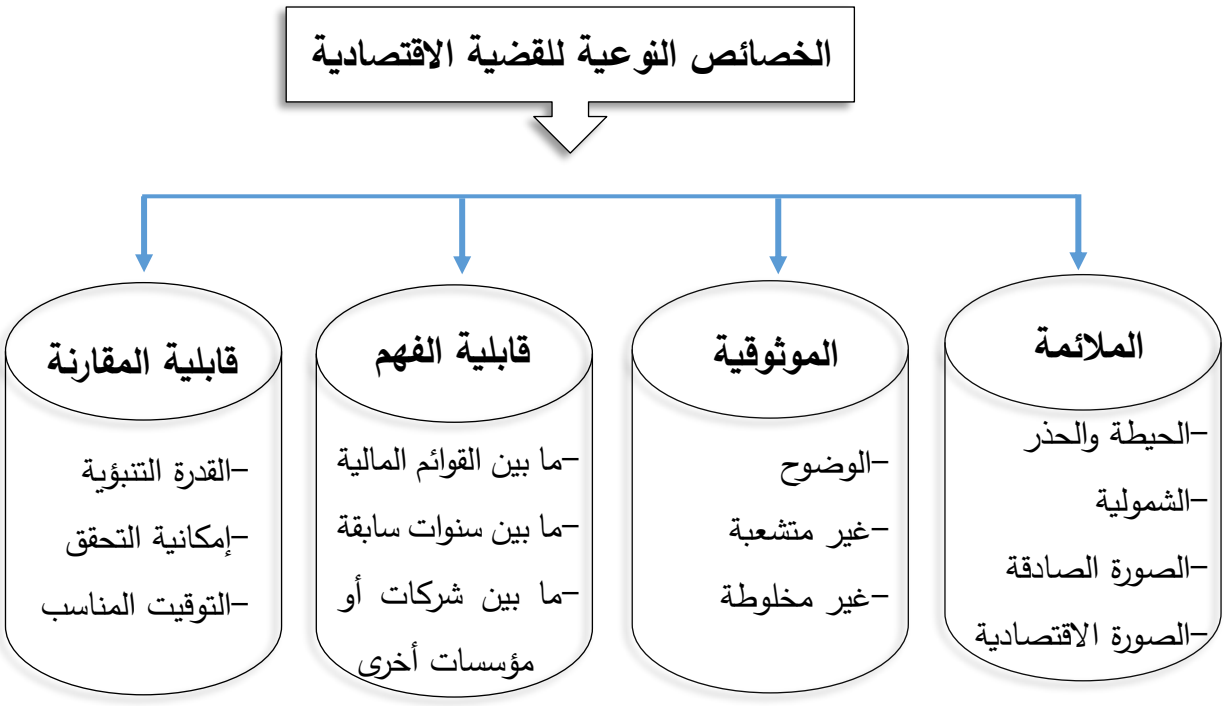
تعود أهمية التدقيق إلى كونها وسيلة تهدف إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن المثلة على هذه الأطراف والفئات نجد المديرين، والمستثمرين، والبنوك والزبائن والموردون، والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها، كما أن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه

المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن من اعتبار عنصر الحماية الممكنة. (إسماعيل، 2021\2022، ص9)

3- تعريف القضايا الاقتصادية:

رغم مرونة اللفظ الذي إلا أنه من الواجب حصر معناه لتجنب الإرباك وضبط توجه الدراسة بهدف التركيز على اقتناص البيانات والمعارف والمعلومات المهمة، وأجمعت أغلب الدراسات السابقة والأدبيات النظرية في ذات المجال أن المراد من القضايا الاقتصادية هي جملة المعلومات المالية (في شكل تقارير لقوائم مالية) تدل على احتمال وجود خلل في السير الطبيعي للمؤسسة وفق مقتضياتها القانونية، وهذه المعلومة هي التي تطرح على الجهات القضائية في قالب مختصر وبسيط وواضح ويمكن التقصي والتحقق منه، وهذا هو محور العلاقة بين التدقيق والرقابة المالية لمحافظ الحسابات والجهات القضائية التي تنظر في مختلف القرارات والأفعال بغرض النظر فيها وضبطها بما يتوافق والنصوص القانونية والتشريعية، فدون توفر هذه المادة المهمة (المعلومة المالية المعالجة من طرف محافظ الحسابات) قد يحدث قصور في الحكم الصحيح على وضعية المؤسسة محل النظر والأعضاء الفاعلين بها المتمثلين بالأساس في مجلس الإدارة والعلاقات المرتبطة بهم بالدرجة الثانية (حدادي، 2019)، ويمكن القول باختصار أن القضايا الاقتصادية هي كل مخالفة محل شك من قبل أطراف في المؤسسة يتم إحالتها للقضاء بهدف النظر والفصل فيها، والقضايا الاقتصادية التي يطرحها المحافظ بين أيدي العدالة لا بد أن تشتمل على جملة من الخصائص والمعايير النوعية في شكلها الصوري نوضحها في الشكل الموالي:

شكل (01): الخصائص النوعية للقضية الاقتصادية



المصدر: (لونيسة وسعيدي: 2016، ص493)

4- خصائص مهنة محافظ الحسابات:

تتميّز مهنة محافظ الحسابات في شركة الأموال بمجموعة من الخصائص العينية التي تميزه كشخص أثناء مزاولة لمهنة والتي تتمثل في الاستقلالية والموضوعية أولاً، ووجوب أن يتميز بالاستمرارية وكذا الكفاءة المهنية ثانياً، وإضافة الطابع الشخصي أثناء ممارسة لمهنته بشفافية ونزاهة ثالثاً.

أولاً- الاستقلالية والموضوعية: حتى يتسنى لمحافظ الحسابات إصدار أي حكم صادق عن الجانب المالي للشركة التي ندبت له مهمة الرقابة، يتوجب أن لا تكون غايته من أداء هذه المهمة تحقيق ربح خاص أو أن تكون له مصلحة مما يؤثر على إستقلاليته وموضوعيته، بل يجب أن تنحصر مهنته في الفحص والتدقيق دون التدخل في أعمال التسيير فلابد أن يتحلى بالمصداقية والشفافية وأن يمارس مهامه بإستقلالية عن هياكل المؤسسة سواء مع مجلس الإدارة أو الجمعية العامة (عباس، 2017، ص120) ويشترط ألا يكون في مهنته حالة من حالات التنافي التي قد تؤثر على حسن سير المهنة والتي تم ذكرها في القانون التجاري في المادة 715 مكرّر 06 من خلال نصها على أن: **"لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:**

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الاربعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (1/10) رأسمال هذه الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم."() (سامية، 2013، ص101)

ثانيًا- الاستمرارية والكفاءة المهنية: نصت المادة 31 من القانون (10-01) على خاصية الاستمرارية من خلال التأكيد على ضرورة استمرار محافظ الحسابات في الإطلاع على الوثائق المالية كما يلي أنّه:

"يمكن لمحافظ الحسابات في أي وقت وفي عين المكان الإطلاع على السجلات المحاسبة والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعيين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل تفتيشات التي يراها لازمة".

فيما تناولت المادة 8 من القانون رقم (10-01) المتعلق بالمهن الثلاث خاصة الكفاءة المهنية بإعتبار أن مهنة محافظ الحسابات مهنته حساسة وتقنية في نفس الوقت، لذلك إشترط فيها المشرع بعض الشروط لمزاولته المهنة والتي تتلخص في:

- أن يكون محافظ الحسابات حائزا الشهادات الجزائرية لحافظ الحسابات أو شهادة معترف بها، ومنحت له الشهادات من طرف معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو من طرف أحد المعاهد المعتمدة من طرفه.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية.
- أن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في منحة الوطنية للمحاسب المعتمدين. (سامية، 2013، ص112)
- كما أن مبدأ الكفاءة ينص أنه على المراجع المحافظة على مستوى كفاءته أثناء مزاولته للمهنة، وذلك ببذل العناية المهنية اللازمة والاكتفاء بأداء المهام الموكلة إليه من طرف المشرفين على عملية المراجعة. (عمر، 2011\2012)

ثالثا– الطابع الشخصي: ورد في نص المادة 57 من القانون رقم (10-01) على أنّه: "تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة"، فعليه يجب أن تتم كل أعماله تحت اسمه الخاص بإعتباره له مكتب خاص به حتى ولو كان المكتب عبارة عن شركة تضم عدة محافظي الحسابات إلا أن كل واحد ينجز أعماله باسمه وتحت مسؤولية الشخصية. ولا يجب استخدام غير أسمائهم سواء أمام أجهزة المؤسسة أو الشركات أو امام مؤسسات الدولة، كما يضيف للطابع الشخصي **مبدأ السلوك المهني** الذي يجب أن يلتزم المراجع بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.

المبحث الثاني: المركز القانوني محافظ الحسابات

بعد الإحاطة بالجانب المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات، سنأتي للتفصيل في ماهية مراجع الحسابات من وجه نظر تشريعية لآلية تطبيق هذه المهنة وذلك عبر ثلاث جوانب هي.

المطلب الأول: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

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 معترف بمعادلتها.
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
4. ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مذلة بشرف المهنة.
5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلفّ بالمالية، وأن يكون مسجل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

أقسم بالله العليّ العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة والسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد.

المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه

تعيين محافظ الحسابات: إنّ الاستعانة بمدقق خارجي يعد ضرورة بغض النظر عن شكل المنشأة القانوني، حيث ينص على هذا في عقود تأسيس شركات المساهمة وشركات الأشخاص أما الشركات الفردية على الرغم من أنها غير ملزمة بهذا إلا أنها تجد نفسها مجبرة بضرورة الاستعانة بخدمات المراجع القانوني كأن تلزمها بعض الجهات الرسمية بذلك أو أي جهة أخرى كالمصارف في حالة تقدمها للافتراض منها ويتم تعيين المراجع في الشركات الفردية بواسطة صاحب المشروع أما في شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء، ويكون بواسطة الجمعية العامة للمساهمين وأحيانا تفوض الجمعية العامة مجلس الادارة أو الادارة العليا للشركة بتعيين المراجع، ولكن يجب أن يتم هذا التفويض في أضيف الحدود وذلك حفاظا على استقلالية وحياد المراجع لأن عمله هو إبداء الرأي حول القوائم المالية المعدة من قبل الادارة. (مساك، 2014\2015، ص43)

ويقرر "حروز" (2017\2018، ص34) إجمالا أن تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية:

1- التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية):

يتم تعيين محافظ الحسابات عن تأسيس الشركة وذلك حسب المادة 26 من القانون (10-01) المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا. وعلى أساس دفتر الشروط، ومحافظ الحسابات من بين المهنيين المقدمين والمسجلين في دفتر الغرفة الوطنية وذلك عن تحرير الحصص العينية كلها وتحرير على الأقل 25 بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم)، هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المدبرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

2- التعيين عن طريق المساهمين: يعين محافظ الحسابات عن طريقة الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، ويختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني وذلك حسب ما جاءت به المادة (715) مكرر 4 من القانون التجاري المعدل.

3- التعيين عن طريق المحكمة: التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة (715) مكرر 4 "وإذا 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 الادارة أو مجلس المدبرين"

والمادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي: " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (01/10) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناءً على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذي عينتهم الجمعية العامة"

وإن تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

4- مدة العهدة: حدد المشرع الجزائري مدة العهدة لمحافظ الحسابات في المادة 27 من القانون (10-01) والتي تنص على ما يلي:

" تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

- لا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات
- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تحديد عهدة محافظ الحسابات."

2: موانع تعيين محافظ الحسابات:[1] إن ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، أو حين وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة (175) مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مراجع الحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية:

- الأقوياء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، واعضاء مجلس المدبرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المدبرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10\01) رأسمال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا، إما أن القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المدبرين أو من مجلس المراقبة؛

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين في أجل (05) سنوات ابتداءً من تاريخ انهاء وظائفهم؛

لنفس الأهداف، المادة 65 من القانون (10-01) حددت حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو مهمة الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيأة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته.

المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات

تقوم مراجعة الحسابات على عدة معايير أو مستويات أداء معينة متعارف عليها بين الممارسات لهذه المهنة.

أولا– المعايير العامة: تتمثل في مجموعة من المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لممارسي مهنة التدقيق منها:

– قبول المهمة وبداية العمل: يقول شريقي (2020، ص119-121) أن هذا المعيار يعالج في ضوء القوانين والتشريعات المعمول بها الحد الأدنى من الإجراءات التي يجب على محافظ الحسابات العمل بها.

1– قبول المهمة. قبل إعطاء المراجع موافقته على قبول المهمة عليه القيام بما يلي:

- التأكد من عدم وقوعه في حالات عدم الملائمة والمخالفات القانونية والنظامية المنصوص عليها في القانون والقانون (08/91) المنظم للمهمة.
- طلب قائمة القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة الخاضعة للمراقبة والشركات الحليفة ومقدمي الحصص العينية.
- التأكد من أن الإمكانيات المتوفرة لمكتبه تسمح له بتنفيذ المهمة.
- كما يجب عليه التأكد من أنه يستطيع إتمام مهمته بكل استقلالية.

وبعد قيام المراجع بالإجراءات المذكورة سابقا، فإنه يقدر مدى قدرته على القيام بالمهمة الموكلة له وبالتالي يقرر إما بقبول أو رفض المهمة وتبليغ الشركة بقراره.

2- بداية العمل: بعد تقديم المراجع تقرير لقبول المهمة عليه القيام بالإجراءات التالية:

- يجب على المراجع التأكد من صحة تعيينه إما بواسطة الجمعية العامة أو بواسطة الجمعية التأسيسية حيث أنه إذا كان حاضرا في الجمعية العامة التي تعينه فإنه يقوم بالتوقيع على الأنظمة، أما إذا كان حاضرا في الجمعية العامة التي تعينه فإنه يقوم بالتوقيع على الأنظمة، أما إذا عين بواسطة جمعية علمية عادية وكان حاض ار فإنه يوقع على محضر الجمعية التي عينته، أما إذا كان غائبا فإنه يبلغ الشركة كتابيا.

- بعد التأكد من صحة تعيينه، فإنه يجب أن يصرح كتابيا لإدارة الشركة بأنه لا يوجد في حالة عدم الملائمة.

- كما يجب عليه إعلام مجلس المنظمة الوطنية تعيينه بالشركة خلال 15 يوما التي تلي قبوله الوكالة بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام كما يذكر مسيري الشركات بعمليات الإشهار القانونية والتي يتكفل بها وهي:

- إعلام مجلس المنظمة الوطنية.

- نشر عملية تعيينه أو تجديد وكالته في جريدة الإعلانات القانونية.

- يجب على المراجع وإدارة الشركة التوقيع على الاتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة، وتشمل على الخصوص:

- طبيعة الأعمال الواجب القيام بها وحجمها.
- دورية المهمة ومدتها.
- المبلغ الإجمالي لمقابل الأتعاب وكذا مبالغ التسبيقات عن هذه الأتعاب.
- شروط التعاون بين الأطراف.
- كما تبين هذه الرسالة الآجلة القانونية لإيداع التقارير وكذا المتداخلون.
- الاتصال بزميله السابق لجمع المعلومات الضرورية التي تسهل عليه الشروع في العمل وهذا بموجب التضامن بين الزملاء.

كما تجدر الإشارة أنه في حالة تعيين أكثر من مراجع، فإن كل واحد منهم ملزم باحترام الإجراءات المذكورة أعلاه، أما في حالة رفضه للمهمة التي وكلت إليه، فعليه أن يبلغ الشركة بعدم إمكانيته لقبول المهمة مع تبرير ذلك بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام خلال 15 يوما التي تلي تبليغه بذلك، وذلك أنه إذا قامت الشركة بإجراءات الإشهار القانونية والنظامية فإنه يطلب في رسالة الرفض نشر رفضه لقبول المهمة.

ثانيا- معايير العمل الميداني: يقول التهامي (د.س، ص37-39) تعتبر معايير العمل الميداني معايير تنفيذية لعملية المراجعة حيث تتمثل:

- تخطيط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا ويجب الإشراف على أعمال المساعدين عن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة.

- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل و وافي حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.

- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية مقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الأري عن القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

ثالثا– أدلة الإثبات التي يستخدمها محافظ الحسابات.

تعني أدلة الإثبات كل ما يمكن أن يجمعه محافظ الحسابات من أدلة محاسبية لتدعيم أريه حول صحة القوائم المالية وكل المعلومات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية التحقق من صحة وسلامة العمليات، كما لها تأثير على تكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية:

أولا– أنواع أدلة الإثبات.

1) الوجود الفعلي: يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة مثل الآلات، المباني، الأراضي، العقارات، التجهيزات، النقدية، المخزون....الخ، وبعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل في حوزة الشركة ولكنه لا يعتبر كدليل على ملكية الأصل حيث أنه يجب على المحافظ الحصول على المستندات والشهادات المؤدية للملكية، وينظر للجرد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة الموثوق فيها كونه يتم من قبل المحقق نفسه ولا يوجد دليل أقوى من الذي يحصل عليه المحافظ شخصيا وقد يتم اللجوء إلى الجرد الفعلي للتحقق من صلاحية وجود الأصل، وفي بعض الأنشطة التي يملك المحافظ الخبرة بطبيعة هذا النشاط يجب عليه أن يلجأ على خب ارء للقيام بعملية الجرد. (الصحن وآخرون، 2004، ص160)

2) الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر: تعتبر الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات قرينة ودليل على صحة العمليات ودقة البيانات، وذلك يتحقق من خلال رجوع المراجع إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات ودفاتر الأستاذ وموازين المراجعة والكشوف المالية الأخرى. (جمعة، 2000، ص129)

3) نتائج تتبع الأحداث اللاحقة: من المعروف أن عمل المراجع إنما يتم بعد انتهاء الدورة المالية للمؤسسة، أي أن عمل المدقق يبدأ بعد إعداد الميزانية وحسابات النتائج للمؤسسة، وهذا يستغرق مدة معينة وبعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات المرتبطة بالفترة السابقة التي قد تكون دليل الإثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، والتي يقوم المدقق بفحصها، فمثلا قد يتأكد المدقق من صحة التزام بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد من جديد ذلك التسديد وسلامته.

4) المصادقات: عرفها كل من "لورينز ولوبيك" (2009، ص246) بأنها ايصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد، للتحقق من المعلومات التي يطلبها المدقق، وتعتبر المصادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف

المستخدمين، لأنه يصدر من مصر مستقل عن المدقق والمؤسسة، ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم استخدامها على توافر الحاجة للاعتماد في الموقف وأيضا في حالة توافر بدائل أخرى للإثبات، وعادة لا يتم استخدام هذا الدليل في تدقيق بعض الأصول الثابتة لأنه يمكن التحقق منها عن طريق الفحص الفعلي أو التوثيق.

ثالثا– معايير إبداء الرأي. تتمثل معايير إبداء الرأي في:

1– تقرير محافظ الحسابات: يعتبر تقرير محافظ الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير محافظ الحسابات يلعب دور أساسيا عند مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات.

خصائص تقرير محافظ الحسابات: تتصف تقارير محافظي الحسابات بجملة من الخصائص نوجزها فيما يلي:

- يعتبر تقرير مراجع الحسابات وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكنا.
- يجب أن يكون التقرير منظما ومعروضا بطرقة سليمة، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة.
- لا ينبغي أن يشمل التقرير على أي ملاحظات غامضة، إنما يجب أن تكون العبارات مختصرة وشاملة.

معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات: يمكن تقسيم معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات إلى أربع معايير كالآتي:

– يجب أن ينص تقرير محافظ الحسابات عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية.

– يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ المطبقة في إعداد القوائم المالية في السنوات السابقة.

– يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي تحتوي على الإفصاح الكامل.

– يجب أن يكون التقرير ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء الرأي وفي حالة استحالة ذلك يجب أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء الرأي.

وتجدر الإشارة إلى أن محافظ الحسابات ملزم بإصدار إحدى التصريحات التالية كما ذكرتها (أمال، 2002، ص144-145):

أ– المصادقة (تقرير نظيف) بدون تحفظ: هذا الشكل من المصادقات يعبر على أن القوائم المالية التي تم فحصها تمثل مستوى جيد من الانتظامية والصحة، مما يستوجب على محافظ الحسابات في هذه الحالة القيام برقابة معمقة حتى يصل إلى التأكد مما سيشهد عليه، ويكون لديه الأدلة الكافية لإبداء الرأي.

ب- المصادقة (تقرير متحفظ) بتحفظ: وهو التقرير الذي يذكر فيه محافظ الحسابات بأن القوائم المالية لمؤسسة معينة تمثل بصورة عادلة والوضع المالي ونتائج الأعمال مع ذكر بعض التحفظات، ومن بين الحالات التي يمكن فيها لمحافظ الحسابات من إعطاء أري تحفظي على سبيل المثال ما يلي:

- وجود إهمال أو أخطاء بشأن المبادئ المحاسبية المتعرف عليها.
- التغيرات الحاصلة في طرق التقييم (تقييم المخزونات مثلا).
- فيما يخص المعلومات المقدمة من تقرير مجلس الإدارة.
- استحالة القيام ببعض الفحوصات.
- الشكل الذي قدمت فيه الميزانية.
- عدم تطبيق الأحكام القانونية (مثلا فيما يخص توزيع النتيجة).
- الأحداث المحتملة وغير المؤكدة، والقائمة في نهاية السنة ولا تعرف نتائجها ولا يمكن تقديرها بدقة.

ج- رفض المصادقة (تقرير سلبي): في هذا النوع من المصادقات محافظ الحسابات يرفض المصادقة على القوائم المالية التي لا تمثل الوضع المالي ولا نتائج الأعمال حيث أعدت دون إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا الرفض صادر عن عدد الأخطاء وبشاعة المخالفات المرتكبة مع ضرورة ذكر الأسباب التي أدت إلى إصدار مثل هذا الرأي (سبب رفض المصادق)، ويمكن ذكر على سبيل المثال بعض حالات المخالفة:

- وجود عوائق وعقبات لا تسمح لمحافظ الحسابات بالرقابة.
- وجود مخالفات مؤثرة سواء في شكل أو مضمون القوائم المالية.
- رفض عدد من المسيرين من تسوية وضبط الحسابات حسب توجيهات وتوضيحات محافظ الحسابات.

د- عدم القدرة على المصادقة (الامتناع عن إبداء الرأي): يتعذر على محافظ الحسابات الإدلاء برأيه والمصادقة على القوائم المالية التي تمثل الوضع المالي للمؤسسة وذلك لما تكون هناك عقبات في طريقه كعدم تطبيق إحدى معايير مهنة الم ارجعة أو عدم تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بالمهنة فهذه الأسباب وغيرها لا تسمح له بتأدية مهمته ومنه لا يكون له الإثبات والأدلة الكافية للمصادقة وبالتالي فإن محافظ الحسابات يكون غير قادر على الشهادة.

المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات

بعد النظر للجانب التأصيل النظري لمحافظ الحسابات وآلية توليه هذا المنصب من وجهة نظر المشرع الجزائري، نسلط الضوء على دور مراجع (محافظ) الحسابات أو المدقق من خلال معرفة واجباته التي يلزمها بها القانون والحقوق الممنوحة له حيث تميزه بالقدرات والصلاحيات اللازمة لتأدية مهامه.

المطلب الأول: واجبات وحقوق محافظ الحسابات

أولا– واجبات محافظ الحسابات

للمراقب المالي جملة من الالتزامات والواجبات التي يجب عليه تحقيقها، وكذلك قيود عليه الالتزام بها ومراعاتها وهو بصدد أداء مهامه، منها ما هو مرتبط بعمله بشكل عام أي أنها مرتبطة بعملية المراقبة والمحاسبة عموما وهي تندرج ضمن التزامات ذات الصبغة العامة، وهناك ما هو منصوص عليه وفقا لقواعد المهنة أي سنها المشرع الجزائري وخص بها المراقب المالي دون غيره وهي صنف "اشتيوي" (1996، ص45) على أنها التزامات خاصة، حيث يتمتع المراجع بعدة حقوق نذكر منها على سبيل المثال ما يلي:

1– الواجبات العامة لمحافظ الحسابات: هناك جملة من الواجبات يتشارك فيها المحاسب المالي مع غيره من المهام الأخرى أي أنها التزامات عامة مفروضة على كل صاحب مهنة حرة وجب عليه التقيد والالتزام بها، نذكر منها:

- **احترام النصوص القانونية** سواء منها العامة كالقانون المدني وقانون العقوبات أو الخاصة والمتعلقة أساسا بأصول المهنة وقواعدها والمنصوص عليها صراحة في القانون بالإضافة إلى مراعاة القانون الداخلي للمؤسسة أو الشركة أو الهيئة.
- **واجب محافظ الحسابات ببذل العناية المطلوبة:** حيث أن التزام محافظ الحسابات هو التزام ببذل عناية والعناية المقاس عليها هي عناية الرجل العادي وفقا لنص المادة 57 من القانون (10-01)، المنظم للمهنة حيث كانت هذه المادة صريحة ومكرسة لمبدأ الالتزام، حيث أن هذا الالتزام لا يقتصر على الحضور الشكلي والدائم لمقر العمل، بل يعنى أداء المهام والواجبات الملزم بأدائها، والمنصوص عليها صراحة في القانون المنظم للمهنة، إضافة إلى ذلك يمكنه التحقيق في التزامات الشركة وموجودتها، حيث نص المشرع الجزائري على هذا الالتزام في المادة 59 من القانون (10-01) بقوله: « يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج »، ويقصد بهذا النص أن التزام محافظ الحسابات هنا ليس التزاما بتحقيق نتيجة، فلا تنعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر وإنما هو التزام ببذل عناية، وبالتالي يمكننا القول من منطلق ما سبق ذكره بأن التزام محافظ الحسابات هو التزام ببذل عناية وليس بتحقيق نتيجة هذا كأصل عام، (معمري وبلعيدوني، 2021\2022، ص27) غير أنه وفي مقابل ذلك يمكن أن يلتزم محافظ الحسابات بتحقيق نتيجة في حالات معينة يجيز فيها القانون ذلك تماشيا مع متطلبات المهنة أو تماشيا مع موضوعو نوع الرقابة التي يقوم بها باعتباره مراقب مالي وعلى سبيل المثال في مجال تحقيق نتيجة إذا تعلق الأمر، بالمصادقة على ميزانية خاطئة غير مطابقة للوضعية المالية الراهنة، أو توقيعه على بيانات غير صحيحة وخاطئة أو غير موجودة أصلا، (علاوي، 2016\2017، ص71) ولكي

يحيط المراقب المالي بهذا الالتزام عليه أن يكون على قدر من المعرفة بالقوانين العامة وكذا القانون المنظم للمهنة، وكذا القانون الداخلي. (بن جميلة، 2010\2011، ص58)

ومعنى ذلك أن يبذل محافظ الحسابات عناية الرجل العادي في قبول التكليف وتخطيط أعمال المراجعة وأداء الاختبارات والقيام بالإجراءات اللازمة لجمع الدليل الكافي والملائم وإبداء الرأي وإعداد تقريره عن مراجعة القوائم المالية وعرضه، وله في سبيل ذلك أن يطلع في كل وقت على جميع دفاتر الشركة وسجلاّتها ومستنداتها وأن يطلب كافة البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهامه، كما له أيضا أن يتحقق من موجودات الشركة والتزاماتها، وترجع أهمية بذل محافظ الحسابات للعناية المهنية الكافية وضرورة ذلك إلى العديد من الأسباب أهمها:

– أن محافظ الحسابات مهني مستقل ومحايد، ويفترض فيه القيام بعمله في ظل حرصٍ كافٍ على جودة الخدمة المؤداة.

– أن محافظ الحسابات له علاقات مع عميله والطرف الثالث والمنظمات المهنية وحتى المجتمع، وبعض العلاقات تعاقدية والبعض منها تنظيمية رسمية والبعض الآخر موجود ولكنه غير مؤيد بعقد ملزم له.

– أنه مثلما يحصل على عائد مادي ونوعي من وراء امتهانه المراجعة فإنه سوف يواجه عقوبات بعضها له آثار مالية سلبية عليه.

– أنه عندما يواجه دعاوى من الآخرين بمعاقبته سواء ماديا بدفع تعويضات للغير أو نفسيا بالسجن فإن له حق الدفاع عن نفسه، وعندئذ عليه أن يقيم دليل نفي ومن الطبيعي أن يحاول إثبات بذله العناية المهنية الكافية في عمله.

– أنه كمهني سيكون منتميا بالضرورة إلى المنظمة المهنية المسؤولة عن تنظيم المهنة والارتقاء بمستوى أداء مندو بيها، فلها أن تحمي حقوق محافظ الحسابات كما لها أن تعاقبه في حالة عدم بذله العناية المهنية الكافية في أداء عمله.

وما يستوجب إقامة الدليل على تقصير محافظ الحسابات في أداء واجباته هو الخطأ المهني الواجب الإثبات، فعلى محافظ الحسابات بذل القدر الكافي من العناية المنتظر من رجل من أوسط أبناء المهنة علما وكفاءة ويقظة وخبرة علمية وإلا كان مخلا بواجباته القانونية، ولكي يحيط المحافظ بهذا الالتزام عليه أن يكون على قدر من المعرفة بالقانون التجاري وبالقانون الأساسي للشركة الخاضعة لرقابته وبالقواعد المنظمة لها، وحتى يتمكن من تأدية التزامه عليه القيام بأمرين:

أ– احترام القواعد والإجراءات التي نص عليها القانون ونظام الشركة الأساسي: يتمثل جوهر مهمة محافظ الحسابات في التقرير الذي يرفعه إلى الجمعية العامة للمساهمين والذي يشمل النتائج التي توصل إليها بعد اطلاعه على دفاتر الشركة وفحص ميزانياتها وحساباتها وجرد موجوداتها والتزاماتها، وسنرجئ الحديث عن تقرير محافظ الحسابات إلى الفصل الثاني، وإذا كان محافظ الحسابات لا يحضر يوميا إلى مقر الشركة لذلك فعليه أن يتابع عملياتها باستمرار طوال السنة المالية ليتبين أوجه الخلل والقصور إن وجدت، وعليه إجراء ما يلزم من اختبارات للتحقق من سلامة الحسابات وانتظامها لي تمكن من اكتشاف المخالفات المحتملة فيها لأحكام القانون وللنظام الأساسي للشركة، لكنه ليس ملزما

بإعادة مراجعة حسابات الشركة من جديد أو مراجعة جميع القيود الواردة في دفاترها قيدا بقيد، فأي شركة من حجم متوسط مثلا تجري يوميا مئات بل آلاف القيود المحاسبية مع توفر الشركة على إدارة للحسابات تضم أفراد مدربين ووسائل فنية كافية ومن ثم فإنه يستحيل على المحافظ مهما كانت كفاءته أو عدد مساعديه أن يراجع كل قيد منها على حدة، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى لا يجوز لمحافظ الحسابات أن يضع نفسه في خدمة شركة واحدة يكرس لها كل جهوده لأن ذلك يتعارض مع مبدأ وخاصية الاستقلالية التي يجب أن يتمتع بها محافظ الحسابات. (بن جميلة، 2016\2017، ص61-62)

وفي هذا توصيات على حق المحافظ في فحص دفاتر الشركة والتحقق من انتظامها وسلامة القيود المدرجة بها وفق ما يراه مناسبا، وبالتالي كل محافظ يتقاعس عن أداء مهامه يكون قد أخلّ بواجبه القانوني الذي يفرض عليه أن يبذل العناية التي تستوجبها أصول المهنة ويكون مقترفا لخطأ مهني يستوجب تعويض الضرر الناجم عنه. (قاسم، 1991، ص124)

ب- مراعاة الأصول الفنية المتعارف عليها: نعلم بأن التزام محافظ الحسابات في مواجهة عملائه لا يزيد عن كونه التزاما ببذل عناية فنية معينة تفرضها أصول المهنة التي ينتمي إليها، فعليه الالتزام بالسلوك المهني المنتظر منه ولا يجوز له أن يخطئ فيما استقرت عليه أصول مهنته، ومن ثم الخروج عن هذا السلوك يعتبر خطأ لا يغتفر، ولقد قننت مختلف التشريعات المبادئ التي تحكم مهنة محافظ الحسابات والمتمثلة فيما يلي:

- **مبدأ سلامة الحسابات:** المحاسبة بالنسبة لعلم القانون وسيلة للتعبير عن حقائق اقتصادية وقانونية في آن واحد، فأما الاقتصادية منها فتستخلص من إجراء التقديرات المختلفة للأموال أيا كانت طبيعتها مع الأخذ بعين الاعتبار كل ما قد يطرأ على المشروع، وأما القانونية فتُستخلص من عمليات القيد التي يجريها تبعا لطبيعة التصرفات القانونية والالتزامات المتبادلة للأطراف والشروط والضمانات المنصوص عليها.

- **مبدأ الاحتياط:** يقصد بهذا المبدأ التقدير المعقول للوقائع والاحتمالات القائمة التي من شأنها أن تلقي أعباء تنصب في ذمة المشروع أو تؤثر على نتائج نشاطه، لذلك فإن اللجنة الدولية لأصول العمل المحاسبي تفرض على محافظ الحسابات توخي الحيطة والحذر عند إعداد المستندات المالية الخاصة بالصفقات التي لا يمكن الجزم بنتائجها بطريقة نهائية، ويتعين عليه أن يأخذ الاحتمالات المختلفة بعين الاعتبار، فعلى المحافظ الاحتياط عند تقويم محفظة الأوراق المالية أو عند تقدير مصاريف التأسيس أو عند تقدير المخصصات المختلفة لمواجهة الظروف أو الحوادث غير المتوقعة، فهذا المبدأ يوجه محافظ الحسابات نحو اختيار طريقة التقويم المناسبة والتي تستند إلى أسس معقولة. (بن جميلة، 2016\2017، ص62-63)

- **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:** يمنع المشرع الفرنسي تغيير طرق الحسابات السنوية أو معايير التقويم من سنة مالية إلى أخرى ما لم توجد ظروف استثنائية من شأنها أن تؤثر في مركز المشروع التجاري وتستدعي هذا التعديل، فإذا أدخل مثل

هذا التعديل وجبت الإشارة إليه وذكر أسبابه في ملحق خاص باعتبار أن الثبات في المبادئ المحاسبية لازم لإمكان القيام بالمقارنات بين القوائم المالية الختامية التي يعدها المشروع في نهاية الفترات المالية المختلفة، لأن التغيير لا يساعد في إصدار حكم موضوعي على حقيقة المركز المالي لهذا المشروع، وعلى محافظ الحسابات أن يبين في تقريره المقدم إلى الجمعية العامة للمساهمين ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتبعة ميزتها الاستقرار وتم تطبيقها بصفة مستمرة وثابتة خلال سنوات عمله في الشركة.

– **مبدأ الوضوح**: يجب على محافظ الحسابات أن يطرح الميزانية بطريقة واضحة وميسرة يسهل التعرف معها على حقيقة مركز الشركة المالي، ويتوقف ذلك على كيفية تبويبها وعلى دقة العناوين التي أعطيت لمجموعات القيود الواردة فيها، وقد ألزم المشرع الفرنسي إضافة ملحق أو ملاحق للميزانية لإعطاء معلومات إضافية بشأن قيد من القيود الواردة فيها أو في حساب الأرباح والخسائر، وعلى محافظ الحسابات التحقق من أنه قد تم الإفصاح بطريقة مناسبة ومقبولة عن جميع البيانات والمعلومات الظاهرة بالميزانية وأن هذه البيانات ليست مخالفة للقوانين المتعلقة بالشركة وبنظامها.

ج– **مبدأ أن الميزانية تعبر عن الذمة المالية للمشروع**: يجب أن تعبر الميزانية بوضوح عن حقيقة المركز المالي للشركة وأن تكشف كل العناصر الإيجابية والسلبية التي تتضمنها الذمة المالية. (Robert & François, 1995. p23)

د– **مبدأ استقلال السنوات المالية**: يقصد بهذا المبدأ أن يتم حساب كل سنة مالية على حدة لأن تأخير إجراء القيود أو تقديمها من سنة مالية لأخرى بقصد تحسين المركز المالي للشركة يعد تلاعبا في نتائج عملياتها ويشبه إلى حد كبير في آثاره تلك التي تترتب عن تغيير الطرق المحاسبية المتبعة من سنة مالية لأخرى، وبناء على ذلك اتجهت اللجنة الدولية لأصول العمل المحاسبي في توصيتها رقم 01 لسنة 1974 إلى تأكيد هذا المبدأ عندما قررت أن نتائج العمليات يجب أن تقيد أولا بأول.

هـ– **مبدأ استمرارية النشاط**: يقصد بهذا المبدأ أن تقويم المركز المالي والاقتصادي للمشروع يجب أن يتم على ضوء استمراريته في ممارسة نشاطه وليس على أساس أن هذا المشروع في طريقه إلى التصفية، فإذا طرأت بعد قفل حسابات المشروع أحداث من شأنها أن تؤثر على مركزه المالي فإن مبدأ استمرارية النشاط يوجب إخطار من يهمهم الأمر بما جد من أحداث وظروف.

ويمكننا حصر المبادئ السابقة تحت مسمى **احترام المبادئ العامة المنظمة لمهنة محافظ الحسابات** وأهمها مبدأ سلامة الحسابات، مبدأ الاحتياط، مبدأ تسميات الطرق المحاسبية، مبدأ الوضوح، مبدأ أن الميزانية تعبر عن الذمة المالية للمشروع وأيضا مبدأ استمرارية النشاط، كما تضيف وتؤكد عدة مؤلفات على واجب التزام المراجع بقواعد قانون شرف المهنة وآدابها وسلوكها كضرورة في كل ما يتعلق بعمله كمراجع.

واجب الأمانة وحفظ السر المهني: أن محافظ الحسابات ملزم بالأمانة والسرية بالنسبة لكل ما يتعلق بمهنته، سواء تعلق الأمر بما هو داخل مكتبه أو بما تحصل عليه أثناء أداءه لمهامه كمراقب مالي من معلومات ومستندات خوله القانون صلاحية الاطلاع عليها دون غيره، وبناء عليه فهو ملزم بكتم السر المهني والحفاظ على الوثائق والمستندات التي قام بالاطلاع عليها أو العمل بها في سبيل أداءه لمهامه، وهو ما أشارت إليه المادة (1/71) من القانون (10-01) المتعلق بالمهن الثلاث. (ضيف الله وسباع، 2018، ص234)

الالتزام والتطبيق المناسب لأصول وقواعد الطرق المحاسبية: وذلك من منطلق أن مهنة المراقب المالي مرتبطة كأصل عام بالجانب المالي المحاسباتي أي أن البيانات المالية التي قد تم إعدادها لابد أن تكون موافقة لمبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا، إذ يعد الامتثال لمبادئ المحاسبة والعمل بها وتطبيقها يعد مؤشراً حقيقيا على مدى صدق وصحة القوائم المالية ومدى منحها لصوة حقيقية عن الوضعية المالية أي تمثيلها الحقيقي للمركز المالي للسنة المالية وبما مهمة محافظ الحسابات تسمح له بالاستعانة بأعوان في سبيل أداء مهامه فإن واجب المحافظة على السر المهني والتطبيق المناسب لأصول وقواعد العملية المالية خاصة وأصول المهنة عامة يمتد إليهم كأعوان وكمساعدين وهذا ما أشارت إليه المادة (715) مكرر (3/13) من القانون التجاري.

واجب المراقب المالي بالحيادية وعدم التدخل في التسيير: أن محافظ الحسابات ملزم بالحيادية وعدم التدخل سواء في التسيير أو في كل ما يتعلق بالعمل المالي الذي يقوم به، وكذا التدخل في إدارة المؤسسة في المادة 23 من قانون (10-01) المتعلق بالمهنة، وتضمن القانون (10-01) السالف الذكر هذا الالتزام وأورده في الفقرة الأخيرة من نص المادة 23 وذلك بقولها: «وتخص هذه المهام... دون ال تدخل في التسيير، وبدوره نص القانون التجاري الجزائري على هذا الالتزام في المادة (715) مكرر (2/4) بقولها: « وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير..».

وتكمن الصعوبة في معرفة الحدود التي تفرق بين المراقبة والتسيير ما يتطلب 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 يعاقب عليه إلا أن محكمة النقض الفرنسية اعتبرت الخلط في المهام من طرف المحافظ في شركة ما يمكن أن يكون سببا في طلب تنحيته منها، حيث تتمثل وتقتصر مهامه في فحص الأوراق المالية والاطلاع عليها وأيضا التحقق من امتثال الحسابات للقواعد المعمول بها والتأكد من مدى صحتها وصدقها وإعطائها لصورة حقيقية عن الوضعية المالية الراهنة، وذلك دون تدخل ولا إعطاء أري شخصي حول ذلك، أي الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وحيادية حكمه للتعبير عن أريه بحرية أكثر. (ضيف الله وسباع، 2018، ص235)

هذا فيما يتعلق بالواجبات العامة أو التزامات محافظ الحسابات.

2- الواجبات الخاصة: هناك جملة من الواجبات حكر على المراقب المالي أي تم وضعها من طرف المشرع لتنظيم المهنة، تتعلق بالتطبيق الأمثل لقواعد وأصول عمل المحاسبة يلتزم محافظ الحسابات بها تتمثل في: إعلام أجهزة الإدارة بالأعمال التي قام بها، التأمين من المسؤولية، إخطار وإعلام وكيل الجمهورية.

- **الالتزام بإعلام أجهزة الإدارة بالأعمال التي قام بها:** نصت المادة 715مكرر10 من القانون التجاري على هذا الالتزام بقولها: «يُطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، بما يلي: (علاوي، 2016\2017، ص72)

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أدوها.
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.
- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها.

النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة ». (بن جميلة، 2016\2017، ص64)

- **التأمين من المسؤولية:** نص عليه المشرع الجزائري صراحة بموجب القانون (10-01) المنظم للمهنة، حيث نصت المادة (75) منه على ما يلي: "يتعين على خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اكتساب عقد التأمين لضمان مسؤوليتهم التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم"، هذا من جهة ومن جهة أخرى في الحالات التي يثبت فيها تورط المراقب المالي أو تواطئه فإن الغرفة الوطنية للمحاسبة هي من تتحمل مسؤولية اكتتاب عقد التأمين وذلك باعتبارها تسهر على تنظيم المهنة وعلى السير الحسن لمهنة محافظ الحسابات.
- **إخطار وإعلام وكيل الجمهورية:** من أهم الالتزامات الملقاة على عاتق محافظ الحسابات كمراقب مالي، والذي نص عليه القانون صراحة هو الإخطار لوكيل الجمهورية، أي اعلام وكيل الجمهوري بكل ما من شأنه خرق القانون ومخالفته والمساس بالنظام العام والسير الحسن لأصول وقواعد المهنة، حيث نلمس حرص وتأكيد المشرع الجزائري على أن يكون للقضاء دور مهم في مجال المراقبة المالية من خلال سنه لقواعد وقوانين تتعلق بضرورة إخطار وكيل الجمهورية أمام الجهات المختصة، وقد يتعلق الإخطار بخرق لقواعد القانون التجاري مثاله ما تعلق بالجرائم المرتبطة بانعقاد الجمعيات العامة وتحرير محاضر الجمعيات العامة العادية وغير العادية، أو عدم الالتزام ببنود القوانين الأساسية أو المساس بممارسة حق التصويت وها ما جاء كره في المواد: (811-814) من القانون التجاري الجزائري، أو عدم المصادقة على الحسابات السنوية للشركة، وبصفة عامة كل الجرائم المنصوص عليها في القانون التجاري، قانون

العمل، قانون العقوبات أو قانون المالية، وذلك لتفادي الإضرار بالشركة المراقبة وبالمساهمين أو بالغير. (عدنان، 2018\2019، ص183)

- ضرورة تقديم المراجع لتقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركة تحت المراجعة. كما يجب أن يكون التقرير مشتملا على جميع مكوناته.
- ضرورة حضور الاجتماع السنوي للجمعية العمومية والرد على أي استفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره وفي القوائم المالية وملحقاتها. (اشتيوي، 1996، ص46) وتجدر بنا الإشارة في هذا المقام و بالنظر إلى الدور الهام والفعال للقضاء في مجال حفظ المال العام، وردع كل ما من شأنه تشويه أو المساس بالنزاهة والأمانة والمصداقية فإن المشرع الجزائري منح للقاضي كامل الصلاحيات للتدخل في مثل هذه الحالات ولم يقيده بنصوص معينة من شأنها وضع حدود لصلاحياته كقاضي، بل جعلها مطلقة وذلك في سبيل أداء المراقب المالي لكامل مهامه في حياد وباستقلالية، وبالتالي فمن المنطق أن تخضع هذه المسألة في تحديدها للسلطة التقديرية لقضاة الموضوع وبالرغم من هذا يجب على المحافظ أن يكشفها في أقرب وقت ممكن وذلك لدرأ المسؤولية عن نفسه وهو ما جاءت به المادة (715 مكرر 10)، من قانون التجاري الجزائري وهذا الإخطار يجب أن يكون كتابيا، مؤرخا، ممضيا، كما يجب أن توضع رسالة التصريح مقابل وثيقة إبراء الذمة. (سفحالو وعاشور، 2017، ص100)

ثانيا– حقوق محافظ الحسابات

منح المشرع الجزائري للمراقب المالي في سبيل أدائه لمهامه الرقابية على أتم وجه مجموعة من الحقوق التي يتمتع بها دون غيره من أصحاب المهن الحرة الأخرى، تمكنه هذه الحقوق من تسهيل وظائفه وتيسيرها والتي تتمثل في:

- حق المحافظ المالي في الاستعانة بمعاونين؛
- حق محافظ الحسابات في الاطلاع؛
- حق محافظ الحسابات في الحصول على الأجر؛
- حق محافظ الحسابات في الاستدعاء لانعقاد الجمعية العامة.

1– حق المحافظ المالي في الاستعانة بمعاونين: نظراً للأهمية البالغة لمهنة محافظ الحسابات، وبالرجوع إلى ثقل المسؤولية الملقاة على عاتقه، والتي لا يستطيع تحملها بمفرده، لكون العمل الرقابي معقد ويحتاج إلى تدقيق لما يحظى به أري المحافظ من أهمية بالغة في إضفاء النزاهة والمصداقية على القوائم المالية، وذلك باعتبار أن رأيه يعتد به كقرينة، ويتم الرجوع إليه في حالات عدة فقد منحه المشرع الحق في الاستعانة بأعوان خاصين به في مكتبه وكذا الاستعانة بمساعدين متخصصين مثل الخبراء والمهنيين القانونيين أو غيرهم، وهم تابعين للمراقب المالي ويتصرفون باسمه وتحت مسؤوليته وهو ما نصت

عليه المادة 52 من القانون 10-01، وذلك من أجل توفير الظروف المواتية للعمل ضمن فريق متعاون من أجل تحقيق هدف واحد مرتبط بالنزاهة وصدق القوائم المالية.

2- الحق في سلطة التحري: حق الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات الشركة تحت المراجعة في أي وقت، ولقد جرى العرف بأن يقوم المراجع بإبلاغ الشركة قبل حضوره للبدء في عمله، ولكن في بعض الأحيان قد يرى المراجع ضرورة الحضور المفاجئ في أي وقت للاطلاع على سير العمل وللتحقق من بعض البنود، مثال ذلك الجرد المفاجئ للنقدية والأوراق المالية وكذلك الجرد المفاجئ لمخزون البضاعة، وخاصة إذا كان لديه شك في احتمال وجود تلاعب أو غش أو تزوير من قبل موظفي القسم المالي أو أمين المخازن، إذ يمكن للمحافظ أن يطلع في أي وقت يشاء على الوثائق والمستندات التي لها علاقة بمجال عمله، والتي تسهل له أداء وظائفه حيث يمكنه طلب الاطلاع على السجلات والمراسلات والقوائم المالية السابقة والفواتير وحتى على كل الوثائق والكتابات المالية والمتعلقة بالجانب المالي، وله الحق في الحصول على نسخة منها، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة وكل الأعوان في الشركة أو المؤسسة والتواصل معهم من أجل تزويده بالمعلومات والتوضيحات التي يراها لازمة والتي من شأنها تسهيل أدائه لمهامه، وفي هذا المقام ومقابل حصول المراقب المالي على كل ما يحتاجه من معلومات فإنه مطالب بحفظ السر المهني وعدم إفشاء الأسرار المالية حتى عن طريق الإغفال أو دون قصد أو حتى نتيجة عدم الحيطة والحذر، ويعتبر في هذه الحالة مسؤول كل المسؤولية عنه وعن مساعديه، مما يجعله عرضة لإنهاء مهامه أو يجعلها عرضة لمخالفات قانونية، كما يندرج ضمن هذا الحق كلٌ من:

أ- سلطة التحري قِبل الشركة المراقبة: يتمتع محافظ الحسابات قِبل الشركة الخاضعة لرقابته بسلطات تحري تضمنتها المادة 31 من القانون 10-01 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 وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة ».

ب- سلطة التحري قِبل الشركات التي لها علاقة مع الشركة: كان الغرض من إدراج هذه السلطة في قانون الشركات 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 المراقبة أسهما بموجب نص المادة 32 من القانون 10-01: « يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصوص في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها».

ت- 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 715 مكرر 12: « يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية... لكن ما نصت عليه المادة 231 من قانون الشركات 66- 537 ».

يلاحظ من هذا النص أنه لم يذكر الآجال الواجب احترامها من أجل الاستدعاء والتي حددها القانون المتعلق بالمهن الثلاث الملغى بخمسة وأربعين يوما (المادة 1/40). وبالتالي فعلى القائمين بإدارة شركة المساهمة استدعاء محافظ الحسابات إلى اجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، كما يمكنهم استدعاء محافظ الحسابات إلى أي اجتماع آخر يرون ضرورة لحضوره فيه ما يؤكد الدور الذي قد يلعبه المحافظ في هذا النوع من الشركات.

3- حق محافظ الحسابات في الأتعاب: نص القانون: (10-01) صراحة على أتعاب المحافظ المالي بموجب نص المادة 37 منه في قولها: "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة امتياز مهما يكن شكله باستثناء والأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية" حيث تتولى ذلك منح الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات، وهي تعني تحديد أتعاب المحافظ وطلباته المالية، ويقصد بها مجلس الإدارة أو مجلس المديرين المكلفين بذلك، وعند عدم وجود مثل هاتين الهيئتين فيتولى القيام بذلك مجلس الإدارة".

4- الحق في الإعلام:

أ- حق محافظ الحسابات في الاستدعاء ومناقشة الجمعية العامة: بالرجوع إلى القانون التجاري الجزائري والقانون المنظم للمهنة فإن المراقب المالي له الحق في حضور اجتماع الجمعية العامة فقط كأصل عام، وهذا ما هو متعارف عليه ومعمول به، أي أن المراقب المالي ملزم فقط بحضور ما يستدعي التداول لأجله، واستدعاء الجمعية العامة لذلك وتحرير محضر خاص بالاجتماع ولكن كاستثناء فإن القانون التجاري الجزائري أورد حالة استثنائية تناولتها نص المادة 715 مكرر 11 والتي يتمكن لمحافظ أن يستدعي الجمعية العامة وهي حالة إقفال الجهة المختصة قانونا، عن طريق الإهمال أو عن قصد، حيث أن محافظ الحسابات ملزم بإبلاغ المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة بأي خطأ أو نقص أو تناقض من شأنه إعاقة وعرقلة سير المؤسسة، كما أن له حق مناقشة اقتراح عزله أمام الجمعية العمومية.

ب- تلقي الوثائق المحاسبية: قصد تمكين المحافظ من إبداء رأيه في الحسابات نصت المادة (33) من القانون (10-01) السابق ذكره على: «يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات 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، وتتمثل هذه الوثائق في: الجرد – حسابات الاستغلال العامة – حسابات الأرباح والخسائر والميزانية – تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حول عمليات النشاط. (بن جميلة، 2016\2017، ص68) ويمكننا أن نلخص المطلبين السابقين حول الحقوق و والواجبات التي تخص مهنة محافظ الحسابات كما يلي:

جدول 01: حقوق و واجبات محافظ الحسابات

الواجبات	الحقوق
● إلتزامات خاصة تتعلق بعملية سير أعمال المؤسسات من فحص حظور تفتيش وتحقق؛ ● إلتزامات عامة تتعلق بالإعلام وتنفيذ عمليات التدقيق وسير حركة الأموال وفقا للقواعد المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية؛	● يحق لمراجع الحسابات الاطلاع على مصادر البيانات المادية والشكلية كما يحق له الاستفادة من أتعاب نظير ذلك. ● يحق له تقديم رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي ويحق له ايضا طلب البيانات والايضاحات من إدارة المؤسسة والتي يراها ضرورة للقيام بعمله بالشكل المناسب، وعلى مجلس الادارة وتزويده بكل ذلك.

المصدر: محمد عجيلة، مروى مويسي. ركائز ومراحل تطور المراجعة الخارجية في الجزائر –رؤية مستقبلية، مجلة الاقتصاد والمال والأعمال، المجلد الثالث، العدد الأول، جوان 2018، جامعة الشهيد حمى لخضر –الوادي، الجزائر، 2018، ص216.

المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات

يضطلع محافظ الحسابات بمجموعة من المهام يمكن إيجازها في النقاط التالية:

– يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.

– يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقا للمعلومات المقدمة في تقرير التسيير من قبل المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

– يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها القائمون بالإدارة أو المسيرون للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

– يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكشفها أو يطلع عليها، ومن طبيعة أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

- يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار. (ج.ر، م: 08، ق:10-01، 29\07\2010، عدد42، ص10)

خلاصة الفصل

مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول نظام الرقابة الداخلية وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ونظرا لأهمية مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالنسبة للدولة، فإن هذه الأخيرة حريصة كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها جيدا، وهذا ما جعلها تلغي القانون 91-08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهن محل الدراسة، وتعوضه بالقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

ومحافظ الحسابات مهمته الأساسية المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع، وبالنسبة للمحاسب المعتمد فمهمته مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات التي تطلب خدماته، وحدد هذا القانون كيفيات وشروط اعتماد وعمل شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة، على عكس القانون السابق – قانون رقم 91-08 – الذي لم يتعرض لها، حيث تخضع هذه الشركات لشروط معينة لاعتمادها، أما عن حقوقها و واجباتها فهي نفسها حقوق و واجبات المهنيين ما عدا حق الترشح والتصويت، ولكي يمارس شخص ما إحدى هذه المهن، يجب أن تتوافر فيه جملة من الشروط محددة في القانون في المادة (08) منه، و هذا لتحقيق جودة في النتائج الناجمة عن عملهم، كأن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمهنة المرغوب ممارستها، أن يكون غير مسبوق قضائيا ومتمتعا بحقوقه المدنية والسياسية، كما حدد القانون حالات التنافي والموانع التي من شأنها أن تمس باستقلالية وحياد المهنيين، وفي الفصل الموالي سنرى في ضوء النصوص القانونية من القانون 10-01 تطرق المشرع إلى المسؤوليات التي يتحملها المهني، نتيجة خطأ أو مخالفة، كما بين العقوبات التأديبية التي قد يتعرض لها، وذلك من باب الردع وفرض الصرامة في العمل واحترام القانون.

الفصل الثاني :

مسؤولية محافظ الحسابات

تمهيد:

بعد التعرف على ماهية محافظ الحسابات والذي يكون مفروضا في شركة المساهمة ليتولى مراقبة صحة وانتظام الحسابات وتبعا لهذا يلتزم بأداء واجبه بعناية وحرص وألا يكون مقيدا بشكل من الأشكال، وبهدف أداء المهام المنوطة به بإتقان وصدق يتمتع محافظ الحسابات بسلطات قانونية واسعة ومهام تخلُص إلى في إصدار قرارات محايدة مدعمة بالأدلة وقرائن الإثبات عن مدى شرعية وصدق الوضعية المالية لحسابات الشركة وحساباتها عن طريق تقرير عام وآخر خاص.

وأمام هذه السلطات الواسعة يمكن لمحافظ الحسابات أن يرتكب أخطاء لذلك كان من المنطق ترتيب مسؤوليات حتى لا يتجاوز حدود مهامه ولا يستعملها فيما يضر المشروع والمستثمرين، فإن تجاوزه لحدود الاتفاق أو ما التزم به قانونا يؤدي إلى مسائلته مدنيا وترتيب عقوبة مدنية تهدف إلى إصلاح الضرر الذي سببه، أما إذا كان تجاوزه لقاعدة قانونية آمرة أو ناهية يرتب عليها القانون عقوبة جزائية يؤدي إلى قيام مسؤوليته الجزائية، فيتعرض محافظ الحسابات باعتباره هيئة داخل الشركة يناط بها مراقبة الحسابات للمسؤولية المدنية فيصبح ملتزما بتعويض الأضرار التي قد يسببها للشركة أو للغير، كما تقوم مسؤوليته الجنائية وذلك عند ارتكابه بعض الأفعال الايجابية أو السلبية التي يجرمها القانون سواء باعتباره فاعل أصلي أو شريك مع المسيرين في جرائمهم، والجدير بالذكر أن محافظ الحسابات لا يخضع للمسؤولية المدنية والجنائية فقط بل يخضع للمسؤولية التأديبية عند ارتكابه لأخطاء تمس بأخلاقيات المهنة أو عند إخلاله بواجباته المهنية وهذه الأخيرة تقع من خلال مثول محافظ الحسابات أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة التي بدورها تتكون من مهنيين لمعالجة التقصير أو الشك في سلوكه المهني أثناء أداء مهامه، ونعرض خلال هذا الفصل هذه المسؤوليات الثلاث بالتفصيل المتاح.

المبحث الأول: التمييز بين المسؤولية المدنية والتأديبية والجزائية لمحافظ الحسابات

تحدد مسؤولية محافظ الحسابات حسب نوع الخطأ المرتكب، وتختلف باختلاف طبيعة الخطأ إذ هو إخلال بواجب شرعي أو قانوني وهذا الإخلال يحدد بالتشريعات الجزائية بالنسبة للخطأ الجنائي وبالتشريعات المدنية أو القواعد العامة أو الاتفاقات في الخطأ المدني وكذلك الخطأ المهني الذي تنظمه قوانين تلك المهنة، ولكي نتعرف عن أحكام المسؤولية المدنية فيجب علينا التمييز بين المسؤولية الجزائية والتأديبية عن المسؤولية المدنية. (الزلمي، 2005، ص11-12)

المطلب الأول: التمييز بين المسؤولية المدنية والتأديبية

يتم التمييز المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية من عدة نواحي، من حيث الجريمة، من حيث العقوبة ومن حيث الدعوى.

1- من حيث الجريمة: إن المسؤولية المدنية هي مركز قانوني على الشخص عندما يحل بإلتزام عقد الإمتناع عن تنفيذ هذا الإلتزام أو أن يكون تقصيريا، إذا تناول الإخلال إلتزاما يفرض على الكافة عدم الإضرار بالغير، (طلبة، 2005، ص7) أما المسؤولية التأديبية فتكون بسبب مخالفته لقواعد السلوك المهني، والتي تنظمها القوانين الخاصة بمزاولة المهنة. (المحسن، 2008، ص185)

2- من حيث العقوبة: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالته عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في قواعد المهنة عند ممارسته وظائفه، وللعقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها محافظ الحسابات حسب درجة خطورة الخطأ، الإنذار، التوبيخ والتوقيف المؤقت أو الشطب، (شريفي، 2013، ص148) أما المسؤولية المدنية يكون مصدرها القانون المدني، كذلك أن الأفعال الضارة الموجبة للتعويض في المسؤولية المدنية غير محددة وغير محصورة، وكل تصرف غير مشروع يحدث الضرر بالغير يستوجب التعويض، فالمسؤولية المدنية فإنها تخضع للقواعد العامة يجوز فيها القياس. (الزلمي، 2005، ص17)

3- من حيث الدعوى: مصدر الدعوى التأديبية فهو القانون 10-01 ينظم مهنة الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فأما مصدر المسؤولية المدنية القانون المدني والإجراءات المدنية وتقيم دعوى المسؤولية على محافظ الحسابات عن الأخطاء والأفعال التي صدرت منه أثناء أدائه لعمله والتي نتج عنها ضرر يلحق بها. (المحسن، 2008، 183)

المطلب الثاني: التمييز بين المسؤولية المدنية والجزائية

من بين المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات كما سبق التطرق اليه سابقا التأكد من مصداقية وصحة الحسابات السنوية والتدقيق والتنسيق بين هذه الحسابات والمعلومات المدونة في تقارير التسيير التي يعدها المسؤولون لفائدة المساهمين

بالإضافة لاطلاع الجمعية العامة عن كل النقائص التي تعرف عليها (حمد، 2015، ص8) وغيرها إلا انه عند ارتكابه خطأ ما فإنه يتحمل مسؤوليته وهذا حسب نص المادة 62 من القانون 10/01 السالف الذكر وقبل التعمق في هذه الجزئية وجب التمييز بين المسؤولية الجزائية والمدنية، ويمكن التفريق بينهما من ناحية الجريمة ومن ناحية الدعوى ومن حيث العقوبة الموقعة.

1- من حيث الجريمة: المسؤولية المدنية تقوم نتيجة مخالفة محافظ الحسابات لالتزام قانوني مع الشركة أو الهيئة التي يقوم بمراجعة ومراقبة حساباتها، أو نتيجة تقصيره في مراجعة الحسابات المعروضة أمامه، أما المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات فتقوم عندما يتحمل محافظ الحسابات تبعة ما يقترفه من إخلال عند مراجعة حسابات الشركة ومراقبتها وهو ما يمس بمصلحتها وكذا مصلحة المجتمع. (عبيدي، 2014\2015، ص36)

2- من حيث الدعوى: لا تحرك الدعوى في المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات إلا من قبل الشركة أو الهيئة التي يقوم بمراقبتها والتي تكون قد تضررت بسبب خطأه، كما يجوز أن ينوب عليها ممثليها نيابة قانونية أو نيابة اتفاقية فهي دعوى خاصة لمن يملكها، بخلاف ذلك المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات لما فيها من اعتداء على الحق العام، حيث أن المحافظ هنا يعتدي على نوعين من الحق حق عام الذي يتمثل في الاخلال بالأمن والاستقرار المالي وحق خاص يتمثل في حق المجني عليه والتي تكون الشركة أو الهيئة التي يقوم بمراقبتها، والتي حتى إذا تنازلت عن حقها في المتابعة يبقى محافظ الحسابات مطالبا بتحمل تبعة اعتدائه عن الحق العام. (أوجاني وشوابي، 2018\2019، ص45)

3- من حيث العقوبة: المسؤولية الجزائية تقوم أو بالأحرى تجد أساسها عند ارتكاب محافظ الحسابات جريمة تستوجب عقوبة جزائية من قبيل تلك الجرائم التي حددتها مواد قانون العقوبات بالتفصيل أو القانون التجاري أو تلك المنصوص عليها في القانون رقم 10/01 المتعلق بتنظيم المهنة، بينما المسؤولية المدنية تقوم على أساس ارتكاب خطأ مدني يستوجب التعويض لجبر الضرر والتي نص عليها القانون المدني بصفة عامة ويتمثل الفرق بين المسؤوليتين من ناحية العقوبة أساسا في أن الجزاء المدني يهدف إلى جبر الضرر وإصلاحه ومحاولة إعادة الحال الى ما كانت عليه في حين المسؤولية الجزائية تهدف إلى الردع والعقاب.

المطلب الثالث: التمييز بين المسؤولية الجزائية والتأديبية

من بين المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات كما سبق توضيحه سابقا التأكد من مصداقية وصحة الحسابات السنوية والتدقيق والتنسيق بين هذه الحسابات والمعلومات المدونة في تقارير التسيير التي يعدها المسؤولون لفائدة المساهمين بالإضافة لاطلاع الجمعية العامة عن كل النقائص التي تعرف عليها (قايد نور الدين، 2015، ص83) وغيرها، إلا أنه عند ارتكابه خطأ ما فإنه يتحمل مسؤوليته وهذا حسب نص المادة 62 من القانون 10-01 السالف الذكر وقبل

التعمق في هذه الجزئية وجب التمييز بين هذه المسؤولية وغيرها من أنواع المسؤولية وهذا ما سنوضحه، حيث تتميز المسؤولية الجزائية ضد محافظ الحسابات عن المسؤولية التأديبية من ناحيتين أساسيتين من ناحية الجريمة ومن ناحية العقوبة الموقعة.

1- من حيث الجريمة والدعوى المرفوعة: من المعلوم وكما سبق التطرق اليه سابقا أن أساس المسؤولية الجزائية هو ارتكاب جريمة يعاقب عليها القانون وبالتالي تقوم مسؤولية محافظ الحسابات والتي تستوجب له متابعة جزائية، إلا أن هذه المسؤولية تختلف عن المسؤولية التأديبية والتي يراد بها: "كل فعل يعتبر إخلالا بواجبات الوظيفة أو المهنة أو الهيئة التي ينتسب إليها فاعله أو مساسا بالهيبة والاحترام اللازمين لهؤلاء الأعضاء بحكم صفتهم هذه والذي يستوجب عقوبات تأديبية"، يتحمل محافظي الحسابات المسؤولية التأديبية أمام لجنة التأديب للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد تقديم استقالتهم عن كل مخالفة أو تقصير سواء تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم للوظيفة وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها بترتيبها تصاعديا حسب خطورتها في التوبيخ والانذار والتوقيف المؤقت لمدة 6 أشهر بالإضافة الى الشطب من الجدول، (Benbarrah, s.a, p 12-13) ولم يحدد القانون الجرائم التأديبية على سبيل الحصر بينما حدد عقوباتها التي تكون إدارية (انضباطية) كالإنذار، والفصل والعزل وغيرها، ويترتب عليها دعوى انضباطية امام لجان خاصة، ولا تلازم بين الجريمة الجزائية والجريمة التأديبية غير أنه قد يكون الفعل واحد جريمة جزائية وأخرى تأديبية حيث عندئذ تنشأ دعويين جزائية وانضباطية. (يخلف، د.س، ص135)

2- من حيث العقوبة: المسؤولية التأديبية حسب المادة (63) من القانون (10-01) المنظم للمهنة (2010) تنشأ نتيجة لارتباط محافظ الحسابات في كل الدول بمنظمة مهنية، تحدد واجباته المهنية وتضع إطارا لأخلاقيات المهنة عليه احترامها، بحيث تستطيع المنظمة مسائلته في حالة الإخلال بالأمانة المهنية أو آداب المهنة وسلوكها، حيث يعاقب المحافظ الذي ثبتت إدانته بإحدى الجزاءات الأربع كالإنذار التوبيخ، والوقف عن العمل مدة أقصاها 6 أشهر، أو شطب الاسم من جدول المنظمة. بينما في المسؤولية الجزائية فإن العقوبة تختلف عما هي عليه في المسؤولية التأديبية، حيث أن محافظ الحسابات وأثناء قيامه بعمله، قد يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا وذلك في حال اتساع الضرر من الشخص المعنوي الى المجتمع، وهنا يكون محافظ الحسابات مسؤولا مسؤولية جنائية عما ارتكبه من جرائم وبالتالي يعاقب بالعقوبات الواردة في قانون العقوبات أو تلك المنصوص عليها في القانون التجاري أو القانون المنظم لمهنة محافظ الحسابات التي عادة ما تصل الى الحبس بالإضافة الى الغرامات المالية وهذا ما سيتم التفصيل فيه لاحقا. (أوجاني وشوابي، 2018\2019، ص47)

المبحث الثاني: المسؤولية المدنية المترتبة على محافظ الحسابات

يتفق الفقهاء على أن دعائم المسؤولية المدنية هي الخطأ، الضرر والعلاقة السببية وقد قاموا بإبراز هذه الدعائم بالتفصيل في كل مؤلفاتهم القانونية التي تتناول العقود والالتزامات والمسؤولية المدنية بنوعيها التقصيرية والعقدية، لكن وقبل تناول هذه الأخيرة بالدراسة وجب أو لا التطرق لمفهوم المسؤولية المدنية من خلال التطرق إلى أساسها وطبيعتها القانونية وأيضا شروط انعقادها ذلك بعد أن التطرق لتعريف المسؤولية المدنية وبيان أنواعها والتفصيل في شروط انعقادها، وهذا من خلال ما سيأتي في المطالب التالية:

المطلب الأول: مفهوم المسؤولية المدنية

تقوم المسؤولية المدنية عند الإخلال بالالتزامات أو الواجبات التي يفرضها مبدأ التعايش الإنساني سواء أكانت هذه الالتزامات منصوصا عليها على شكل بنود قانونية كالعقد وتسمّى المسؤولية العقدية، أو عن طريق المبادئ العامة التي تُحتّم احترام حقوق الغير وعدم الإضرار بهذه الحقوق وتسمّى المسؤولية التقصيرية (أوجاني وشوابي، 2018\2019، ص9) وفي هذا المطلب سيتم التطرق لمفهوم المسؤولية المدنية بالإضافة إلى بيان صورها وأهم الدعائم الأساسية التي تقوم عليها.

الفرع الأول: تعريف المسؤولية المدنية وأهم صورها

قبل التطرق للدعائم الأساسية التي تقوم عليها المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات وجب أو لا تعريف المسؤولية المدنية له وبيان صورها أو لا وهذا ما سيتم تناوله بالدراسة في هذا الفرع.

أو لا: تعريف المسؤولية المدنية. يقصد بالمسؤولية عند إطلاق هذا المصطلح تحمل الشخص لنتائج وعواقب التقصير الصادر عنه أو عمن يتولى رقابته والإشراف عليه أما بخصوص المعنى الدقيق لمصطلح المسؤولية في إطار الميدان المدني فهي تعني المؤاخذة عن الأخطاء التي تضر بالغير، وذلك بإلزام المخطئ بأداء التعويض للطرف المضرور وفقا للطريقة والحجم اللذين يحددهما القانون (العرعاري، 2014، ص11) وهي بهذا المعنى تختلف باختلاف الأسباب التي أدت اليها والنتائج المتولدة عنها.

وتقوم المسؤولية في كل التشريعات المدنية على تعويض الضرر الحادث بالغير كمبدأ عام، وهولا يتضمن حصرا للأفعال التي تؤدي إلى ترتيب هذه المسؤولية بل ان كل عمل غير مشروع يولد الالتزام بالتعويض، وذلك على أساس خطأ المسؤول. وقد عرفت أيضا المسؤولية المدنية بأنها التزام المدين بتعويض الضرر الذي ترتب عن إخلاله بالتزام يقع عليه، وهي إما تكون مسؤولية عقدية إذا كان مصدر الالتزام الذي تم الاخلال به هو العقد، وإما تكون مسؤولية تقصيرية إذا كان مصدر الالتزام الذي حصل الاخلال به هو نص قانوني عام يمنع الاضرار بالغير أو بمصالح الغير،

(بوكعبان، 2017، ص153) ويقصد بالمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات مسؤوليته عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء مباشرة مهامه والتي تسبب ضررا للغير مما يلزمه بالتعويض.

ثانيا صور المسؤولية المدنية: كما سبق وأن رأينا فيما سبق فإن المسؤولية المدنية تعرف بأنها الالتزام بتعويض الضرر وهي نوعان: مسؤولية عقدية ومسؤولية تقصيرية.

1- المسؤولية العقدية: توصف المسؤولية بأنها عقدية إذا كان هناك عقد يربط بين المسؤول والمضرور ونشأ الضرر بسبب اخلال أحد المتعاقدين بأي من الالتزامات التي يرتبها العقد في ذمته (بوكعبان، 2017، ص153) ويمكن القول أيضا أن المسؤولية العقدية تلك المسؤولية التي تقوم على الاخلال بالتزام معين وارد في عقد صحيح ينتج عنه ضرر يلزم فاعله بإصلاحه ضمن شروط معينة ولا تتناول الاخلال بأعمال سابقة أو لاحقة على العقد أو خارجة عن نطاق تنفيذه.

2- المسؤولية التقصيرية: لا تنشأ المسؤولية التقصيرية عن الاخلال بالتزام عقدي بل تقوم على الاخلال بالتزام قانوني قائم بوجه عام على احترام حق الغير وعدم الاضرار به (هدى، 2008، ص24) والمسؤولية التقصيرية تمثل القاعدة العامة للمسؤولية المدنية لذا هي ترتب دائما عندما لا يكون هناك عقد ربط بين المسؤول عن الضرر والطرف المضرور بمعنى أنها ترتب عن الاخلال بالتزام قانوني عام هو عدم الإضرار بالغير وهو التزام أخلاقي أيضا، وهي تتسع لتشمل عدة صور من المسؤولية عن الفعل الشخصي، حيث نصت المادة 124 من القانون المدني الجزائري على أنه: "كل فعل أي كان يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض".

ثم المسؤولية عن فعل الغير وهي التي تناولها المشرع الجزائري في المواد من 134 إلى 137 من القانون المدني الجزائري وهذه المسؤولية تتفرع بدورها إلى قسمين مسؤولية المكلف بالرقابة عن عمل الشخص الخاضع لرقابته وهذا ما تناولته المواد 134 و135 من القانون المدني الجزائري، ومسؤولية المتبوع عن أعمال تابعه وهي التي نظمها المشرع في المادتين 136 و137 ق م ج حيث نصت المادة 136 الفقرة الأولى على أنه : "يكون المتبوع مسؤولا عن الضرر الذي يحدثه تابعه بفعله الضار متى كان واقعا منه في حالة تأديته وظيفته أو بسببها أو بمناسبتها". (بوكعبان، 2017، ص154)

وإذا كان المشرع في قانون النقد والقرض قد اكتفى بالعقوبات التأديبية فقط فإنه بالرجوع إلى القانون (10-01) المؤرخ (29 يونيو 2010) -يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 42- نجد المسؤولية التي تترتب على عاتق محافظ الحسابات نتيجة للخطأ أو التقصير الذي يرتكبه أثناء ممارسة عمله الرقابي تتوزع بين ثلاث صور (جزائية مدنية بنوعيها هذه الأخيرة تنتهي بإلزام المحافظ بالتعويض لكل طرف تضرر من خطئه أو

تقصيره حيث نصت على ذلك المادة 59 من القانون السالف الذكر على أنه: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج". (بوكعبان، 2017، ص110)

الفرع الثاني: نطاق المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

إن كل من المسؤولية العقدية والتقصيرية تؤلفان فرعي المسؤولية المدنية ولا يمكن فصل الواحدة عن الأخرى، فقواعد المسؤولية العقدية تكمل بقواعد المسؤولية التقصيرية، ففي كل حال لم يلحظ المشرع قواعد خاصة بالمسؤولية العقدية أمكن الرجوع لقواعد المسؤولية التقصيرية باعتبارها الأصل.

أو لا– التمييز بين المسؤولية العقدية والتقصيرية لمحافظ الحسابات:

إن التمييز بين هاتين المسؤوليتين لم يظهر واضحا إلا خلال القرن 19 ومطلع القرن العشرين عندما أو جدت القوانين الحديثة أنظمة مختلفة لكلتا المسؤوليتين. أما الفقه فقد انقسم بين مؤيد لنظرية التمييز ومعارض لها. (هدى، 2008، ص25) فالفقهاء الذين ميزوا بين المسؤولية العقدية والمسؤولية التقصيرية تجاهلوا وحدة المسؤولية المدنية القائمة على خرق موجب إلزامي ينتج عنه حق التعويض ولم يلاحظوا إلا الفروقات الموجودة بين المسؤوليتين وهي على كل حال خروقات في الخصائص الثانوية، أما الفقهاء الذين نادوا بوحدة المسؤوليتين فقد لاحظوا بأن المسؤولية التعاقدية ليست الا حالة تطبيقية من المسؤولية التقصيرية، فمفهوم الخطأ واحد في المسؤوليتين، ولا يمكن التسليم بتصنيف الخطأ في المسؤولية العقدية دون التقصيرية إلى خطأ جسيم وخطأ بسيط، كما وأن الطبيعة واحدة انما الاختلاف ينصب على ماهية الشيء المتنازع عليه. وقد يرى البعض بأنه بالرغم من أن المسؤولية التقصيرية والمسؤولية العقدية يخضعان لنفس المبادئ، يبقى من المفيد التمييز بينهما لأنه إذا كانت الفروق ثانوية فإنه مع ذلك تبقى حقيقية. في الواقع إن المسؤولية التقصيرية تختلف عن المسؤولية العقدية من النواحي التالية: (هدى، 2008، ص31-32)

– **الأهلية:** في المسؤولية التعاقدية يجب توفر الأهلية الكاملة (تمام 19 سنة)، أما المسؤولية التقصيرية يكفي أن يكون الفاعل مميزا أو مدركا ولو قاصر.

– **التضامن:** لا توجب المسؤولية التعاقدية التضامن بين المدينين الا في حال اشتراطها صراحة أو إذا استنتج ذلك من القانون، أما المسؤولية التقصيرية فإنها ترتب التضامن بين مجموعة الفاعلين في الفعل الجرمي الواحد إذا كان من المستحيل تعيين نسبة ما أحدثه كل شخص في الضرر.

– **التعويض عن الضرر:** في المسؤولية العقدية أن الالتزام بالتعويض عن الأضرار الناتجة عن عدم تنفيذ العقد أو الإخلال في تنفيذه مقيد بحيث لا يتجاوز الأضرار التي يمكن توقعها عند إنشاء العقد ما لم يكن المدين قد ارتكب خداعا فعندها

يقرر القاضي التعويض دون التقيد بتكهنات كان ممكن توقعها عند إنشاء العقد، بينما في المسؤولية التقصيرية المبنية على الخطأ، فإن موجب التعويض مطلق سواء كانت الأضرار مباشرة أو غير مباشرة شرط أن يكون بالإمكان تحديده من قبل القاضي.

- **الاختصاص القضائي**: تقام دعوى المسؤولية التقصيرية الناشئة عن جرم أو شبه جرم لدى محكمة مقام المدعى عليه أو المحكمة التي وقع في دائرتها الفعل الضار أو الضرر الموجب للتعويض أما بالنسبة للمسؤولية العقدية محكمة متفق عليها أو محكمة ابرام العقد أو تنفيذه.

- **تنازع القوانين**: تخضع المسؤولية التقصيرية لقاعدة محل وقوع الفعل الضار أما في المسؤولية التعاقدية فتطبق قواعد مختلفة بحسب طبيعة الموجب ونوع العقد ومكان انشاءه أو تنفيذه. (هدى، 2008، ص34)

ثانيا– الأساس القانوني للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

فيما يتعلق بالمسؤولية، وبالرجوع للقانون المنظم لمهنة محافظ الحسابات نجد أن محافظي الحسابات يتحملون مسؤولية الأخطاء التي قد يرتكبونها والآثار الضارة الناتجة عن ارتكابهم خطأ أو اهمال في نطاق مزاولتهم مهامهم وذلك سواء تجاه الشركة التي يقوم بمراقبتها أو الغير، (م: 23 ق: 01/10، 29\06\2010، ج.ر 42) ولا يسألون عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس الادارة أو مجلس المديرين الا إذا علموا بها ولم يقوموا بتبليغ وكيل الجمهورية لدى المحكمة كما يشترطه القانون، (بلعيساوي، 2014، ص71) وحسب نص المادة (61) من قانون (01/10): "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه".

ويعد متضامن تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفته أحكام القانون التجاري أو القانون المنظم لمهنة المحافظ (م: 23 ق: 01/10، 29\01\2010، ج.ر 42) أو التنظيمات المطبقة في مهنته. ولا تبرأ ذمة محافظو الحسابات من المسؤولية فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات التي لاحظها وإن لم تتم معالجتها بحيث يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة بكل ذلك.

ويلاحظ أن المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري الجزائري تضع على عاتق محافظي الحسابات التزام باطلاع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة بجميع العمليات والتحقيقات وعمليات السير التي يقومون بها والمخالفات والأخطاء التي يكتشفونها الوثائق المتعلقة بالمحاسبة والموازنة والتي يرون ضرورة ادخال تعديلات أو تغييرات عليها وتقديم كل الملاحظات حول الطرق التقييمية الخاصة بالسنة المالية.

المطلب الثاني: أركان المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

يمكن لمحافظ الحسابات خلال أداء مهامه أن يرتكب بعض الأخطاء، في بعض الامور ذات الأهمية، مما ينجم عن هذه الأخطاء أضرار سواء اتجاه الشركة أو الغير في جميع الحالات يكون محافظ الحسابات مسؤولا عن تلك الاضرار الناتجة عن أخطائه وهذا ما يؤكده القانون الخاص بالمهنة وكذلك القانون التجاري بصفة عامة. (م: 715 مكرر 14 من الأمر 1975، 27\9\1975 معدل بـ 93-208 في 25\04\1993، م.م.ق.ت: 27\04\1993، ج.ر 27) في الفكرة التي تقضي بأن يكون فيها المحافظ مسؤولا عن جميع الأضرار المرتبطة بخطئه بشرط أن تكون خلال ممارسة المهام الموكلة إليه. (م: 23 ق: 01/10، 29\01\2010، ج.ر 42)

لم يتطرق المشرع إلى تفصيل أركان قيام هذه المسؤولية في القانون التجاري ولا القانون المنظم للمهن الثلاث كذلك، بل ترك هذه المسألة للقواعد العامة في القانون المدني وقانون الاجراءات في القسم المتعلق بالمسؤولية المدنية، حيث تنص القواعد العامة على وجوب توفر ثلاث أركان أساسية لقيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات المتمثلة في الخطأ الذي يرتكبه المحافظ والضرر الذي يصيب الشركة أو الغير وأخيرا العلاقة السببية بين الركنين الأولين، (السنهوري، د.س، 449) سنفصل هذه الأركان مع اسقاطها على محافظ الحسابات مباشرة.

الفرع الأول: ركن الخطأ

قبل التحدث عن خطأ المحافظ، سنتطرق إلى تعريف الخطأ حسب القواعد العامة، رغم أن المشرع لم يضع تعريفا محددا للخطأ وإنما ترك هذا الأمر للفقهاء في القانون، ذلك تفاديا لدخوله في متاهة التناقض التي وقع فيها الفقهاء، حيث توجد العديد من التعريفات تختلف باختلاف النزاعات والعوامل الاقتصادية والاجتماعية المؤدية لوقوع الأخطاء، (الذنون، 2006، ص63) من أهم التعاريف وأشملها ما يلي: "الخطأ إخلال إما بالتزام قانوني أو عقدي بحسب نوع التصرف الواقع فيه الخطأ، فينتج عنه قيام مسؤولية مدنية إما تقصيرية أو عقدية، كما يمكن أن يكون هذا الالتزام إما بذل عناية أو تحقيق نتيجة، كما يجب أن ينتج عن هذا الإخلال ضرر بصفة عامة يلزم فاعله بالتعويض سواء كان الفعل عمديا أو مجرد إهمال". (العمرسي، 2004، ص45) ومن خلال التعريف السابق نستخلص أن الخطأ يتكون من عنصرين أساسيين وهما:

- **العنصر المادي**: هو التصرف الذي يقوم به المخطئ بالنظر إلى الظروف المحيطة به استبعاد الظروف الداخلية، أي بالمقارنة مع أفعال من في نفس العوامل من الأشخاص مع الطبيعيين ومن نفس المستوى، وبالنظر كذلك إلى التصرف المعتاد في نفس الحالة التي كان فيها.

- **العنصر المعنوي** أو ما يسمى بالإدراك والتمييز، ومعناه أن يكون الفاعل مدركا أن ما قام به يعتبر خطأ ويستطيع التمييز بين ما هو صواب وما هو خطأ. هذا ما تم توضيحه في المادة 125 من القانون المدني بقولها: لا يسأل المتسبب في الضرر الذي يحدثه بفعله أو امتناعه أو بإهمال منه أو عدم حيطته إلا إذا كان مدركا ومميزا. من خلال ما سبق ذكره يمكن نقول:

أو لا– الخطأ الصادر عن الفعل الشخصي لمحافظ الحسابات.

من خلال الاطلاع على المادة (715 مكرر) 14 من القانون التجاري، نجد أن أخطاء محافظ الحسابات التي يمكن أن يقع فيها تكون أثناء ممارسته لمهامه حيث يمكن تقسيم هذه الأخطاء بحسب المرحلة التي أرتكب فيها من مراحل قيامه بأعماله كما يلي:

1. أخطاء محافظ الحسابات عند بداية التحاقه بالمهنة: في هذه المرحلة لا توجد أخطاء مهنية لأن المحافظ لم يباشر عمله بعد، إنما الأخطاء التي نتحدث عنها في هذه المرحلة تكون متعلقة بالشروط والإجراءات المتطلبة للالتحاق الصحيح لمحافظ الحسابات بمهنته، وهذه الشروط منصوص عليها ضمن أحكام القانون التجاري وكذلك القانون المنظم للمهن الثلاثة السابق ذكره، وكذلك المرسوم التنفيذي (11-22) المتضمن كيفية تعيين محافظ الحسابات. (ج.ر: 7 في 02 \02\2011) ومن خلال ما سبق ذكره نستنتج أن أخطاء المحافظ التي يتم مساءلته عنها حتى قبل مباشرة مهامه أي في مرحلة التعيين، حيث تقوم أخطاؤه بمجرد مخالفته لأحد الشروط أو الإجراءات، سواء كانت المخالفة مقصودة كالغش أو الاحتيال أو غير مقصودة كإهمال صدر منه. (بوعديس، 2015\2016، ص49)

2. أخطاء محافظ الحسابات اثناء مزاولته لمهامه: لقد أخذ المشرع الجزائري في تحديد خطأ المحافظ أثناء قيامه بمهامه بمعيار بذل العناية الفنية، وهذا ما تؤكده المادة 59 نم القانون المنظم للمهنة بقولها: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن يجب العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج". هذا ما تطلبه الممارسة الصحيحة لمهنته أي أنه عليه بذل عناية الرجل الحريص في ذلك، أي إخلال أو تقصير يؤدي مباشرة إلى قيام خطأ المحافظ، كما جاء في المادة 715 مكرر 14 ذكر كلمة اللامبالاة والمقصود بها عدم الاهتمام والتركيز على أداء عمله بوجه صحيح، كعدم خبرته في الميدان التطبيقي أو إصداره لأحكام متسرعة مما يؤدي إلى وقوعه عمله بوجه صحيح، كعدم خبرته في الميدان التطبيقي أو إصداره الأحكام متسرعة مما يؤدي إلى وقوعه في أخطاء دون قصد منه، حتى في هذه الحالة يكون الخطأ قائما، كما قد يكون الخطأ نتيجة نقص في المهام أو التأخر في ادائها عن وقتها الصحيح، توجد بعض الحالات التي تطرق إليها القانون (10-01) في هذا الموضوع منها ما يلي:

- المراقبة السطحية أو السريعة للفواتير والسجلات والحسابات.

- عدم مراقبة الحسابات لمدة تزيد عن تسعة أشهر.
- عدم انتظام الحسابات وفي حالت وجود أي تزوير يتستر عليه.
- عدم التدقيق في الحسابات المقدمة اليه من المحاسبين العاديين والمسيرين والاكتفاء بالمصادقة مباشرة عليها.
- تدخل محافظ الحسابات في أعمال الإدارة في غير ما كلف به من مهام قانونا.

هذه بعض الأخطاء مذكورة على سبيل المثال فقط لا الحصر ومنه أي عمل أخر يكون مخالفا للمهام الموكلة للمحافظ يعتبر خطأ يمكن أن يرتب مسؤولية ضد محافظ الحسابات، أما بالنسبة لإثبات للمهام الموكلة للمحافظ يعتبر خطأ يمكن أن يرتب مسؤولية ضد محافظ الحسابات، أما بالنسبة لإثبات سمح هذه الأخطاء فإن عبء الإثبات يقع على من ادعى وجود ذلك الخطأ، أما طريقة الاثبات فقد المشرع للمدعي بأن المحافظ قد ارتكب خطأ أن يثبته بأي طريقة، بما فيها معيار الرجل الحريص المؤدي لنفس المهام في نفس الظروف دون أي نقصان أو زيادة تبقى دائما السلطة التقديرية في هذا الامر لقاضي الموضوع في اعتبار المحافظ مخطئ أم لا. (بن جميلة، 2010\2011، ص115)

3- أخطاء المحافظ عند التوقف عن أداء مهامه: في حال توقف محافظ الحسابات عن أداء مهامه بأية طريقة سواء كانت العزل أو التنحية أو إنهاء المهام بصفة عادية يتعين عليه الاحتفاظ بجميع ملفات زبائنه مدة 10 سنوات من تاريخ أول يناير الموالي لأخر سنة مالية كما يتحمل أي مسؤولية تقوم ضده في هذه الفترة بسبب تلك المستندات، (م: 23 ق: 01/10، 29\01\2010، ج.ر 42) أما فيما تعلق باستقالته تهربا من أداء مهامه فإن الخطأ ليس في الاستقالة في حد ذاتها إذا كانت وفق قواعد القانون وإنما سببه الوقت الذي قدمت فيه هوما يعتبر مجال وقوع الخطأ الذي نتحدث عنه، أي أنه إذا كانت الاستقالة الدافع من ورائها هو الاضرار بالشركة أو الغير تعتبر خطأ قام به المحافظ وتقوم المسؤولية عن أي أضرار تنتج في هذه المرحلة. (معيزي، 2011\2012، ص167)

ثانيا- مسؤولية محافظ الحسابات عن أخطاء غيره:

الأصل أن محافظ الحسابات مسؤول عن أخطائه الشخصية فقط دون أخطاء غير، إلا أنه لكل قاعدة استثناء وفي هذه الحالة يتجسد الاستثناء في الحالتين الاتيتين:

1- في حالة كان الخطأ من أحد تابعي أو مساعدي محافظ الحسابات. بحسب القواعد العامة نجد أن المتبوع مسؤول عن جميع أخطاء تابعه، يشرط أن تكون واقعة ضمن نطاق أدائه لمهامه التي أسندها له المتبوع، وكذلك اشتراط وجود علاقة تبعية قائمة حقا سواء عقدية أو لا. (العمروسي، 2004، ص45) بالنسبة لمحافظ الحسابات يمكن أيضا تعيين تابعين أو مساعدين له في أداء مهامه، حيث يكون كلاهما ملتزما باحترام المهنة وخاصة الاعمال والمعلومات التي اطلعوا

عليها ذات الأهمية القصوى للشركة أو المساهمين، في هذه الحالة أي خطأ يرتكبه المساعدون يكون المسؤول الأول عليه محافظ الحسابات هذا ما تؤكده المادة (715) مكرر 13 (الفقرة 2) من القانون التجاري.

أما في حالة تعيين محافظ الحسابات مساعدين له في القيام بأعماله، يشترط أن لا يقوم بترك جميع المهام الموكلة له للمساعدين بل يسند لهم القيام بجزء من المهام فقط يقوم بتحديدها، حيث تعتبر تلك الأعمال التي حددها المحافظ لمساعديه مجال قيام مسؤوليته عن أعمالهم فقط، أي أنه في حالة ارتكاب المساعدين لأخطاء أثناء أدائهم للمهام الموكلة اليهم يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية الأضرار الناتجة عن تلك الأخطاء، حيث أن الأعمال التي يقوم بها المساعدون تخضع للموافقة من محافظ الحسابات بعد الاطلاع عليها يضع توقيعه بالموافقة. (م: 33، م.ت: 136-96، 1996\04\17، ج.ر 24)

2- في حال الخطأ من المسيرين أو القائمين بالإدارة. الأصل أن محافظ الحسابات ليس مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها المسيرين إلا في حالة وحيدة كاستثناء، تتمثل في علم المحافظ بأخطاء هؤلاء وقيامه بالتستر عليهم وعدم الكشف عنها في تقريره للجمعية العامة للشركة، أو لوكيل الجمهورية المختص إقليميا في حال كان الخطأ فعل مجرم. (م: 715 مكرر 14، أ: 75-01/59) وبعض الأمثلة عن هذه الأخطاء:

- في حالة الأخطاء في ممارسة الوظائف الإدارية والقانونية الموكلة للمسيرين المديرين.
- مخالفة مجلس الادارة لأحكام القانون أو نظام الشركة أو أي أعمال غش من المسيرين.
- عدم التحقق من صحة التأسيس فيما يتعلق بالإجراءات والشروط الواجب توفرها في عملية التأسيس أو التعديل في النظام الأساسي للشركة.
- التقصير في دعوة الجمعية العامة للانعقاد في الحالات الخاصة.

وقد تم ذكر هذه الأخطاء من قبيل المثال فقط أي أنه توجد العديد من الأعمال الأخرى التي تدخل ضمن مهمة محافظ الحسابات الرقابية قد تقع فيها أخطاء لم يبلغ عنها فتقوم مسؤوليته المدنية. (البستاني، 2004، ص417)

3- حالة تعدد محافظي الحسابات المخطئين في نفس الشركة. نجد أن المشرع عالج هذه الفكرة في المرسوم التنفيذي 96-16 المتضمن أخلاقيات المهن الثلاث في المادة 13 منه، أنه في حال تعدد محافظي الحسابات في ذات الشركة فإن كل محافظ مسؤول مسؤولية شخصية عن الأخطاء التي يرتكبها فقط، كما تطرق في المادة 68 من القانون المنظم للمهن الثلاث في حالت تعدد محافظي الحسابات وقيام كل منه بمهامه يجب المقارنة بين النتائج التي توصل اليها كل محافظ فإذا وجد اختلاف في النتائج وجب اللجوء إلى خبرة مرجحة لنتائج أحدهما على الآخر من خلال الاستعانة

بمحافظ حسابات ثالث ذو خبرة أكبر للفصل في أي النتائج المتحصل عليها هي الأصح. (م: 68 ق: 01/10، و م.ت: 1396، 29\01\2010، ج.ر 42)

ثالثا– حالات إعفاء محافظ الحسابات من المسؤولية والتأمين منها.

توجد في بعض الأحيان مواقف يخطئ فيها محافظ الحسابات ورغم ذلك لا تترتب عن أخطائه أية مسؤولية، أو أنه لا يتحمل تبعات تلك الاخطاء لتحملها عنه طرف آخر، سنتطرق إلى الحالات التي يعفى فيها المحافظ من المسؤولية وكذلك حالة تأمينه ضدها فيما يلي:

1– حالات الإعفاء من المسؤولية عن خطأ لمحافظ الحسابات. حسب القواعد العامة فقد نص القانون صراحة على الحالات التي يمكن إعفاء المخطئ، وذلك ضمن أحكام المادة (127) من القانون المدني، ذلك بنصها على ثلاث حالات رئيسية والمتمثلة في وجود حالة قوة قاهرة، خطأ صدر من المتضرر نفسه وأخيرا خطأ الغير، مع مراعات أنه يمكن النص قانونا على خلاف ما ورد في هذا النص. سنتناول هذه الحالات ببعض من التفصيل فيما يلي:

– **حالة القوة القاهرة:** تعرف على أنها أهم عامل معفي من المسؤولية يعرفها بعض الفقهاء، بأنها حادث وقع خارج إرادة الشخص المخطئ، لا يمكنه التنبؤ بوقوعه أو الاحتراز منه ولا تفادي وقوعه أي أنه غير متوقع أصلا، فقد أطلق عليه علماء الحقوق بعض التسميات أبرزها الحادثة غير المرتقبة، الحادثة الطبيعية والجدية التي لا يمكن تجنبها أو دفعها أو حتى منع وقوعها. (موسوي، 2011، ص270) فيمكن لمحافظ الحسابات أن يدفع بالإعفاء من المسؤولية في حال وجود قوة قاهرة حالت بينه وبين ادائه لمهامه على أكمل وجه كالإضراب أو نشوب حريق في الشركة، أو حرب منعته من زيارة الفروع في الدول الاخرى، في هذه الحالة يجب عليه تقديم تقرير يتضمن الظروف وجميع التحفظات المناسبة.

– **إذا كان الضرر من المتضرر نفسه:** في حالة قيام المتضرر أو الضحية بارتكاب الخطأ الذي أدى إلى وقوع الضرر بفعله الشخصي، كقيام المسيرين أو المدراء بالإضرار بأنفسهم من خلال قرارات خاطئة وقيام محافظ الحسابات بالمقابل بأداء أعماله الرقابية في الإبلاغ عن تلك الأخطاء في التقارير التي يكتبها للجمعية العامة، في هذه الحالة يمكن له الدفع بالإعفاء من المسؤولية عن خطأ المسيرين بقيامه بممارسة مهامه في وقتها وعلى أكمل وجه ويتحمل مرتكب الاخطاء مسؤولياتهم حتى ولو أضرت بهم شخصيا. (بومكواز وبوعناني، 2012\2013، ص54)

– **إذا كان الخطأ من الغير:** لقد صرح القانون في هذه الحالة باعتبار المحافظ مسؤولا عن أخطائه الشخصية فقط ولا علاقة له بما يخرج عن ذلك من أخطأ يرتكبها غيره، ما عدا الحالات التي تم التطرق اليها سابقا في مسؤولية المحافظ عن أخطأ غيره كاستثناء فقط، قد تم توضيح هذه النقطة من خلال المادة (715) مكرر (14) من القانون التجاري، كما أنه لا يحق لمحافظ الحسابات تقديم أعذار أو أية تبريرات للأخطاء التي يرتكبها أثناء أدائه لمهامه ما لم تكن من ضمن

هذه الحالات التي يعفى فيها محافظ الحسابات من المسؤولية عن أية أخطاء تقع. (بن جميلة، 2010\2011، ص180)

2- التأمين ضد المسؤولية: يجب على محافظ الحسابات القيام بالتأمين لضمان مسؤوليته المدنية التي من الممكن أن يتحملها عند وقوع أي أخطأ منه أثناء ممارسته لمهامه في هذه الحالة فان عقد التأمين يكون هذا على جميع النتائج المالية للمسؤولية المدنية لأخطاء محافظ الحسابات المهنية التي يمكن أن تصيب الشركة أو الغير بصفة عامة، ما لم تكن هذه الأخطاء عمدية من طرف محافظ الحسابات، (م: 715 ق: 01/10، 29\01\2010، ج.ر 42) وقد أقر المشرع هذه الخطوة وألزم بها محافظ الحسابات حماية للشركة والغير من الأضرار التي يمكن أن يسببها محافظ الحسابات بأخطائه المحتملة، (الذنون، 2006، ص328) حيث أن التأمين يشمل مبلغ التعويض وكذلك مصروفات دعوى المسؤولية في حال فشله يرجع محافظ الحسابات على شركة التأمين بما تكبده من خسائر خلال دفعه المسؤولية عنه، أما في حال زيادة مبلغ التعويض عن مبلغ التأمين على محافظ الحسابات تحمل الفرق بين القيمتين من ذمته الخاصة. (مقدم، 2008، ص47)

الفرع الثاني: ركن الضرر

إن المسؤولية المدنية حسب القواعد العامة تقوم على ثلاثة أركان أساسية يجب توفرها جميعها معا، وقد سبق وأن تطرقنا إلى الركن الأول المتمثل في الخطأ والآن سنتطرق إلى الركن الثاني والمتمثل في الضرر الناتج عن ذلك الخطأ فيما يلي:

أولا- تعريف الضرر: يعد الضرر ركنا ثانيا في قيام المسؤولية المدنية عموما، لا يكفي توافر الخطأ في هذه العلاقة من جانب الطرف المرتكب له بل يجب وقوع ضرر يمس بالغير سواء من الشركة أو الغير بصفة عامة، في هذه الحالة عند وجود الضرر فإن المسؤولية المدنية تعتبر شبه قائمة مضمونها هو التعويض عن جميع الأضرار التي تلحق بالمتضرر جراء تلك الأخطاء، مما سبق يمكن تعريف الضرر كما يلي: "الضرر عبارة عن نقص في الأموال أو خسارة منفعة ما أو تعرض سلامة البدن للخطر أو انتهاك مشاعر كل ذلك جراء خطا شخص ما". (الطباخ، 2012، ص521)

ثانيا- أنواع الضرر: من خلال التعريف السابق نجد أن الضرر يمكن أن يمس الأموال سواء كانت منقولة أو عقارية، كما يمكن أن يصيب الأشخاص إما في بدنهم أو حتى في نفوسهم من خلال هذا يمكن تقسيم الضرر إلى ثلاثة أنواع أساسية تتمثل فيما يلي:

1- ضرر مادي: أو ما يسمى بالضرر المالي وهو النقص الواضح الذي يصيب أموال الأشخاص أو في ممتلكاتهم نتيجة التعدي على الحقوق والمصالح المالية في حالة محافظ الحسابات فإن الضرر الممكن التحدث عنه عادة ما يكون النقص

الذي يصيب أموال الشركة أو الذمم المالية للغير، أو حرمان أحدهما أو كلاهما من منافع مرتقبة محققة جراء ما ارتكبه محافظ الحسابات من أخطاء.

2- ضرر جسماني: هي جميع الأضرار التي يمكن أن تصيب الانسان في جسمه وبدنه، كما تعرض سلامته للخطر حيث تتجلى هذه الأضرار في الجروح أو الامراض أو نقص أحد الأعضاء قائم إما على الاعاقة الدائمة أو المؤقتة مثل التعطيل عن العمل جراء الخطأ التي يرتكبها محافظ الحسابات.

3- الضرر المعنوي: تتجسد في جميع الاضرار التي تمس الجانب النفسي أو الروحي كالكرامة أو حتى الحرية الشخصية، كما قد تصل حتى مستوى الصدمات النفسية العنيفة يتم التعويض عنها تحت عنوان الضرر المعنوي، أما بالنسبة لمحافظ الحسابات في مثل هذا النوع من الأخطاء يتجسد في قيام المحافظ بالأخطاء تؤدي إلى تشويه سمعة الشركة أو حتى الغير كأفراد مما ينجر عنه صدمة للغير من المساهمين في الشركة أو المتعاملين معها. (موسوي، 2011، ص249-252)

ثالثا- طبيعة الأضرار المقيمة للمسؤولية:

إن تحديد طبيعة الضرر المقيم للمسؤولية المدنية تلعب فيه القواعد العامة الدور الابرز، حيث يجب توافر عدة عناصر أساسية تعتبر أركان أو مواصفات الأضرار التي تعد مسؤولة عن قيام المسؤولة المدنية لمحافظ الحسابات والمتمثلة فيما يلي:

- أن يكون الضرر مؤكد ومحقق ليس مجرد احتمال مفترض.
- أن يكون جادا وقابلا للتقدير أي أنه لا يكون مجرد مزحة ويمكن قياس شدته.
- أن يمس بالحقوق المالية المكتسبة أو الشخصية.

من أمثلة ذلك نذكر قيام المحافظ بخطأ أدى إلى نقص في أموال الشركة أو الغير، أو أدى إلى خسارة أرباح محققة يتطلعون إلى اقتسامها، أو أضر برأس مال الشركة في حد ذاته كما يمكن أن الضرر ناتج عن قيام المحافظ بأعماله في ابلاغ وكيل الجمهورية عن جرائم المسيرين مما أدى إلى فقدانهم نفوذهم في عالم الأعمال مما أدى إلى أضرار معنوية بالغة. (علي سليمان، 2006، ص162) أما بالنسبة للمسؤول عن تقدير ما إذا كان الضرر مقيما للمسؤولية من عدمه، هنا يكون الاختصاص للقاضي المختص بالنظر في الدعوى المرفوعة. (بوعديس، 2015\2016، ص55)

رابعا- تعويض الضرر الناتج:

إن اختلاف الاضرار الحاصلة لا يعني اختلاف نوع التعويض هنا عادة ما يكون التعويض مبلغا من المال ويقع الاختلاف في قيمة المبلغ وذلك بحسب الأضرار حيث في أن الأضرار المادية كالتلف وغيرها تخضع للتقدير من قبل مختصين بذلك، أما فيما تعلق بالأضرار المالية كالخسارة في رأس المال أو ذمم الغير فإن التعويض يكون بحجم المبلغ الذي نقص من المال هذا فيما تعلق بالأضرار المادية، (علي سليمان، 2006، ص164) أما بالنسبة للأضرار الجسمانية

فيقدر المبلغ بمقدار العجز الذي تسبب به محافظ الحسابات للغير وجميع الأرباح التي فاتت المتضرر جراء ذلك الضرر، أما بالنسبة للأضرار المعنوية حيث إن المال المقدم يمكن اعتباره إما تعويض في حالت أن مشتري لأسهم في شركة ما قد فعل ذلك على أساس تقرير محافظ الحسابات الخاطئ هنا يكون التعويض المبلغ الفارق بين الثمن الحقيقي للسهم والمبلغ الذي دفعه المشتري. (موسوي، 2011، 249-250)

الفرع الثالث: العلاقة السببية

لقيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات بعيدا عن أي إمكانية الطعن في صحتها وجب توفر ثلاث أركان أساسية، حيث تطرقنا إلى الركنين في الفرعين الأول والثاني وهما الخطأ والضرر وفي الفرع الثالث سنتطرق إلى العلاقة التي تربطهما، وذلك من خلال ما يلي:

أولا- تعريف العلاقة السببية

تعد الرابطة السببية من أهم أركان قيام المسؤولية المدنية بصفة عامة وبما فيها المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات. حيث يمكن تعريفها كما يلي: هي الرابطة الاكيدة بين الفعل الضار المتمثل في الخطأ الواقع والضرر الناتج، حيث يكون الخطأ هو السبب الرئيسي للضرر الحاصل دون أي شك في ذلك، يرى بعض الفقهاء من بينهم الفقيه YVES GUYON (2005, p419) وجود صعوبة في تحديد هذه العلاقة بشكل واضح حيث تتجلى هذه الرابطة مظهرين أساسيين وهما:

- **المظهر الايجابي**: المقصود به ليس المظهر الجيد وإنما في عملية إثبات هذه العلاقة على من تقع في هذه الحالة على الراغب في التعويض أن يثبت العلاقة بين الضرر الذي لحقه مع الخطاء الذي قام به محافظ الحسابات.

- **المظهر السلبي**: يتجسد هذا المظهر في تقديم فرصة لمحافظ الحسابات في نفي العلاقة السببية بين الضرر الحاصل الخطأ الذي ارتكبه وذلك عبر إثبات أن الضرر الحاصل وناتج عن خطأ شخص أخر. (الذنون، 2006، ص8-10)

ثانيا- محافظ الحسابات كشخص معنوي.

يمكن لمحافظي الحسابات الاتحاد وتشكيل شركة كشخص معنوي يمارس مهنة محافظ الحسابات طبقا لأحكام المادة (46) من القانون (10-01) المنظم للمهنة، يتم ذلك حسب قواعد القانون التجاري، هنا يدور الاشكال حول مسؤولية محافظ الحسابات المدنية كشخص معنوي، في هذه الحالة إن فكرة المسؤولية المدنية ضد محافظ كشخص معنوي تقوم على أساس المخاطرة والتبعية فمادام الشخص المعنوي المتمثل في محافظ الحسابات ينتفع من نشاط ممثليه أو الأشخاص الذين يستخدمهم لتحقيق أعماله فعليه بالمقابل تحمل جميع تبعات ما ينجر عن أخطأ هؤلاء المحافظين من

أضرار تلحق الغير سواء من الشركة أو أشخاص طبيعيين. أي أنه على الشركة تعيين محافظ حسابات وتوكيله مهام يقوم بها بالنيابة عنها ويمثلها في ذلك، وأي ضرر ينتج عن خطأ ذلك المحافظ أثناء قيامه بمهامه تكون الشركة مسؤولة عن تحمل المسؤولية المدنية الناتجة عنه، بالمناسبة إن الأركان والظروف والقواعد في جميع تفصيلاتها لا تختلف عن المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات كشخص طبيعي ما عدا فيما تعلق بالمسؤولية لا تكون عن الخطأ المباشر للشخص المعنوي بل عن أخطاء ممثليه. (الذنون، 2006، ص587)

من خلال ما سبق ذكره نستنتج أن محافظ الحسابات خلال قيامه بأداء المهام الموكلة إليه يكون مسؤولا عن جميع الأخطاء الشخصية التي يرتكبها، وقد يكون مسؤولا أيضا عن أخطاء غيره أو معهم في حالات خاصة منها ما تعلق بمساعديه أو المسيرين في حال التستر على أخطائهم عمدا، كما يمكن أو يعفى محافظ الحسابات لأحد أسباب الإعفاء من قوة قاهرة أو خطأ الضحية نفسها أو خطاء الغير. في هذه الحالات لقيام مسؤولية محافظ الحسابات المدنية صحيحة يجب توافر الأركان الأساسية لذلك من خطأ مهما كان نوعه سواء إهمال متعمد أو نسيان أو خطأ عادي في تأدية المهام، ضرر يجب أن يكون الضرر حالا وجديا مهما كان نوعه ماديا يمس الأموال أو جسديا أو معنويا، وأخيرا العلاقة السببية أي أن يكون خطأ محافظ الحسابات هو السبب الرئيسي للضرر الحاصل للغير سواء الشركة كشخص معنوي أو الغير أشخاص طبيعية أو معنوية كذلك.

في الأخير نخلص إلى أنه لقيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات صحيحة يجب توافر الأركان المتطلبة لذلك من خطأ يرتكبه محافظ الحسابات، ينجر عنه أضرار تصيب الشركة أو الغير بصفة عامة، وعلاقة سببية مؤكدة تربط بين ما قام به محافظ الحسابات من أخطأ والأضرار الواقعة. وكل ذلك فقط ليتمكن المتضرر من المطالبة بتعويضات مناسبة بحسب تقدير الخبراء من قضاة، حيث يتم ذلك باتباع الغير المتضرر المطالبة القضائية عبر دعوى المسؤولية المدنية أمام القضاء المدني المختص إقليميا.

المبحث الثالث: المسؤولية الجزائية المترتبة على مهنة محافظ الحسابات

لقد نصت المادة 62 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني". وعليه وحسب نص المادة السالفة الذكر فإن مسؤولية محافظ الحسابات تنجم عند ارتكابه فعلا يعده المشرع جريمة وهذا ما يسمى بالركن الشرعي للجريمة، إذ لا يمكن متابعته جزائيا بدون هذا الركن تطبيقا لمبدأ الشرعية الجنائية: لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص". (م: 62 ق: 01/10، 29\01\2010، ج.ر 42)

والجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات قد تتعلق بالقانون الجزائي العام أي المنصوص عليها في قانون العقوبات وهي تتجسد غالبا في الجنح ضد أموال الشركة كجنحتي النصب والسرقة، كما قد تتعلق بالجرائم المرتكبة من قبله بممارسة وظيفته القانونية وهي جرائم منصوص عليها في القانون التجاري والقانون رقم (10-01) المتعلق بالمهنة والذي سبق التطرق إليه سابقا، وسواء تعلق الأمر بالجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات أو القانون التجاري أو قانون رقم (10/01) فإن محافظ الحسابات قد يكون فاعلا أصليا كما قد يكون شريك، ومما لا شك فيه أن محافظ الحسابات خلال قيامه بأعماله يمكن أن يرتكب بعض الأفعال التي يمكن أن توصف بأنها افعال جرمية موجبة للمسؤولية الجنائية، حيث أنه تم تجريم هذه الأفعال بموجب نصوص قانونية مختلفة منها ما تم النص عليه في القوانين المنظمة للمهنة كالقانون التجاري والقانون (10-01) المنظم للمهن الثلاثة وأخرى تم النص عليها في الشريعة العامة للجرائم والعقوبات قانون العقوبات الجزائري، عند ارتكاب محافظ الحسابات إحدى هذه الأفعال تقوم ما يسمى بالمسؤولية الجزائية ضده. (بوسماحة، 2017، ص219)

لقد ورد في التشريع الخاص بالمهنة القانون (10-01) نص صريح حول تحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن جميع الأفعال التي توصف بأنها تقصير أو جريمة خلال اداء مهامه والتزاماته القانونية، حيث جاء النص شاملا يمكننا استخلاص أن المشرع لم يحدد ما إذا يقصد الأفعال التي يكون فيها محافظ الحسابات فاعلا أصليا أو كان شريكا في إحدى الجرائم. (بوسماحة، 2017، ص219) سنتطرق في هذا المبحث لمفهوم المسؤولية الجزائية لمهنة محافظ الحسابات، وذلك بإسقاط المفاهيم العامة في القانون الجزائي عليه في، كما سنتطرق لبعض الأمثلة عن جرائم يكون فيها محافظ الحسابات فاعلا أصليا وأخرى يكون فيها شريكا.

المطلب الأول: ماهية المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات

لم يفصل المشرع في هذه النقطة من الناحية النظرية فيما تعلق بالتعاريف وغيرها في القوانين ذات الصلة بالموضوع كقانون العقوبات كشريعة عامة والقانون التجاري والقانون (10-01) كتشريعات خاصة في هذا الموضوع، إنما ترك أمر التعاريف وما شابهها للفقهاء لتجنب أي انتقادات، وهذا المطلب يوضح أهم العناصر المتعلقة بمفهوم المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات من تعريف وأسس وكذلك من هم الأشخاص المعنيين بالأمر وأخيرا مبررات المسؤولية في الفرع الأول، أما بالنسبة للفرع الثاني نتحدث فيه عن أهم الاختلافات بين المسؤولية الجزائية وما شابهها من مسؤوليات أخرى له.

الفرع الأول: تعريف المسؤولية الجزائية

إن تحديد المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات أمر أساسي لرسم السياسة الجنائية التي يعاقب بمقتضاها والإجراءات القانونية التي يخضع لها، وتحديد أساس هذه المسؤولية لسلوكه الخارج عن القانون خطورة على الشركة أو الهيئة محل مراقبته، فالمسؤولية الجزائية هنا هي عبارة عن التزام قانوني بين محافظ الحسابات والدولة، فبمجرد صدور نص تجريمي لأي فعل قد يقوم به مصدره القيام أو الامتناع عن أي سلوك يضر بعمله الرقابي أو الهيئة التي يقوم بمراجعة حساباتها تقوم مسؤوليته، وينبغي أن يكون قوامها الوعي والمتمثل في التمييز من جهة، وحرية الاختيار والمتمثلة في الإرادة من جهة أخرى، (سليمان، 2003، ص233) ولقيام هذه المسؤولية لابد أن يرتكب محافظ الحسابات جريمة لوحده أو يشارك فيها مع شخص آخر؛ ففي الحالة الأولى يسمى فاعل أصلي وفي الحالة الثانية يسمى شريك في الجريمة وفي كلتا الحالتين يخضع لتسليط العقوبة عليه؛ (كامل، 2002، ص247-248) على أساس خاص يبرر مشروعية توقيع الجزاء تبعا لها، (عالية وعالية، 2010، ص333) نتيجة الجرائم الجزائية التي قام بها عن حرية اختياره الطريق المخالف للقانون، ويتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي، أي علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها كأن يتعمد مثلا إعداد تقرير كاذب نتيجة المراجعة، أو يتعمد إغفال وقائع في تقريره للجمعية العامة بهدف الإضرار بها، كذلك في ظل وجود سوق للأوراق المالية يسأل محافظ الحسابات إذا تعمد إغفال قوائم الأوراق المالية مزيفة أو صورية لعميله بقصد إلحاق ضرر بالمتعاملين في سوق الأوراق المالية.

والمشرع الجزائري أقر المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات في قانون رقم (10-01) المتعلق بالمهن الثلاث حيث نص في المادة (62) منه: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"، (م: 62 ق: 01/10، 29\01\2010، ج.ر 42) بما أن محافظة الحسابات والتدقيق كمهنة تخضع لضوابط قانونية تخضعه لمبدأ المسؤولية والمسائلة، فإن ممارس هذه المهنة كغيره من الأشخاص يمكن أن يرتكب جريمة جنائية في القانون العام مثل: النصب، خيانة الأمانة، مخافة تشريع العمل بصفته رب عمل، مخالفة التشريع الضريبي

بصفته متعامل اقتصادي خاضع للضرائب والرسوم...الخ، هذه الوضعيات التي تنشأ عنها مسؤولية جزائية هي ليست خاصة فقط بمهنة محافظ الحسابات، وهناك مخالفات أخرى خاصة بمهنة محافظ الحسابات قد ترتكب ويعاقب عليها القانون الجنائي كالاستعمال غير الشرعي لصفة محافظ الحسابات، ولا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات إلا بتوفر 03 عناصر رئيسية وهي الركن القانوني والمادي والأخلاقي.

فلا يمكن أن تقوم جريمة دون ماديات أو واقعة جرمية تحدث أثرها في العالم الخارجي وهوما يتفق حوله الفقه الإسلامي والقوانين الوضعية، فإذا كان الركن القانوني للجريمة يتمثل في نص التجريم والعقاب وهو محل خلاف فقهي كأحد أركان الجريمة، وإذا كان الركن المعنوي يبحث في مدى توفر النية في ارتكاب الجريمة، فإن الركن المادي هو المظهر المعبّر عن واقعة الجريمة وتجلّيها إلى العالم الخارجي، بمعنى أنه صورة الجريمة التي من خلالها يقع الاعتداء على المصالح والحقوق التي يحميها المشرّع، فعندما يظهر الفعل الآثم إلى حيّز الوجود كحقيقة مادية، في هذه الحالة يستوجب العقاب عليه، (توفيق، 2009، ص72)

من خلال ما سبق يمكننا استخلاص تعريف للمسؤولية الجنائية واسقاطه على محافظ الحسابات كما يلي: تعتبر وصفا قانونيا لإمكانية محافظ حسابات ما ارتكب جريمة محددة خلال ادائه لمهامه أن يتحمل العقوبات المقررة لتلك الجريمة. (الخلف والشاوي، 2015، ص148) وبالتالي فلا يمكن أن تنشأ المسؤولية الجزائية إلا باستيفاء هذه العناصر أو الأركان الثلاثة في الغالب، وعليه متى يكون محافظ الحسابات فاعل أصلي ومتى يكون شريك في الجريمة؟ بمعنى آخر ما هي الجرائم وما هي الجزاءات المقررة له نتيجة مخالفاته الجزائية؟

الفرع الثاني: مقتضيات المسؤولية الجزائية ضد محافظ الحسابات

للإحاطة بالمسؤولية الجزائية ضد محافظ الحسابات لا بد لنا من توضيح ما يلي:

أولا– تعريف المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات وأهم أسسها:

قبل التحدث عن الجرائم التي يقوم بها محافظ الحسابات والعقوبات المقررة لها، يجب علينا أولا التعرف على أهم رابطة بين الجريمة والعقوبة حيث اعتبر الفقهاء أن المسؤولية الجنائية العنصر الجوهري في هذه العلاقة، بل انهم يصفونها بهمزة الوصل بين الجريمة والعقوبة، (رحماني، 2006، ص192) حيث اعتبرها الفقهاء كركن من أركان الجريمة يرتكز على الإرادة الأئمة لمحافظ الحسابات كفاعل في هذه الحالة، كذلك مدى توفر الأهلية الصحيحة الخالية من عيوبها والتي قوامها مدى قدرة الفاعل على الإدراك والتمييز بين ما هو صحيح وما هو خاطئ فيما يقوم به من أعمال وأن ما سيقوم به هو فعل مجرم بقوة القانون، مع ذلك توجه إرادته الى القيام بذلك الفعل رغم كل المعيقات والعقوبات، ومن خلال

ما سبق ذكره نجد أن لقيام المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات تتطلب توفر أسس محددة حيث تتمثل هذه الأسس فيما يلي:

1- الخطأ الجزائي: يقصد به كذلك الفعل الجرمي المشمول بالمتابعة الجزائية والمعاقب عليه بموجب نصوص قانونية إما من القانون المنظم للمهنة وهو القانون رقم (10-01) السابق ذكره وكذلك القانون التجاري، أو بموجب نصوص من قانون العقوبات.

2- الأهلية الجزائية: يشمل عنصر الأهلية على أمرين في غاية الأهمية والمتمثلين فيما يلي:

- **حرية الاختيار:** يقصد بها أن محافظ الحسابات عند قيامه بالفعل المجرم قام به طواعية، كان وليد إرادته الحرة والشخصية هنا نأخذ بالعوامل النفسية له أثناء قيامه بممارسة مهامه ووظائفه العادية، يمكن القول كذلك أن هذا الأساس يقوم على المبادئ الأدبية والأخلاقية لمهنة محافظ الحسابات في مدى امانته في أداء مهامه.

- **الجبرية:** يقصد بهذا الأساس النظر الى العوامل الخارجية ومدى تأثيرها على إرادة محافظ الحسابات أثناء قيامه بارتكاب الفعل الجرمي.

أخيرا تجدر الإشارة الى أنه يجب الجمع بين هذين الأساسين فهما يكملان بعضهما البعض حيث أنه يجب مراعات مدى توفر الصفة الجرمية فيما قام به محافظ الحسابات دون إهمال الجانب المتعلق بأهلية محافظ الحسابات وقت القيام بالفعل وذلك لتطبيق عدالة كافية في تطبيق العقوبة المناسبة على الفعل. (رحماني، 2006، ص193-194)

ثانيا- الأشخاص المسؤولون جزائيا

كما نعلم مما سبق التطرق اليه في الفصل الأول أنه يمكن ممارسة مهنة محافظ الحسابات من طرف الأشخاص الطبيعية وكذلك الأشخاص المعنوية، بذلك فإن المسؤولية الجزائية كذلك تمس كلا النوعين من الأشخاص وسيتم توضيح ذلك كما يلي:

1- المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات كشخص طبيعي: إن القواعد العامة للمسؤولية الجزائية تقضي بأن يتحمل كل شخص طبيعي عاقل تبعات الجرائم التي قام بها من عقوبات مقررة لها بحكم القانون وذلك بموجب نص صريح تجسيدا لركن الشرعية في الجريمة والعقوبة، وهذا ينطبق على محافظ الحسابات فيما تعلق بالمسؤولية الجزائية حيث جاء في مفهوم نص المادة 62 من القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاثة أن محافظ الحسابات يتحمل كامل المسؤولية الجنائية عن جميع الأفعال التي يؤدي إلى تقصير في أداء مهامه والتزاماته القانونية بشكل شخصي.

2- المسؤولية الجنائية لمحافظ الحسابات كشخص معنوي: لقد نص المشرع الجزائري صراحة على المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي وذلك في نص المادة 51 مكرر من قانون العقوبات (2016)، من خلال استقرائنا للمادة نجد أن المشرع ربط قيام المسؤولية الجزائية للأشخاص المعنوية أفعال فئة محددة وفق شروط معينة، والمتمثلين في أجهزته من ممثلين شرعيين وكذلك مجموعة الأشخاص العاملين لحسابه وينفذون في الأعمال التي أو كلها لهم بوصفهم منظمين له، حيث ينطبق هذا على محافظ الحسابات ومنه يجب توفر الشروط الآتية:

- أن يكون محافظ الحسابات أو الشخص المرتكب للفعل المقيم للمسؤولية الجزائية تربطه علاقة عمل مع محافظ الحسابات المعنوي.
- أن يقوم محافظ الحسابات المعنوي بمنح ذلك الشخص صفة ممثله القانوني أو الشرعي في القيام بأعمال يعينه للقيام بها.
- أن يرتكب تلك الجريمة أثناء أدائه لتلك الأعمال وتكون من ضمنها.

في الأخير تجد الإشارة إلى أنه في حال قيام الممثل لمحافظ الحسابات بأفعال جرمية خارج نطاق الأعمال التي كلفه بها هنا لا يتحمل محافظ الحسابات كشخص معنوي المسؤولية الجزائية عن تلك الأعمال بل يتحملها من قام بها شخصيا. (القصير، 2006، ص199)

ثالثا- أسباب الإباحة المسقطة لمسؤولية محافظ الحسابات الجزائية:

توجد بعض الحالات رغم قيام محافظ الحسابات بارتكاب الفعل الجرمي إلا انه لا تقوم مسؤوليته الجزائية، وذلك لأسباب تبيح الفعل الجرمي الموجب قيام المسؤولية رغم أنها من الأفعال المجرمة في الأصل، (رحماني، 2006، ص215) نذكر منها على سبيل المثال ما ورد في المادة 39 فقرة 1 من قانون العقوبات الجزائري (2016) كما يلي:

1- ما أمر به القانون: يقصد به وجود نص قانوني يأمر محافظ الحسابات بالقيام بأفعال وأعمال من مهامه ووظائفه في الأصل، والتي لوغاب ذلك النص القانوني لاعتبرت من الأفعال الجرمية المقيمة للمسؤولية الجزائية له، إلا أن الشرع ألغى الصفة الجرمية عنها بل والأكثر من ذلك في حالة عدم القيام بها يعد مرتكبا لفعل مجرم ومقيم لمسؤوليته الجزائية ومن الأمثلة عما أمر به القانون محافظ الحسابات، قيام محافظ الحسابات بإعلام وكيل الجمهورية بما اكتشفه خفية من وقائع جرمية قام بها المسيرون أثناء أدائه لمهامه الرقابية، وهنا في الحالة العادية أن يعتبر ما قام به تجسس وخيانة إلا أن النص ألغى هذه الصفة، مع إدراج وصف جريمة جديدة في حال عدم ابلاغ المحافظ وكيل الجمهورية يعتبر لجريمة التستر على وقائع جرمية للمسيرين وذلك طبقا لنص المادة (830) من القانون التجاري الجزائري (2017).

2- ما أذن به القانون: يقصد بها كذلك إجازة بعض الأفعال المجرمة بنص قانوني، إلا أن الفرق بينها وبين ما أمر به القانون أنه في هذه الحالة ترك الاختيار في القيام بالفعل من عدمه لمحافظ الحسابات مع عدم تجريم الفعل في حالة عدة القيام بما أذن به القانون، من الأمثلة على ما أذن به القانون لمحافظ الحسابات في حالت رغبته بالإدلاء بشهادة في تحقيق ما لا يتقيد بالسر المهني وهذا في حال عدم وجوب مثوله للتحقيق. (أوجاني وشوابي، 2018\2019، ص44)

المطلب الثاني: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة

المساهمة الأصلية في الجريمة هي القيام بدور رئيسي في ارتكابها، ولا نتصور جريمة بغير فعل أصلي يقوم عليه بتنفيذها، يعني ذلك أيضا أنه لا جريمة بغير فاعل أصلي، (خلفي، 2016\2017، ص243) وقد نص المشرع الجزائري على الفاعل الأصلي في المادتين (41)[i] و[ii](45) من قانون العقوبات، ويأخذ من النصين تعدد صور الفاعل الأصلي في القانون الجزائري، فقد يكون فاعلا مباشرا في تنفيذ الجريمة أو محرضا عليها، أو فاعلا معنويا كما ورد ذلك في المادة (45)، (رحماني، 2006، ص177) لذلك سنحأول في هذا العنوان التطرق لفرعين، الأول: جرائم محافظ الحسابات المتعلقة بقانون العام، أما الثاني: جرائم محافظ الحسابات الخاصة المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة.

الفرع الأول: جرائم محافظ الحسابات المتعلقة بقانون العام

تضع الجريمة مقترفها في مواجهة مع المجتمع، سواء أكان المعتدى عليه الدولة أم أحد أفراد المجتمع، وذلك أننا إذا قدرت الجماعة خطورته عليها وبالتالي أو جبت حمايته بالجزاء الجنائي ويترتب على ذلك عدة نتائج هامة، (عبد الله، 2009، ص12) والبحث في جرائم القانون العام لا يعني دراسة كافة الجرائم التي يمكن نسبتها إليه، وإنما ستقتصر الدراسة على الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات إخلالا بواجباته خلال ممارسته لوظيفته، والواقع أن مسؤولية محافظ الحسابات عن الجرائم التي تقع بالمخالفة للواجبات المفروضة عليه عند قيامه بدور الفاعل الأصلي في: جريمة تزوير المحررات أولا ثم جريمة النصب والاحتيال ثانيا، ثم جريمة خيانة الأمانة ثالثا.

أو لا- جريمة تزوير المحررات

---

[i] تنص المادة 41 من ق.ع.ج: "يعتبر فاعلا كل من ساهم مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة أو حرض على إرتكاب الفعل بالهبة أو الوعد أو التهديد أو إساءة استعمال السلطة أو الولاية أو التحايل أو التدليس الإج ارمي".

[ii] تنص المادة 45 منق.ع.ج: "من يحمل شخصا لا يخضع للعقوبة بسبب وضعه أو صفته الشخصية على إرتكاب جريمة يعاقب بالعقوبات المقررة لها".

تعتبر أكثر الجرائم شيوعا لمحافظ الحسابات، حيث نصت المادة (228 من ق.ع.ج) على هذه الجنحة بنصها:"يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 إلى 100.000 دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين، ما لم يكون الفعل جريمة أشد، كل من:

1- حرر عمدا إقرارا أو شهادة تثبت وقائع غير صحيحة ماديا.

2- زور أو غير بأية طريقة كانت إقرارا أو شهادة غير صحيحة أصلا.

3- استعمل عمدا إقرارا أو شهادة غير صحيحة أو مزورة.

كما تطبق أحكام المادة 219 من ق.ع.ج الفقرة 03: "ويجوز أن يضاعف الحد الأقصى للعقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى وإذا كان مرتكب الجريمة أحد رجال المصارف أو مدير شركة وعلى العموم أحد الأشخاص الذين يلجؤون إلى الجمهور يقصد إصدار أسهم أو سندات أو أذونات أو حصص أو أية سندات كانت سواء لشركة أو مشروع تجاري أو صناعي"، (أ: 66-156، 6\6\1966؛ معدل ومتمم بـ ق: 16-02، 19\6\2016) لذلك نحاول في هذا الفرع التطرق إلى أركان جرمة التزوير في المحررات التي يقوم بها محافظ الحسابات وكذلك العقوبات المقررة لها من خلال ما يلي:

1- أركان جريمة التزوير في المحررات: تمت الإشارة إلى الركن الشرعي، لذلك سنتطرق إلى الركن المادي والركن المعنوي لجريمة التزوير في المحررات التجارية ما يلي:

أ- الركن المادي لجريمة تزوير المحررات: يقوم الركن المادي في جريمة تزوير المحررات العمومية أو الرسمية بتوافر العناصر الآتية:

- تغيير الحقيقة؛
- في محرر عمومي أو رسمي؛
- بصورة من صور التي نصت عليها المادة 114 من قانون العقوبات؛
- أن يكون من شأن التعبير أحداث ضرر للغير.

❖ **تغيير الحقيقة:** هو أساس جريمة التزوير، فلا يتصور وقوع التغيير إلا بإبدال الحقيقة بما يغايرها، فاذا انعدم تغيير الحقيقة فلا تقوم جريمة التزوير، ولكي يعتبر التغيير تزويرا يشترط فيه إلا يؤدى إلى اتلاف ذاتية المحرر أو قيمته، كمحوكل الكتابة التي في المحرر أو شطبها كلها بحيث تصبح غير صالحة وغير مقروءة للانتفاع أو الاحتجاج بها فالجريمة في هذه الحالة تعتبر اتلاف سند قانوني.

❖ **التغيير في محرر:** حتى يعتبر الحقيقة تزويرا يجب أن يحصل في محرر عمومي أو رسمي صادر من جهة حكومية أو جهة خاضعة للاشراف الحكومي، أو سلطة سياسية أو قضائية...الخ، فيخرج عن التزوير كل تعبير للحقيقة بقول أو فعل، أنما قد يعد ذلك جريمة أخرى كشهادة الزور أو اليمين، الكاذبة، أو النصب، ويشترط أن يكون تغيير الحقيقة واقعا في نفس المحرر أي في الكتابة المسطرة به سواء باحداث تغيير في الكتابة الاصلية أو بانشاء محرر مغاير للحقيقة.

ب- الركن المعنوي في التزوير: ينحصر القصد الجنائي في جرائم تزوير المحررات الرسمية في أن يتوافر علم الجاني بعناصر الركن المادي ويطلق عليه القصد العام وهوإدراك الجاني بأنه يغير الحقيقة بالتزوير أثناء تأديته لوظيفته باحدى الصور التي نصت عليها المادة 214 عقوبات وأن هذا التزوير يلحق الضرر بالمصلحة العامة أو الخاصة للأفراد، لذلك يجب أن يثبت أن المتهم يعلم بأنه يغير الحقيقة، فاهمال الموظف في ذلك ينفي عنه القصد الجنائي، ويشترط أيضا أن يثبت إدراك الجاني سواء كان قاضيا أو موظفا عموميا وقت تغيير الحقيقة أن من شأن هذا التغيير لو أن المحرر استعمل أن يترتب عليه ضرر مادي ومعنوي حال أو محتمل الوقوع يصيب الصالح العام للمجتمع أو مصلحة الأفراد. (نجم، 2004، ص33)

2- العقوبات المقررة لجريمة التزوير في المحررات: العقوبة في جريمة التزوير في المحررات تعتبر جنحة، حيث فرق المشرع لصفة مرتكب الجريمة، حسب المادة 219 من ق.ع.ج الفقرة 03 القسم الرابع التزوير في المحررات العرفية أو التجارية أو المصرفية نصت: "ويجوز أن يضاعف الحد الأقصى للعقوبة المنصوص عليها في الفقرة الأولى وإذا كان مرتكب الجريمة أحد رجال المصارف أو مدير شركة وعلى العموم أحد الأشخاص الذين يلجؤون إلى الجمهور بقصد إصدار أسهم أو سندات أو أذونات أو حصص أو أية سندات كانت سواء لشركة أو مشروع تجاري أو صناعي". (أ: 66-156، 1966\6\6؛ معدل ومتمم بـ ق: 16-02، 19\6\2016)

ثانيا- جريمة خيانة الأمانة

تعتبر من الجرائم التي يقوم بها محافظ الحسابات من خلال عمليته الرقابية، وتتمثل في التبديد غشا في المراجعة والأوراق المسلمة إليه مع التزامه بمراجعتها وتقديمها لأصحابها واستعمالها في عملية المراجعة التي يقوم بها، (بن شيخ، 2006، ص211) حيث نصت المادة (376) من ق.ع.ج على هذه الجنحة: "كل من اختلس أو بدد بسوء نية أو راقا تجارية أو نقودا أو بضائع أو أوراقا مالية أو مخالصات أو أية محررات أخرى تتضمن أو تثبت إلتزاما أو إبراء لم تكن قد سلمت إليه إلا على سبيل الإجازة أو الوديعة أو الوكالة أو الرهن أو عارية الاستعمال أو لأداء عمل باجر أو بغير أجر...إلخ وكذلك المواد 377 و378 التي نصت: "يجوز أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة إلى 400.000 دينار إذا وقعت خيانة الأمانة: من شخص لجأ إلى الجمهور للحصول لحسابه الخاص أو بوصفه مدير أو

مسيرا أو مندوبا عن شركة أو مشروع تجاري أو صناعي على أموال أو أوراق مالية على سبيل الوديعة أو الوكالة أو الرهن"، والمادة 379. (أ: 66-156، 6\6\1966؛ معدل ومتمم بـ ق: 16-02، 19\6\2016)

1- أركان جريمة خيانة الأمانة لمحافظ الحسابات الركن المادي والركن المعنوي لجريمة خيانة الأمانة كما يلي:

أ- الركن المادي لجريمة خيانة الأمانة: تقوم الجريمة عندما يقوم محافظ الحسابات بإتلاف أو التصرف في المحررات المعهودة إليه دون وجه حق. ففيما يخص القيم غير المادية نصت المادة (376) على الأوراق المالية (BILLETS) والمخالصات (QUITTANCES) وكذا المحررات لكن بشرط أن تكون هذه الأخيرة متضمنة أو مثبتة لالتزام أو لإبراء، ويتضح بأن المادة (376) لا تنص إلا على التصرفات التي ينتج عنها ضرار ماديا عكس جريمة النصب، ومثال ذلك عن الشركات المدنية أو التجارية أو العقود الرسمية أو العرفية، عندما تكون تحتوي على التزامات أو إبراء مثل عقود البيع أو الإيجار وخاصة الوصايا أو الهبات، ولا وجود لخيانة الأمانة إذا انصب الاختلاس على محررات لا تحتوي على التزامات أو إبراءات، بالرغم من كونه قد ينتج عن ذلك ضرر معنوي أو مادي للغير، ويمكن إثبات خيانة الأمانة بسهولة عندما يقوم مدير أو مسير شركة خاصة باستعمال أموال الشركة لأغراضه الشخصية، وتكون هذا بصدد خيانة الأمانة. (أ: 66-156، 6\6\1966؛ م.م.ق.ع: 16-02، 19\6\2016)

ب- الركن المعنوي لجريمة خيانة الأمانة: لم تتضمن المادة (376) من ق.ع.ج أي توضيح حول العنصر المعنوي، بالتالي تعتبر جريمة خيانة الأمانة لمحافظ الحسابات جريمة عمدية تتم بمجرد تغيير النية من الحيازة المؤقتة للأوراق والسندات إلى حيازة كلية، والتي يفترض فيها عنصر العلم فيجب على محافظ الحسابات أن يعلم بأن الحسابات المسلمة له على سبيل الائتمان وليس الحيازة الكلية، ويعلم بأن ما يقوم به مخالف لقواعد مهنته ويشكل خطورة على الشركة أو المؤسسة محل الرقابة وذلك معرفته النتيجة التي تؤثر على التقرير الذي يعده، أيضا وجود الإرادة الآثمة التي يقوم بها محافظ الحسابات حيث تتجه نيته إلى إحداث جريمة بغية تحقيق النتيجة.

2- العقوبات المقررة لجريمة خيانة الأمانة لمحافظ الحسابات: شدد المشرع الجزائري في المادة (378) من ق.ع.ج حيث نصت المادة: "يجوز أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة إلى 400.000 دينار إذا وقعت خيانة الأمانة: من شخص لجأ إلى الجمهور للحصول لحسابه الخاص أو بوصفه مديرا أو مسيرا أو مندوبا عن شركة أو مشروع تجاري أو صناعي على أموال أو أو راق مالية على سبيل الوديعة أو الوكالة أو الرهن".

ثالثا- جريمة النصب والاحتيال لمحافظ الحسابات

نصت المادة (372) من ق.ع.ج على أنه يتابع محافظ الحسابات لارتكابه جريمة النصب والاحتيال إذا قام باستعمال طرق الاحتيال إلى استلام أو تلقي أموال أو منقولات (بن شيخ، 2006، ص222) أو سندات أو أوراق

أسماء أو صفات كاذبة أو مناورات احتيالية بقصد إضرار بالشركة أو الغير. (أ:75-59، 26\09\1975، م.م.ق.ت: 15-20، 30\12\2015)

1- أركان جريمة النصب والاحتيال لمحافظ الحسابات: تقسم أركان جريمة النصب والاحتيال لمحافظ الحسابات إلى الركن المادي والركن المعنوي وهي كالأتي:

أ- الركن المادي لجريمة النصب والاحتيال: لم يحدد قانون مزأو لة مهنة التدقيق الحالات التي يعتبر فيها المدقق مسؤولا جزائيا عما ارتكبه من افعال، إلا أن قانون الشركات أثار إلى بعض الحالات التي يتعرض فيها المدقق للمسؤولية الجزائية حيث نصت المادة 225 الفقرة (1) على ما يلي: تطبيق العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات من اجل جريمة الاحتيال كل من أقدم على ارتكاب الأفعال التالية:

- نشر وقائع كاذبة لحمل الجمهور على الاكتتاب بالأسهم.
- تنظيم ميزانية غير مطابقة للواقع أو اعطاء معلومات غير صحيحة أو كتم معلومات أو ايضاحات واجب القانون ذكرها وذلك بقصد حالة اخفاء الشركة الحقيقية.
- توزيع أرباح صورية غير مطابقة لحالة الشركة الحقيقية.
- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة، أو أغفل عن ذكرها عن سوء نية، بقصد ابهام ذوي العلاقة.

نستنبط من الإطلاع على نص المادة 372 من قانون العقوبات، بأن جنحة النصب تتمثل في أن يقوم شخص باستلام أو تلقى أموالا أو قيمة منقولة أو منقولات إلخ... سواء باستعمال أسماء كاذبة أو صفات كاذبة، أو باستخدام وسائل احتيالية، وهذا للإيهام بوجود نشاط وهمي أو سلطة أو ائتمان وهميين، (بن شيخ، 2006، ص188) ويتكون العنصر المادي من ثلاثة عناصر:

- استعمال وسيلة من وسائل التدليس.
- الاستيلاء على سندات الهيئة التي يراقبها.
- علاقة السببية.

فالوسائل التدليسية تحت في المؤسسة أثرا من طبيعته تعيب رضاها أثناء تسليم الأوراق والسندات لمحافظ الحسابات بإرادتها مثل وجود نشاط حسابي وهمي للشركة ووجود سلطة خيالية يفرضها عليها بحكم ائتمانه على الحسابات، كذلك لابد أن تكون هناك علاقة سببية، فيحصل على هدفه الغير مشروع مما يحث ضرر للمؤسسة أو الشركة ولا يتحقق

الضرر لمحافظ الحسابات إذا كان بصدد محاو لة النصب أو الشروع فيه، لكن يجب أن يقصد إحداث الضرر للحسابات التي يراجعها وكذلك للهيئة محل المراقبة.

ب- الركن المعنوي لجريمة النصب والاحتيال: يعتبر النصب جريمة عمدية، لذا يشترط توافر عنصر الغش لمحافظ الحسابات، يُنصب النصب على مال الشركة أو المؤسسة التي يراقبها مهما كان الباعث الذي دفعه لذلك، ويثبت القصد الجنائي من خلال علم محافظ الحسابات بأنه يستعمل وسائل ائتمان ومصداقية الحسابات التي يدعيها غير حقيقية، وتتجه إرادته باستعمال الوسائل التدليسية للحصول على قيم غير مشروعة مملوكة للغير.

2- العقوبات المقررة لجريمة النصب والاحتيال لمحافظ الحسابات نصت المادة 02/372 من ق.ع.ج على العقوبات المقررة لجريمة النصب والتي تطبق على محافظ الحسابات لذا يجب أن نفرق بين النصب البسيط والنصب المشدد كما يلي:

أ- **عقوبة النصب البسيط لمحافظ الحسابات:** تعاقب المادة 372 من ق.ع.ج على جنحة النصب البسيط أو الشروع فيه بالحبس من (أ: 66-156، 6\6\1966؛ معدل م.م.ق.ع: 16-02، 19\6\2016) سنة على الأقل غلى خمس سنوات على الأكثر وبغرامة من 20.000 إلى 100.000 دينار.

ب- **عقوبة النصب المشدد لمحافظ الحسابات:** تشدد العقوبة لمحافظ الحسابات بنوعها الحبس والغرامة، إذا وقع النصب على أسهم أو سندات أو حصص أو أية سندات مالية يقوم بها محافظ الحسابات ضد شركة مساهمة أو شركات تجارية. فالمشرع هنا رفع العقوبة بحيث يجوز أن تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة إلى 400.000 دينار. (م: 372، أ: 66-156، 6\6\1966؛ م.م.ق.ع: 16-02، 19\6\2016)

الفرع الثاني: جرائم محافظ الحسابات الخاصة المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة

تصنف جرائم محافظ الحسابات المنصوص عليها في قانون تنظيم مهنته إلى جرائم خاصة بممارسة وظيفته، وأخرى متعلقة بمهامه الرقابية نفصل فيها من خلال الفروع الآتية:

أو لا- الجرائم الخاصة بممارسة وظيفة محافظ الحسابات:

تقسم جرائم الخاصة بممارسة وظيفته إلى: الممارسة غير شرعية للمهنة، انتحال صفة محافظ الحسابات، والاعتداء على استقلالية مهمة محافظ الحسابات وهي كالأتي:

1- جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات: مهنة محافظ الحسابات محمية بموجب القانون، فلا يمكن ممارستها إلا من قبل أشخاص مسجلين في جدول المصف الوطني لمحافظي الحسابات، واستكمال الشروط الموضوعية، والتقنية المشترطة قانونا، وقد حددت المادة 01/74 والعقوبة في المادة 37 من القانون 10-01 على هذه الجريمة.[i]

أ- أركان جريمة الممارسة غي الشرعية لمهنة محافظ الحسابات: سنتناول الركن المادي والركن المعنوي لجريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات:

❖ **الركن المادي لجريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات:** الركن المادي لهذه الجريمة يتحقق بمجرد إتيان الشخص على ممارسة مهام محافظ الحسابات دون توافر الشروط القانونية والنظامية لهذه الأخيرة، بغض النظر عن ارتكابه لبعض الأفعال، أو التصرفات التي من شأنها أن تلحق أضرار بالشركة، لأن الركن المادي هنا يتكون بمجرد قبول الشخص لهذه المهنة، أو مواصلة ممارستها بالرغم من توافر إحدى حالات التنافي مهما كانت المدة، وبالتالي يقوم على عنصرين: عدم التسجيل في الجدول أو سحب التسجيل أو توقيفه وممارسة العمليات المتعلقة بالرقابة الشرعية.

❖ **الركن المعنوي لجريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات:** لا بد من توافر القصد الجنائي من وراء التصرف، أو الفعل حتى يتابع محافظ الحسابات بارتكابه الجريمة، والقصد في هذه الحالة هوممارسة المهنة أو مواصلة ممارستها بالرغم من علمه بتوافر سبب يمنعه من ذلك، ومع ذلك تتجه إرادته إلى ممارسة المهنة على نحوغير شرعي.

أ- **العقوبات:** تصنف العقوبات المقررة لجريمة الممارسة غير الشرعية إلى عقوبات بسيطة وعقوبات مشددة وقد وردت في المادة 73 من القانون 10-01:

❖ **العقوبات البسيطة:** "يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 000.500 دج إلى2.000.000دج".

❖ **العقوبات المشددة:** "وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة". (م: 73، ق: 10-01، 29\06\2010، ج.ر: 42، ص11)

[i] المادة 74 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، حيث تنص على: "يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون"

2- جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات: الركن الشرعي لهذه الجريمة متوافر بحكم نص المادة 243 من ق.ع.ج[i]، وكذا ما جاء في نص المادة 74 الفقرة الثانية من القانون المنظم للمهنة[ii]، حيث أدرج المشرع هذه الجريمة في إطار الممارسة غير الشرعية للمهنة.

أ- **أركان جريمة انتحال صفة محافظ الحسابات:** وتنقسم لركن مادي وآخر معنوي كالتالي:

❖ **الركن المادي** لهذه الجريمة يقتضي قيام عنصرين: اتخاذ اسم كاذب وصفة غير حقيقية، فالاسم الكاذب يكون عندما ينتحل محافظ الحسابات شخصية محافظ حسابات اخر سواء كان حقيقي أو وهمي أو أي شركة محاسبية، بحيث تصدق الهيئة أو الشركة محل الم ارقبة ولابد أن يقوم محافظ الحسابات بعمل إيجابي بأن ينتحل الاسم الكاذب أو الصفة الكاذبة الحقيقية أو الوهمية، والصفة غير الحقيقية التي يقوم بها هي انساب مهنة محافظ الحسابات له بعد أن كان قد تم وقفه أو شطبه من الجدول لإيهام الشركة بحسابات الشركة.

❖ **الركن المعنوي لجريمة انتحال صفة محافظ الحسابات:** القصد الجنائي لجريمة انتحال صفة محافظ الحسابات يتمثل في الإضرار بالغير من خلال انتحال الصفة، قد تقترب هاته الجريمة من جريمة النصب، على محافظ الحسابات أن يعلم بأنه يقوم بفعل إجرامي ويعلم بأن ما يقوم به فعل مخالف لقواعد المهنة ويشكل خطورة، ويكون لديه دافع بتوجيه إرادته إلى القيام بسلوك محظور بهدف تحقيق نتيجة جرمية.

ج- **العقوبات:** العقوبات المقررة لجريمة انتحال صفة محافظ الحسابات منصوص عليها في ق.ع.ج وقانون المنظم للمهنة وهي كالأتي:

❖ **العقوبات المنصوص عليها في القانون العام:** يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 إلى 100.000 دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين. (م: 243، أ: 66-156، م.م.ق.ع: 16-02، 2016\06\19)

❖ **العقوبات المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة:** يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب وحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطرقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العودة، يعاقب

[i] تنص المادة 243 من ق.ع.ج:" كل من استعمل لقبا متصلا بمهنة منظمة قانونا أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها أو ادعى لنفسه شيئا من ذلك بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها...".

[ii] تنص المادة 02/74: "ويعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات".

مرتكب هذه المخالفة تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة. (ق: 10-01، 2010\06\29، ج.ر: 42)

ثانيا– الجرائم المتعلقة بمهام محافظ الحسابات الرقابية

تنقسم إلى ثلاثة أنواع من الجرائم: أو لا جريمة إعطاء معلومات كاذبة، ثانيا جريمة إفشاء السر المهني، ثالثا جريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية:

1– جريمة إعطاء معلومات كاذبة: المادة 830 نصت على ما يلي: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات بتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة "، (نادية، 2010، ص338) فوفقا لهذا النص، يجب أن تكون المعلومة في عدا تلك المذكورة صراحة في النص والتي تم تبليغها إلى الشركاء بواسطة تقرير، أو إلى الغير بواسطة إشهار إلى الجمهور إن محتوى المعلومة الكاذبة لا يكون إلا عن الوضعية المحاسبية والمالية للشركة التي تقدم بموجب تقارير إلى مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

❖ **الركن المادي لجريمة إعطاء معلومات كاذبة:** إن تبليغ المادي للمعلومات الكاذبة يعد مثبتا عندما يسلم التقرير سواء كان عاما أو خاصا، أو يؤكد كذب المسيرين، وحسب ما يفهم من المادة المذكورة أن طريقة التبليغ لا تقتصر على الكتابة فقط وإنما يمكن أن تتم شفاهة، كما أن السكوت المعتمد تأكيد ضمني.

❖ **الركن المعنوي لجريمة إعطاء معلومات كاذبة:** إن هذه الجريمة تستلزم توفر القصد الجنائي العام الذي يتمثل في انصراف إرادة محافظ الحسابات إلى ارتكاب الفعل بإعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة مع علمه بذلك. ويكون 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 تاريخا مزوار تحفظ بينما يعلم بأن الوثائق المحاسبية لم تقدم من طرف الشركة.

2– جريمة إفشاء السر المهني: تنص الفقرة الأخيرة من المادة 830 من القانون التجاري: "تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات"، (أ:75-59، 26\09\1975، م.م.ق.ت: 15-20، 30\12\2015) أما المادة (71) من القانون (10-01) المؤرخ في 29 يونيو2010 فهي تنص بأنه: "يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين (301) و302 من قانون العقوبات".

أ– أركان جريمة إفشاء السر المهني:

❖ **الركن المادي لجريمة إفشاء السر المهني:** إن احترام سر المهنة هو مفروض على محافظ الحسابات الذي يحوز على معلومات أساسية بالنسبة إلى الشركة، ويعد ذلك حماية للشركة المراقبة، وهذا يعني 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. (عبار، 2015، ص174-175)

❖ **الركن المعنوي لجريمة إفشاء السر المهني:** تعد جريمة إفشاء الأسرار المهنية من الجرائم العمدية التي لا تقع إلا بتوافر القصد الجنائي لدى الأمين لذلك، يجب أن يكون الإفشاء إراديا ولا يكفي بذلك الخطأ الغير العمدي ولوكان جسيما وقد قرر قانون العقوبات كذلك في أسباب الإباحة إذا تم الإفشاء بناءً على رضا صاحي السر، وقد اتجه الفقه في فرنسا إلى أن الجمعية العامة للشركة تملك التصريح لمراقب الحسابات بإفشاء بعض المعلومات التي تعد من قبيل الأسرار أو بموافقة رئيس مجلس إدارة الشركة. (نجم، 2004، ص211-212)

ب- **العقوبات:** تنص المادة 301 من ق.ع.ج: "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 20000 إلى 100000 دج الأطباء والجراحون والصيادلة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاؤها ويصرح لهم بذلك".(أ: 66-156، 6\6\1966؛ معدل ومتمم بـ ق: 16-02، 19\6\2016)

3- جريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية: هذه الجنحة منصوص عليها في المادة 830 من ق.ت.ج، وأن المشرع الجزائري أكد على إلزامية وأهمية هذا الواجب في نص المادة (715) مكرر 13 من ق.ت.ج، لذلك نتطرق إلى أركان الجريمة والعقوبات المقررة:

أ- أركان جريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية: نتناول الركن المادي والركن المعنوي لجريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية مما يأتي:

❖ **الركن المادي لجريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية:** عنصر التماطل في إخطار وكيل الجمهورية عن الجرائم التي اكتشفها، وأن التزام محافظ الحسابات بإعداد التقارير ورفعها إلى الجمعة العامة لا يحلله من التزامه بإبلاغ وكيل الجمهورية عن الجرائم التي اكتشفها، وعلى قاضي الموضوع أن يراعي عند تحديده لمسؤوليته الجزائية في حالة عدم الإبلاغ عن الأفعال الجنحية، نوعها وخطورتها على مصلحة الشركة، وحتى انقضاء مهلة معينة عن اكتشافها لأن لكل هذا علاقة بالجريمة. (صحراوي، 2019، ص311)

❖ **الركن المعنوي لجريمة عدم الكشف عن الأفعال المجرمة لوكيل الجمهورية:** تقوم هذه الجريمة بتوافر: عنصر العلم بالجنحة وهذا هوالركن المعنوي لجريمة، (أ: 75-59، 26\09\2015) كما نص المشرع صراحة بضرورة توافر القصد الجنائي لقيام هذه الجريمة.

2-العقوبات: المادة 830 نصت على ما يلي: "يعاقب بالسجن من ستة أشهر إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات بتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها". (نادية، 2010، ص338)

المطلب الثالث: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة

يعتبر عمل الشريك في الجريمة تبعيا في ارتكاب الجريمة، ويقتصر دوره على القيام بمساعدة الفاعل الأصلي، والأصل في عمله أنه مباح لذاته، وإنما اكتسب صفته الإجرامية بناءً على اتصاله بالفاعل الأصلي والمباشر للجريمة، فهو بفعله قد يمهد الطريق للفاعل الأصلي فلولاه لما وقعت الجريمة على الأقل في المكان والزمان الذي وقعت فيه، (صحراوي، 2019، ص312) لذلك تم تقسيم هذا العنوان إلى مبادئ الاشتراك لمحافظ الحسابات، وجرائم محافظ الحسابات كشريك للمدراء.

الفرع الأول: مبادئ الاشتراك لمحافظ الحسابات

إن اشتراك محافظ الحسابات في جريمة ما قد يكون جناية أو جنحة مرتكبة من قبل القائمين بالإدارة، ويجب توافر العنصر المعنوي للاشتراك عند هذا الأخير، بالإضافة إلى العنصر المادي لهذا الاشتراك، مع العلم أن العنصر الشرعي متوفر بحكم نص المادة (42) من ق.ع.ج.

أولا- الركن الشرعي للاشتراك:

حيث نصت المادة (61) الفقرة (03) من القانون (10-01) المنظم للمهنة: "ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادي لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة"، وطبقا لنص المادة 42 من ق.ع.ج فإنه: "يعتبر شريكا في الجريمة من لم يشترك اشتراكا مباشرا، ولكنه ساعد بكل الطرق أو عاون الفاعل أو الفاعلين على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو

المنفذة لها مع علمه بذلك"، كما نصت المادة (44) فقرة (01): "يعاقب الشريك في جناية أو جنحة بالعقوبة المقررة للجناية أو الجنحة".

ثانيا– الركن المادي

إن العنصر المادي للاشتراك هو التحريض المساعدة المعاونة، فمحافظ الحسابات مكن أن يشارك في الجريمة من خلال مهام المنوطة به من ذلك مراقبة الحسابات، حيث يمكن لهذا من خلال مراقبته للحسابات أن يسمح للقائمين بالإدارة مثلا بالنصب وذلك إما بإعطاء معلومات خاطئة حول الاستثمارات أو الإبلاغ البنك بحسابات مزيفة من أجل الحصول على قرض، كما يمكن أن يشترك مندوب الحسابات من خلال مصادقته على ميزانية مغشوشة.

ثالثا– الركن المعنوي

لا يمكن مسائلة محافظ الحسابات إلا إذا كان عالما وقت ارتكاب الفعل الذي يعتبر فعل اشتراك بأنه يساعد الفاعل الأصلي على ارتكاب الجريمة، إذ لابد أن يكون قد شارك بمحض إرادته في مساعدة الفاعل الأصلي على ارتكاب الجريمة أو محأو لة ارتكاب الجريمة، وعلمه بأن هذا التصرف معاقب عليه قانونا. وإن القصد الجنائي لابد أن يتوفر في الوقت الذي يقوم فيه بإتيان أفعال الاشتراك من مساعدة وعون وتحريض لتسهيل ارتكاب الجريمة من طرف القائمين بالإدارة. (صحراوي، 2019، 314-315)

الفرع الثاني: جرائم محافظ الحسابات كشريك للمدارء

محافظ الحسابات يمكن أن يشارك في الجريمة من خلال المهام الخاصة المنوطة به، ومن ذلك مراقبة الحسابات، وذلك إما بإعطاء معلومات مالية خاطئة حول استثمارات، كما يمكن اشتراك محافظ الحسابات من خلال المصادقة غير المبررة والتي يمكن أن تجعل منهم مشاركين في جنحة تقديم ميزانية غير مطابقة للحقيقة، أو أن يشترك في جريمة الإفلاس التقصيري لاختلاس أموال الشركة بالمصادقة على حسابات صورية لذلك سيتم عرض جريمة المصادقة على حسابات غير مطابقة للحقيقة أو لا، وجريمة توزيع الأرباح الوهمية على المساهمين ثانيا الاشتراك في جريمة الإفلاس بالتقصير ثالثا.

أولا– جريمة المصادقة على حسابات غير مطابقة للحقيقة

حيث نصت المادة 03/800 من ق.ت.ج: "يعقب بالسجن لمدة سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط:

1– المسيرون الذين قاموا عمدا للشركاء ولومع عدم وجود توزيع للأرباح ميزانية غير صحيحة لإخفاء الوضع الحقيقي للشركة"، كم نصت المادة 02/811 من ق.ت.ج: "يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغ ارمة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط:

2– رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها أو مديروها العامون الذين يتعمدون نشر أو تقديم ميزانية للمساهمين غير مطابقة للواقع، لإخفاء حالة الشركة الحقيقية ولوفي حالة عدم وجود توزيع للأرباح". (أ: 75-59، 26\09\2015)

يترجم الهدف من حماية الوثائق الحسابية للشركة في أنها تعكس وضعيتها المالية والحسابية، وتضمن إعلام الشركاء والمساهمين بذلك، فيعاقب المسيرين في شركة المسؤولية المحدودة، ورئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون، الذين يتعمدون نشر أو تقديم مى ازنية غير مطابقة للواقع، أي غير صحيحة، بغض النظر عن إظهارها لوجود أرباح من عدمه، والهدف من ذلك هو التأكد من حالة الشركة سواء كانت ايجابية أو سلبية بشرط أن تكون صحيحة مطابقة للواقع من خلال ميزانيتها. ويرى جانب الفقه الجزائري على غرار نظائره، أنه حاليا، من المستحيل أن يتم إعداد حسابات صحيحة وهذا بالنظر إلى التغييرات المستمرة على مختلف القيم في السوق مما يؤثر على التقديرات التي تعطى في وقت محدد لتلك القيم، غير أنها من الناحية القانونية ليست ميزانية متعمد في إعدادها غشا. كما تعتمد التقديرات على جانب شخصي، وليس دوما موضوعيا، لأن الهيئات التي يوكل لها أعدد هذه الحسابات، عادة ما تحاول أن تضع تقديرات أقرب للواقع ومتفق عليها في السوق. (فنيخ، 2011\2012، ص380)

وإذا تم انتهاك القواعد التقديرية للمحاسبة فتقوم العديد من المتابعات، خصوصا بالنسبة لمحافظ الحسابات المتعلقة بممارسة مهامه الرقابية عندما يصادق كذبا على هذه البيانات الكاذبة. وتتحقق جريمة نشر أو تقديم ميزانية غير صحيحة لأسباب ثلاث، أو لها عدم الدقة المادية، وتتعلق بالكتابات الحسابية ومضمونها كعدم إدراج عمليات أو أرقام وهذه الأخيرة يسهل اكتشافها، كقيد العمليات أو تسجيلها في الدفاتر المسودة دون أن يتم نقلها في الدفاتر الإجبارية، بالرغم من حصولها، فالخطأ يعبر عليه أن حذف أو سهو فقد يكون كليا أو جزئيا إلى جانب الأخطاء الفنية المتعلقة بالحساب، بمعناه الدقيق كالخطأ في عمليات الجمع أو الطرح، أو وضع فواصل للأرقام في غير محلها، فيعد المبلغ أكبر أو أقل مما هو، أضف إلى ذاك الأخطاء التي تخل بالمبادئ الحسابية التقنية والتي تؤثر على نتيجة النشاط السنوي، وإذا ثبت الغش وسوء نية مقترفها في تكيف تلك الأخطاء على أنها تلاعبات بالدفاتر والسجلات وفي حسابات الشركة.

والسبب الثاني لعدم صحة الميزانية يكون من الناحية الشكلية، في حالة عدم احت ارم الشكل القانوني لترتيب الجداول وضبط الحسابات في الخانات المقررة لها، وحتى وإن أظهرت الحسابات أن الشركة في وضعية خطيرة، فإذا تضمنتها كذبا تعبر الجريمة مقترفة، أما السبب الأخير المتعلق بطريقة التقدير والذي، كما سبق، يتحقق من اختلاف

طرق وأساليب التقدير، والتي تؤدي إلى تضخيم الأصول أو التقليل من الخصوم أو سوء تقدير الموجودات، أو عدم دقة السعر المرجعي لحساب بعض الأصول مما يؤدي إلى التلاعب وتحريف حقيقة الميزانية بإخفاء حالتها الحقيقية.

فإذا ثبت اقتراف الركن مادي لجنحة تقديم أو نشر مى ازنية غير صحيحة يجب توافر عنصر سوء النية، أي أن التصرف أدى إلى اقترافه سوء نية من أجل إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة، ولتوفر عنصر القصد الجنائي يجب أن يتم تقديم أو نشر هذه الحسابات بالرغم من أن المعنيين على علم بأنها تتضمن تلك الأخطاء سواء المادية أو الشكلية، أو سوء التقدير. (فنيخ، 2011\2012، ص381-382)

ويبين جانب من الفقه بأنه يكفي أن العلم بأن الميزانية التي تم تقديمها غير صحيحة حتى وإن لم يعرف المتابع أين تكمن بدقة تلك الانتهاكات، لذا فعلى القضاة للحكم بالإدانة مراقبة مدى تعدد هذه الأخطاء وتكررها وتأثير على صدق الميزانية وصحتها وإثبات الغش أو التدليس الجنائي من خلال هذه الأخطاء، ولا يفرض البحث عن باعث خاص لهذه الجريمة. ولا يتوقف أثر عدم مسك وانتظام الوثائق الحسابية للشركة في إعطاء صورة غير وفية وغير صادقة عن حالة الشركة، في سبيل تغليط المساهمين والمتعاملين معها، بل يمكنه أن يؤدي إلى المساس بأموال الشركة الخاصة، بحيث يرغب مديروالشركات في إظهار وجود أرباح بالرغم من أنها ليست أرباحا حقيقية، بل وهمية ناتجة عن الغش الوارد في وثائقها. (فنيخ، 2011\2012، ص382)

ثانيا– جريمة توزيع الأرباح الوهمية على المساهمين

يمكن اعتبار محافظ الحسابات شريكا لمقترفي الجرائم عدم تتوفر عناصر الاشتراك القانونية، أو أنه اكتشف تلك الجرائم أثناء مراجعته وعرفها، ولكنه بدلا من أن يشير إليها في تقريره تعمد التصريح بما يفيد صحة الحسابات بغية الإضرار بموكليه أو بالغير، ومن صور هذه المخالفات "المصادقة على توزيع أرباح صورية". (بوسماحة وبرباوي، 2017، ص220)

إن تأسيس الشركة التجارية تكوينها يرمي تحقيق هدفها القانوني، وهوتحقيق الربح، وهوالدليل على حسن سيرورتها ونشاطها وقوتها، ولكن يحدث أن تعلن الشركة عن أرباح وجودها على الورق بل ويقوم أيضا بتوزيعها، وهوما يسمى بالأرباح الصورية، فالأرباح الصورية، هي كل ربح ليس حقيقيا، إذ تعرف المادة (723) من القانون التجاري بأن الربح هو المبالغ القابلة للتوزيع بعد المصادقة على الحسابات والتحقق من وجود هذه المبالغ وتحديد حصة الشركاء والمساهمين، أي أن الإجراءات غير مستوفية أو غير صحيحة فيتم إقطاع هذه المبالغ من رأسمال الشركة أو موزعة بغير تعويض للخسائر السابقة، في حين أن الأرباح الحقيقية هي الفرق بين مجموع الإيرادات المحققة في أي سنة مالية من جانب

ومجموع المصروفات والاستهلاك في تلك السنة من جانب آخر وغير مقتطعة من أرس المال للتمكن من توزيعها، لأن رأس المال يعتبر الضمان الدائم لدائني الشركة، وبذلك يتم المساس به وخفض قدرة الشركة على الوفاء بتعهداتها والتزاماتها. لذا، جرم المشرع الجزائري عملية توزيع الأرباح الصورية في شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس المديرين، أما باقي الشركات في النظامين القانونيين، فيجب الاعتماد على تكييف آخر للتصرفات من أجل متابعتها.

وتعتبر جنحة توزيع أرباح صورية جنحة إرادية لاقترافها يجب توافر الركن المادي (أ:75-59، 26\09\1975، م.م.ق.ت: 15-20، 30\12\2015) والركن المعنوي، إذ يظهر من خلال المادتين 800 ثانيا و811 أو لا من القانون التجاري أن أساليب ارتكابها تعتمد من جهة على إهمال تقديم الجرد أو تقديم جرد مغشوش، مما ينعكس على ميزانية الشركة. وعليه، فإطار الجنحة لا يتعلق بكل حالات (فنيخ، 2011\2012، ص382-383) توزيع للأرباح الصورية، وإنما تلك المبنية على عدم وجود أو عدم صحة الوثائق الحسابية، خاصة الجرد، والملاحظ أن المشرع الجزائري ينص صراحة على أن توزيع الأرباح الصورية يجب أن يتم عمدا لاكتمال أركان الجنحة، نتيجة لذلك هي جنحة إرادية وعليه، يجب أن يقترف التصرف المادي عن علم بغياب أي جرد أو بناء على جرد مغشوش أدى إلى إظهار أرباح صورية وتستخلص النية الإجرامية من مدى خطورة الغش الوارد في الوثائق الحسابية والكيفية يمكنه التمسك بقرار تبرئة الذمم الممنوح من قبل الجمعية العامة التي أخذت القرار المتعلق بتوزيع الأرباح الصورية، كما أنه لا يمكن لمدير الشركة الإدعاء بعدم علمه بالوضعية الحقيقية للشركة والتي يريد إخفائها من خلال إظهار أرباح صورية لا أساس لها في الواقع.

ثالثا- الاشتراك في جريمة الإفلاس بالتقصير

تمتد الأحكام الجزائية لضمان حماية المصالح المرتبطة بالشركة عندما يتعلق الأمر بانتهاك أحكام حل شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة، ويتابع مسير الشركة الأولى، أما الشركة الثانية فالفاعل الأصلي يتمثل في رئيسها والقائمين بالإدارة، أي شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، وهذا عند الامتناع عمدا عند استدعاء جمعية الشركاء، أو المساهمين، حسب الحالة، في أجل أربعة أشهر التي تلي المصادقة على الحسابات المثبتة للخسائر بغرض البت في حل الشركة، أو تعمدوا عدم إيداع القرار المصادق عليه من الجمعية العامة بكتبة المحكمة. بالإضافة إلى واجب قيده في السجل التجاري ونشره في جريدة مؤهلة لتلقي الإعلانات القانونية. والمقرر قانونا أن مهام محافظ الحسابات متعلقة بعمل الجمعية العامة، خاصة الجمعية العامة غير العادية، وحتى تلك المدعوة للبث في حل الشركة، فبالرغم من أن الجريمة الأصلية هي جريمة امتناع، إلا أن المشرع الجزائري يؤكد على طبيعة هذه الجنح الإدارية بمصطلح "عمدا"، دليل على عنصر سوء نية، مما يؤهل محافظ الحسابات لأن يشارك الهيئة الإدارية لاقترافها بدلا من الإشارة إلى المخالفات والأخطاء التي اقترفت، بغرض تداركها. (فنيخ، 2011\2012، ص385 و391)

كما أن عملية التصفية هي الأخرى تعتمد على أحكام قانونية مشتركة بين جميع الشركات التجارية، وقد نص المشرع الجزائري (م: 765، أ:75-59، 26\09\1975، م.م.ق.ت: 15-20، 30\12\2015) على العقوبات التي تطبق على المصفي باعتباره فاعلا أصليا، إذا لم يقم في أجل شهر من تعيينه بنشر قرار تعيينه مصفيا، أو إذا لم يستدع الشركاء عند نهاية التصفية للبث في الحساب الختامي ولإبراء ذمته وإثبات اختتام التصفية، بالإضافة إلى عدم إيداعه حساباتها لدى المحكمة، ويفرض على المصفي أن يقوم بإعداد تقرير عن وضعية أصول الشركة وخصومها في (فنيخ، 2011\2012، 395)أجل ستة أشهر من تعيينه، أو الذي لم يقم بإعداد الوثائق اللازمة لتحديد وضعية الشركة في أجل ثلاثة أشهر بالنسبة للسنة المالية المنصرمة، ويتعلق الأمر بالجرد والميزانية وحساب النتائج، كما يعد تقريرا مكتوبا يتضمن بيان لعمليات التصفية للسنة المنصرمة،[i] ويجب على المصفي السهر على احترام حق المساهمين في الاطلاع على مستندات الشركة حسب نفس الشروط والأحكام المفروضة على مجلس الإدارة فى تمكينهم من حقهم. كما أن يلزم تمكين المساهمين والدائنين من أموالهم الناتجة عن التصفية بإيداعها في حساب جار لدى بنك باسم شركة المساهمة في حالة تصفية.[ii]

ويجب على المصفي إما السعي إلى تجديد وكالته في الشركة، إذا لم تتم من قبل الشركة أو من قبل القضاء وإذا استمر المصفي في وظائفه بعد انتهاك وكالته، فتقوم مسؤوليته الجزائية، وهو الأمر إذا أساء استعمال أموال الشركة أو قام بالتخلي عن أصولها أو جزء منها، ويبين المشرع صراحة أن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بانحلال الشركة، وإنما تستمر إلى غاية انقضاء شخصيتها المعنوية والانتهاء من عملية التصفية، كما يمنع إحالة جزء من مال الشركة في حالة التصفية إلى مجموعة من الأشخاص، ممن لهم مصلحة أو صفة في الشركة، ومن بينهم مندوب الحسابات، ما لم يتم الاتفاق لهذه عملية بإجماع الشركاء وبترخيص من المحكمة، بعد الاستماع إليهم. ومن ثم، فمحافظ الحسابات يمكنه مشاركة المصفي في اقتراف هذه الجرائم خاصة إذا تعلق الأمر بالسماح له بشراء جزء من أموال الشركة بتفضيله بشروط خاصة أي دون احت ارم التوازن المالي لهذه الاتفاقات مما يجعل منه مشاركا في هذه الجرائم إضرارا بالشركة التي تصفي أموالها مما ينعكس على مساهميها ودائنيها، كما يعتبر مشاركا في باقي الجرائم إذا قام بمساعدة المصفي في تحويل مهامه في سبيل اقتراف تلك الجنح وانتهاك حقوق المساهمين في الإعلام واستكمال إجراءات التصفية.

[i] انظر المادة 839 أولا وثانيا من ق.ت.ج.

[ii] انظر المادة 839 ثالثا من ق.ت.ج.

قد ينجر عن الإفلاس المسؤولية الجزائية الناتجة من اقتراف تصرفات من قبل التاجر نفسه، الشخص الطبيعي، وتسبب في توقف عن الدفع إلا أن الشركة التجارية منعدمة الإرادة، ويمثلها المدير في القيام بأعمالها لذا، يجيز المشرع متابعة ممثلها في مختلف مراحل حياتها، إذا تسبب في إفلاسها بجرائم التفليس، وهي نوعان: جريمة الإفلاس بالتقصير،[i] أو التفليس بالتدليس. وتتم متابعة كل مدير للشركة سواء كان المدير قانونيا، أي المعين نظاميا في الشركة، كما يمكن متابعة المدير الواقعي، سواء الظاهري أو الباطني، بغض النظر عن منحه (فنيخ، 2011\2012، ص392-393) أجرة أم لا ويجب أن يتضمن نشاطه الإجرامي عند التسبب في إفلاس الشركة إذا قام باستهلاك مبالغ جسيمة تخص الشركة في القيام بعمليات نصيبية أو وهمية، أو القيام بعمليات تؤدي إلى خسارتها البيئة، بقصد الحصول على أموال لإخفاء حالة التوقف عن الدفع، كما تؤدي إلى قيام مسؤوليتهم الجزائية للإفلاس بالتقصير عند تفضيل أحد الدائنين بعد التوقف عن الدفع وجعله يستوفي دينه إضرارًا بباقي الدائنين أو أبرمت الشركة تعهدات ضخمة لالتزامها. وهوالأمر في حالة عدم مسك حسابات منظمة فتكون من حالات المتابعة على أساس الإفلاس بالتقصير. وللمتابعة بهذه الجريمة فإلى جانب النشاط المادي للتفليس بالتقصير يشترط القصد الجنائي، أي ضرورة إثبات سوء نية المدير في ارتكاب هذه الجرائم.

لذلك، يلعب محافظ الحسابات دوار في اكتشاف آثار هذه التصرفات، والقيام بالإجراءات التي تدخل ضمن وظيفته الرقابية بفعل مهام الرقابة الدائمة والمستمرة والتحقيق، وإذا اكتشف أفعالا من شأنها أن تعرقل استمرار استغلال الشركة وقد تتسبب في تدهور وضعيتها المالية لدرجة تهديدها بعدم الوفاء بالتزاماتها، بل ووجودها فعليه أن يشير للهيئة الإدارية والمساهمين عن ذلك، وإذا كانت تشكل تلك التصرفات أفعالا جنحية وجب عليه أيضا إطلاع وكيل الجمهورية بذلك، وهوما يطلق عليه بمهمته في الإنذار. (فنيخ، 2011\2012، ص392)

لذا، فمن واجب محافظ الحسابات تحريك إجراء الإنذار من أجل تسوية الوضعية، وبالاعتماد على الأحكام القانونية، تسري هذه الإجراءات على ثلاثة مراحل، فيطلب من رئيس الشركة تفسيرات وتوضيحات والتي تعتبر بمثابة الإنذار الأولي والذي يكون له طابعا سريا تبعا لذلك، فقد يتلقى إجابة تكون مقنعة وموضوعية بالغم من تدهور حالة الشركة، أما لم يتحصل على أية إجابة أو لم يرد رئيس الشركة على ذلك، يطلب محافظ الحسابات من رئيس الشركة استدعاء الهيئة الإدارية للاجتماع للنظر في هذه الوقائع بحضوره ومدى إمكانية تسويتها أما إذا بقيت الوضعية على

[i] انظر المواد 839 سادسا، المادة 785، المادة 840، المادة 780، 770، المادة 370، من ق.ت.ج.

حالها يبادر محافظ الحسابات بتحرير تقرير خاص يقدمه إلى أقرب جمعية عامة للمساهمين أو الشركاء أو يقوم هوباستدعائها، وهذا هوالمسار العادي لمهامه في إطار الشركة المراقبة التي تواجه هذه الوضعية.

إلا أن انحراف محافظ الحسابات يكن أن يتبع تصرف مقترفي التفليس، ويجب أن تتحقق الأركان المنصوص عليها بالنسبة للمشاركة الجنائية فمندوب الحسابات، يمكن متابعته بالمشركة في جرائم التفليس إذا ثبت أنه على علم بوضعية الشركة الحرجة ماليا ولم يبادر بإجراء الإنذار على جميع مستوياته، أو من خلال إعطاء توجيهات واستشارات للفاعل الأصلي لاقتراف تصرفه مع ضرورة إثبات سوء نيته بناء على علمه بالحالة المتدهورة للشركة[i]. (فنيخ، 2011\2012، 394-395)

[i] فنيخ عبد القادر، مرجع سابق، ص 394،395.

المبحث الرابع: المسؤولية التأديبية المترتبة على مهنة محافظ الحسابات

نعالج المسؤولية التأديبية من خلال عنوانين نعالج فيه تعريف للمسؤولية التأديبية أما الثاني نتناول فيه درجة الأخطاء التأديبية والعقوبات المطبقة عليها.

المطلب الأول: تعريف المسؤولية التأديبية

إن محافظ الحسابات بصفته مهني مستقل تترتب عليه مسؤولية انضباطية اتجاه الهيئة التي ينطوي تحت لوائها، عن كل مخالفة للقواعد المهنية أو تهاون أو مخالفة للنظام الداخلي أو مخالفة قانون الواجبات المهنية، وحتى أي سلوك غير ملائم ومتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، كما أن جميع الهيئات الساهرة على تنظيم المهنة تضع دائرة تأديبية تعمل على دراسة المخالفات وتسليط العقوبات التأديبية وتسهر على تنفيذها. (شريقي، 2012، ص116)

وبالرجوع إلى نص المادة: 53 من القانون المنظم للمهنة نجدها قد أشارت إلى المسؤولية التأديبية (الانضباطية) لمحافظي الحسابات في مواجهة المنظمة الوطنية، وهذا على كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية غير أن الخطأ التأديبي وأن كان منصوص عليه في القوانين إلا أنه ينطوي على مفهوم واسع ومُربك، إذ يستحيل بذلك حصر جميع الأعمال التي تعتبر انتهاكا للقواعد المهنية مما يجعل الكثير من المشرعين يلجؤون إلى مفهوم عام للخطأ مما يعطي بذلك سلطة التقدير إلى الجهاز المنوط به توقيع العقوبة التأديبية حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم وكما سبق وأشرنا إلى أن المسؤولية التأديبية تمتد حتى بعد استقالتهم من مهامهم وهوما نصت عليه المادة: 63 من القانون: 10-01 المتعلق بمحافظي الحسابات. (طيطوس، 2013، ص44)

ومن هنا يمكننا وضع تعريف للمسؤولية التأديبية في كونها التزام عام ينشأ من أصل أخلاقي أو طبيعي أو من واجب أدبي والذي يرسم للشخص المسؤول السلوك الذي يجب أن يتخذه نحو غيره من العامة، هذا السلوك تتولى مراقبته لجنة السلوك أو الغرفة التأديبية أو المجلس التأديبي والتي نص التنظيم المهني على انشائها، وهي مختصة في المجال التحكيمي تعنى بدراسة أي نزاع تقني أو أدبي أو أخلاقي نتج عن تفسير القوانين واللوائح السارية عن الأعمال المهنية، أو عن الاخلال بالواجبات المهنية أو الأخلاقية أو المخالفات للأحكام التشريعية أو التنظيمية المطبقة عليهم. (طيبي وسعيداني، 2015، ص143-144)

كل هذا العقوبات التأديبية تصدر من طرف المجلس التأديبي نتيجة لتخلي محافظ الحسابات عن واجباته المهنية أو نتيجة لمساسه بالانضباط، أو نتيجة لارتكابه لخطأ أو مخالفة أثناء أو بمناسبة تأدية وظيفته ومهامه دون المساس عند

الاقتضاء بالمتابعات الجزائية، ويتوقف تحديد نوع العقوبة المطبقة إلى جسامة الخطأ وعلى الظروف التي ارتكبت فيها وعلى النتائج المترتبة عن ذلك نظار للظروف اللاحقة من جراء ارتكاب هذا الخطأ.

المطلب الثاني: درجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف محافظي الحسابات

تنص القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة على درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، خلال ممارسة وظائفهم وكذا العقوبات التي تقابلها، فإنه يعتبر خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في احترام الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل اهمال صادر عن محافظ الحسابات سواء ارتكب الخطأ من شخص طبيعي أو شركة مسجلة في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما تعرض هذه الأخطاء المهنية على لجنة الانضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة وتقسم هذه الأخطاء المهنية والعقوبات المرافقة لها كالتالي:

أولا– أن كان نوع الخطأ من الدرجة الأولى، إما أن يكون:

- تصريح بمراقبة ومراجعة كاذبة.
- تصريح بالانتماء إلى الغرفة خلال عدم ممارسة وظائفهم.
- اصدار مهني لانتقادات كتابية أو شفهية بأي شكل أو آخر بغرض الاخلال بالثقة المهنية بين الزبائن وكذا زملائه قصد ازاحتهم.
- نقص الاحترام اتجاه الزملاء خلال ممارسة نشاطه (انذار).

ثانيا– إن كان نوع الخطأ من الدرجة الثانية، فهو إما أن يكون:

- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
- عدم قبول أو رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة؛
- فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به أو مع الشروط المنصوص عليها وفقا لقواعد واصول المهنة؛ (هيري وولد باحمو سمير، 2019، ص420)
- الغياب المهني عن الحضور للاجتماعات، وتقدر الغيابات بغيابين اثنين ومتتاليين عن الجمعيات العامة وعن الانتخابات أو عدم تمثيله؛
- عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة تنظمها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي قام بحضورها (توبيخ).

ثالثا– إن كان نوع الخطأ من الدرجة الثالثة: وهو في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية أو اخطاء أخرى هي:

- خطأ الاحتفاظ بالأرشيف؛
- استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
- عدم دفع الاشتراك المهني أو عدم اكتتاب تأمين مهني؛
- القيام بمقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في الجدول الخاص بالغرفة الجهوية لمحافظي الحسابات؛
- استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية لمحافظي الحسابات (عقوبته التوقيف الموقت عن العمل لمدة 06 أشهر).

رابعا– أما إذا الخطأ من الدرجة الرابعة، فيكون نتيجة لـ:

- تكرار الخطأ من الدرجة الثالثة؛
- افشاء السر المهني؛
- اصدار اجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
- تصرفات متعمدة ومتكررة تمس بقواعد وأخلاقيات المهنة
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف أو دون مكتب مهني وبالتي يستحق عقوبة الشطب من الجدول وينجر عن هذا الشط بسحب الختم وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت.

وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة لمحافظي الحسابات الحق في الطعن في العقوبات التأديبية والتي بإمكانها أن توثر في المسار المهني لمحافظي الحسابات، هذا الأخير الذي له الحق في أن يقوم بالطعن ضد العقوبات التأديبية أمام الجهات القضائية المختصة وذلك طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها، وتحدد درجات العقوبات والأخطاء التي تقابلها عن طريق التنظيم، (معمري وبلعيدوني، ص2021\2022، ص69) وذلك نظار لحساسية المهنة عند الممارسين لها، ومن هنا نلاحظ ان القوانين واللوائح التنظيمية لمختلف النقابات والجمعيات تنص على المحاكم التأديبية من خلال خضوع محافظي الحسابات للمجلس التأديبي الذي يتميز بتنظيمه الخاص، والذي تكون أحكامه سارية النفاذ وغير قابلة للطعن فيها بالنسبة لكل شخص أو عضو يخل حقيقة وعمدا بأصول وقواعد المهنة اثناء وبمناسبة أدائه لمهامه أو من خلال الحط من قدر المهنة. (طيبي وسعيداني، 2015، ص126)

المطلب الثالث: العقوبات التأديبية المقررة على محافظي الحسابات

تتمثل العقوبات التأديبية المفروضة على محافظي الحسابات والتي اصدرتها اللجنة التأديبية نتيجة لمخالفة القائم بالمهنة لقواعد المهنة أو نتيجة لتقصيره وتهاونه في أداء مهامه وفقا لما تفتضيه الأصول المنصوص عليها قانونا وتتمثل هذا العقوبات في **الإنذار، التوبيخ، الإقصاء المؤقت عن ممارسة المهام، الشطب من الجدول والتوقيف الموقت**، وقد أعطت القوانين المنظمة للمهنة الحق لمحافظي الحسابات في الطعن في العقوبات التأديبية الصادرة عن اللجان المختصة، والتي من شأنها التأثير على المسار المهني للمراقب المالي في حالة عدم اثبات المساس بأخلاقيات المهنة وأصولها من طرف القائمين بالمراقبة (شريقي، 2012، ص116) أو الشك في ذلك هنا يكون لهذا الاخير كامل الصلاحيات في تقديم طعن ضد ما صدر في حقه وإثبات عكس الادعاءات الموجهة اليه، وذلك لكون المراقبة والمراجعة والتدقيق تتميز بالطابع الاجتماعي بالدرجة الأولى نتيجة للثقة العامة والقانونية في أعضائها، فمدى قبول المجتمع يتحدد بالقيمة المضافة لجودة خدمات أعضائها والذين يشترط توافرهم على الخصائص الشخصية والمهنية والأخلاقية التي توفر لهم الكفاية والقناعة عند تأدية مهامهم، أو الرجوع والتأديب في حالة الاخلال بالواجبات، أو في حالة الحط من قيمة المهنة وأصولها، من خلال فرض عقوبات تأديبية من قبل المجالس التأديبية المكلفة بذلك، (طيبي وسعيداني، 2015، ص122) وعليه يمكننا القول بأن العمل الانضباطي هدفه الأساسي هي الدفاع عن المصالح العامة المهنية وعن شرف وأصول وقواعد المهنة وهوما يجعله مختلفا عن العمل الجنائي والمدني مما ينجر عنه ما يلي:

- يمكن لمحافظ الحسابات أن يتهم بخطأ تأديبي (انضباطي) عن عمل معين على الرغم من أنه غير مدان عليه جزائيا ولا مدنيا؛
- يكمن أن يدان محافظ الحسابات على المستوى الانضباطي على نفس العمل الذي قد أدين عليه جزائيا أو مدنيا.

ويعتبر نطاق الخطأ الانضباطي واسعا نوعا ما لأنه يشمل على:

- مخالفة القوانين والتنظيمات والقواعد المهنية؛
- كل تقصير صادر محافظ الحسابات؛
- كل عمل مخالف للأمانة العلمية والشرف ونزاهة وأصول المهنة حتى ولو كان لا يرتبط مباشرة بممارسة مهنة محافظة الحسابات من هذا المنطلق نلاحظ أن هذه الاتهامات والإدانات الموجهة لمحافظي الحسابات والمتعلقة بالجانب الأدبي للمهنة والمرتبطة بخطأ انضباطي يحمل القائم به المسؤولية التأديبية في سبيل أداء المهام الموكلة اليه على أكمل وعلى أتم وجه في إطار احترام القوانين وأصول المهنة وقواعدها.

وكما سبق لنا الاشارة إلى أن العقوبات التأديبية الواقعة على عاتق محافظي الحسابات تختلف وتتدرج بحسب درجة خطورة الخطأ المرتكب وهي كالتالي:

1- الإنذار: الإنذار هو عقوبة تأديبية أقل ضرار من غيرها من العقوبات التأديبية المفروضة على المراقب المالي وبالرجوع الى تعريف نجد بأن الانذار هو التهديد والتخويف ويتضمن في جوهره التحذير والتنبيه من ارتكاب الخطأ أو من الوقوع فيه، أو في خطأ أشد منه مستقبلا، أي أنه يعني لفت انتباه القائم بالمراجعة الى امكانية ارتكابه حاضر في القوائم المالية الجاري العمل بها في السنة المالية الحالية أو امكانية وقوعه في خطأ جسيم مستقبلا نتيجة لسيره على النحو المعتمد حاليا مما قد يوقعه في خطأ أشد منه ضرار مما يحمله لمسؤولية أكبر، ولذلك انطلاقا من اعتبار أن الانذار هو أقل الجزاءات أثارًا، ولا تأثير لها على المركز الوظيفي حتى لو صدر بعده المحاكمة التأديبية القائمة من طرف المجلس التأديبي المعني بذلك

2- التوبيخ: يعتبر التوبيخ ثاني درجات العقوبة التأديبية المعتمدة والمنتهجة من طرف المجلس التأديبي، والمتخذة ضد محافظي الحسابات وذلك في سبيل ردعه عن سلوكه الخاطئ والمضر بالصالح العام ويمكننا تعريف التوبيخ على أنه استنكار للسلوك المرتكب من طرف المراقب المالي (محارب، 2009، ص295) واستهجان للعمل المهني الذي قام به والذي تضمن مخالفته للواجبات والالتزامات الملقاة على عاتقه والمكلف بها، اذ لا يسمح بالتوبيخ إلا مرة واحدة ولذلك فهو ثاني عقوبة من عقوبات التأديبية.

3- التوقيف لمدة اقصاها ستة (06) أشهر: التوقيف هو ثالث درجات العقوبة التأديبية ويقصد به التوقيف عن العمل اي تعليق علاقة العمل لمدة معينة حسب جسامة السلوك المرتكب بحيث يقوم المجلس التأديبي بقطع علاقة العمل لمحافظ الحسابات وتعليقها وهي عقوبة تمس مرتكبها ماديا ومعنويا، يتخلى جراء هذه العقوبة القائم بالرقابة، عن القيام بواجباته وتعليق علاقة العمل لفترة وجيزة محددة على سبيل الحصر إذ يحرم من خلالها من ممارسة مهامه لمدة لا تتجاوز ستة أشهر (06) أشهر وتتم هذه العقوبة بقرار من المجلس التأديبي بعد القيام بالتحقيق والتأكد من وجود شبهة تمس مساسا واضحا وجليا بأصول المهنة وقواعدها.

4- الشطب: الشطب يعد اشد العقوبات التأديبية الصادرة في حق محافظ الحسابات باعتبارها تنص على إنهاء علاقة العمل وشطب صاحبها من سجل محافظي الحسابات ونظرا لكونها أشد العقوبات المفروضة خطورة وجسامة تم احاطتها ببعض القيود التي وجب على المجلس التأديبي التقيد والالتزام بها، فهي تعتبر أيضا بمثابة الفصل النهائي من الوظيفة ولمحافظ الحسابات حق الطعن في هذه العقوبة في حالة تسليطها عليه وذلك أمام الجهات القضائية المختصة.

خلاصة الفصل

نجد أنه يجب على محافظ الحسابات بذل العناية اللازمة في أداء مهامه مع تحمل مسؤولية جميع أفعاله إما مدنيا جزائيا وتأديبيا ما ينتج عن هذه المسؤولية من آثار، ففي حال ارتكابه لخطأ سواء كان الخطأ متعمدا أو مجرد اهمال خلال أدائه لمهامه تقوم مسؤوليته المدنية اتجاه الضرر الذي سببه بعد التأكد من توفر جميع أركان المسؤولية وخاصة العلاقة السببية بين ما قام به من اخطاء وما نتج عنها من ضرر، أما بالنسبة للمسؤولية الجزائية فتقوم ضده بمجرد ارتكابه لإحدى الجرائم المذكورة في القوانين التي لها علاقة بهذه المهنة منها القانون 10-01 المنظم للمهنة والقانون التجاري وكذلك قانون العقوبات بشرط أن تكون الجريمة كاملة الأركان أي قائمة منتجة لآثارها، تختلف هذه المسؤوليات عن بعضها البعض في عدة أوجه أهمها ما تعلق بالفعل المقيم لها وكذلك العقوبات المقررة لها وأخيرا أهم عنصر طريقة متابعة الفاعل قضائيا أي الدعوى القضائية لكل مسؤولية، من خلال ما سبق ذكره نستخلص النتائج التالية:

- نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات البالغة يكون مسؤولا عن نتائج جميع الأفعال التي تصدر منه حيث يمكن أن تقوم ضده ثلاث أنواع من المسؤولية إما مسؤولية مدنية أو جزائية أما التأديبية فقد تكون مع إحدى الحالات أو منفردة فقط بحسب الفعل الذي قام به، بالنسبة للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات تنص عليها المادة 10 الفقرة الأولى من القانون 10-01 المنظم للمهنة حيث يكون محافظ الحسابات مسؤولا عن جميع الأخطاء التي يرتكبها عند بداية ممارسته مهامه أو أثناء القيام بها تصل حتى الى ما بعد التوقف عن العمل سواء كانت متعمدا أو مجرد إهمال فقط.
- بالنسبة للمسؤولية الجزائية ضد محافظ الحسابات تجد أساسيا القانوني في المادة 16 من القانون 10-01 حيث لا تقوم إلا في حال ارتكاب محافظ الحسابات لأحد الجرائم المنصوص عليها في القانون التجاري والقانون 10-01 المنظم للمهنة أو في قانون العقوبات.
- يمكن أن يكون محافظ الحسابات شخصا طبيعيا أو معنوي في كلا الحالتين يجب عليه تحمل المسؤولية عن أفعاله كل حالة بحسب الإجراءات المخصصة ليا قانونا.
- القاعدة العامة أن يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية عن أفعاله الخاصة في المسؤولية المدنية ضده ولكن توجد بعض الحالات التي يتحمل فها المسؤولية المدنية عن أفعال غيره كمساعديه
- أما في المسؤولية الجزائية يمكن أن يكون فاعلا أصليا إذا كان مرتكبا للجريمة بمفرده أو شريكا عبر تقديم مساعدة أو المساهمة في ارتكابها.
- توجد العديد من الأسباب منصوص عليها في القانون والتي تبيح الأفعال الجرمية التي يقوم بها محافظ الحسابات تعفيه من المسؤولية نذكر منها القوة القاهرة وخطأ الضحية أو خطأ الغير بالنسبة للمسؤولية المدنية أما المسؤولية الجزائية نذكر منها ما أمر بها وما أذن به القانون على سبيل المثال.

أما المسؤولية التأديبية فتنشأ نتيجة لارتباط محافظ الحسابات في كل الدول بمنظمة مهنية، تحدد واجباته المهنية وتضع إطارا لأخلاقيات المهنة عليه احترامها بحيث تستطيع المنظمة مساءلته في حالة الإخلال بالأمانة المهنية أو بآداب المهنة وسلوكها. وهذا ما تؤكده المادة 53 من القانون 91-08 المؤرخ في : 27/04/1991 وكذا مجموعة التوجيهات المواد التي جاءت متممة لها في الجريدة الرسمية 29\06\2010 أهمها المادة 56 والتي تنص على أنه " يترتب على محافظ الحسابات المسؤولية الانضباطية تجاه المنظمة الوطنية، عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، ويتم كل طعن في العقوبات الانضباطية أم القضاء المختص طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها، وخارج الإطار العام للمسؤولية التأديبية، فإن التشريعات الراهنة لم تأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأخطاء التأديبية، وفيما يخص الآداب المهنية، فحسب المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة سابقا – فإن التشريعات الواردة على العموم، تسمح بتقديم الحالات التالية التي تترتب عليها عقوبات تأديبية:

- تجاوز القوانين والقواعد المهنية؛
- الإهمال المهني المفرط؛
- سلوك المخل بنزاهة وشرف المهنة وحتى ولو كان غير متعلق بالمهمة.

الفصل الثالث :

دراسة ميدانية بمكتب

محافظ الحسابات –بسكرة

تمهيد:

سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى المكتب محل الدراسة والمتمثل في مصلحة المحاسبة بمكتب محافظ الحسابات بولاية بسكرة من خلال تعريف المكتب، تقديم الهيكل التنظيمي، والخدمات التي يقوم بها.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب والخدمات التي يقوم بها

أولا– التعريف بالمكتب:

إن مصلحة المحاسبة محل الدراسة عبارة عن مكتب للخبرة المحاسبية بولاية بسكرة الذي يتمتع صاحبه بالاعتمادات التالية:

- محافظ الحسابات ومحاسب معتمد وفقا للاعتماد رقم 03/864 المؤرخ 22/06/2004 الصادر عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بالجزائر.
- خبير محاسب قضائي وفق شهادة التنصيب لدى المجلس بتاريخ 20/09/2009.

يقوم محافظ الحسابات تأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة بسكرة)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية من خلال تسجيله لدى رئيس مفتشية الضرائب، حيث يمثل الرقم الجبائي 172070100984151، ورقم المادة الجبائية 07017111415، حيث يقوم محافظ الحسابات بإيداع الملف المتكون من هذه الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر، ويقوم بتسديد مبلغ الاشتراكات السنوي المقدر بـ 12000.00 دج لدى الغرفة ومن هذا يصبح مسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- أن يكون مسجلا سنويا وحاليا مسجل بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تحت رقم: 1010 بتاريخ 28/02/2016.
- كما يتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي قدمها يقدمها لزبائنه وهو ذات جودة عالية، كما قام صاحب المكتب بالتربص الميداني لدى رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين وشارك في كثير من الأعمال ذات الصبغة الدولية وفيما يلي نبين تقديم الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

ثانيا– الخدمات التي يقوم بها المكتب: إن المكتب ينشط في مجل الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي:

1- مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي والصيدلي والأشخاص المعنويين كالمؤسسات والتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانية الختامية والكشوف المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.

2- تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية وطنية).

3- يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية، اجتماعية.

4- يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناءً على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.

5- كما يقوم بعملية المراقبة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.

المطلب الثاني: عرض وتحليل المقابلة

الجزء الأول: البيانات الشخصية والوظيفية.

الاسم واللقب: أحمد نور الدين قايد

المسمى الوظيفي: محافظ الحسابات

وظيفة أخرى معززة لوظيفة محافظ الحسابات: أستاذ محاضر أ، خبير قضائي، محافظ حسابات.

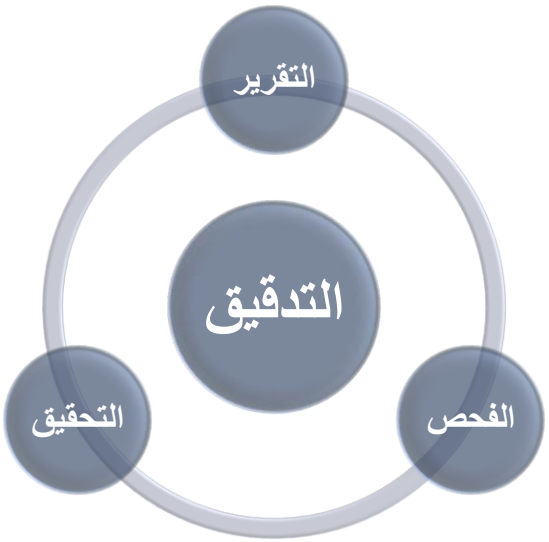
الجزء الثاني: نص المقابلة

المحور الأول: مفاهيم موضوع الدراسة:

1- من هو محافظ الحسابات؟

- كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، ويرتكز دور محافظ الحسابات على ثلاث مفاهيم أساسية توضح طبيعة عمله وهي:

شكل (02): طبيعة عمل محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبين وفق معلومات محافظ الحسابات

2- فيما تتمثل مسؤولية محافظ الحسابات على أرض الواقع؟

المسؤولية المدنية: اتجاه الزبون والمتمثل في الشركة التي يكون بصدد التدقيق فيها، وفيها الحفاظ على كافة ملفات ومستندات الشركة، وفي حالة وقوع حادث يتعرض محافظ الحسابات للمساءلة القانونية المدنية تكون بعقوبات مالية، والمسؤولية المدنية تستوجب تعويض إذا ثبت التقصير، لذلك يقوم محافظ الحسابات بالتأمين لدى شركات التأمين عن المسؤولية المدنية، وتتكفل هذه الأخيرة بدفع التعويض.

والأجدر بكم كطلبة التركيز على هذا النوع من المسؤوليات لأنها الأكثر شيوعا من ناحية الحدوث على أرض الواقع، ولهذا يمكننا تلخيصها في:

جدول (02): أثر المسؤولية المدنية وفق المشرع الجزائري

عناصر المسؤولية المدنية	أثر المسؤولية المدنية وفق المشرع الجزائري
شروط قيام المسؤولية المدنية	– حدوث الخطأ – وقـوع الضرر – وجود علالقة سببية بين الخطأ والضرر
أخطاء المساعدين	لا يتحمل محافظ الحسابات هذه الأخطاء إلا في حالة ثبوت العلم بها وعدم كشفها للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية.
أخطاء المسيرين وأعضاء مجلس الإدارة	تكون المسؤولية المدنية موجودة مع عدم التجريم عليها في حالة عدم الاكتتاب.
اكتتاب وثيقة التأمين	– التبريء من عقوبات المسؤولية المدنية، لكنها تظل قامة – يتعرف محافظ الحسابات للتجريم في حالة عدم الاكتتاب
انقضاء المسؤولية المدنية	تنقضي بعد 15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار

المصدر: من إعداد الطالبين وفق معلومات محافظ الحسابات

المسؤولية التأديبية: هي مسؤولية قائمة على اعتبار مهنة محافظة الحسابات وزملاء المهنة، فلا يجوز للمحافظ أن يتجاوز أخلاقيات المهنة المعمول بها والمتعارف عليها في سياق أداء مهامه، كما أنه لا يجوز المساس ولو بأساليب غير مباشرة بزملاء المهنة وميدان المحاسبة، وأبسطها كأن يضيف إلى اللوحة الإشهارية لمكتبه مصطلحات حقيقية لكنها غير متعارف عليها بطريقة غير مهنية مثل صفة (الدكتور...) وكأن الزملاء ليسوا دكاترة وذلك بهدف تسليط الضوء واستقطاب العملاء، وقد تكون التصرفات شفوية كأن تثير إنتباه عميل بالتقليل من شأن زميل المهنة، وكل ما يوافق ذلك إذا ثبت صدوره من المعني يتعرض للمسائلة التأديبية تحت إشراف لجنة التحكيم والمصالحة المتواجدة بالمجلس الوطني للمحاسبة تحت وصاية وزارة المالية، تبدأ بالإنذار ثم التوبيخ ثم التوقيف المؤقت ثم التوقيف الدائم والسحب النهائي للاعتماد.

المسؤولية الجزائية: وهي الواجبات المنوطة بمحافظ الحسابات تجاه زملائه والأطراف الفاعلة معه من مساهمين وموظفين في الشركة، وهذا النوع من المسؤولية يتم عن طريق العدالة إذا تم ثبوت أو الشك المدعم بشواهد وأدلة ارتكاب محافظ الحسابات لجنحة أو جناية مهنية، مثل التهرب الضريبي، المساهمة في عمليات التزوير المحاسبة

3– ما هي القضايا الاقتصادية التي تعرض أمام المحكمة في الغالب؟

من أهم القضايا الاقتصادية:

- الفساد المالي.
- تبديد المال العام.
- النصب والاحتيال.
- التهرب الضريبي.
- عدم تسديد الديون.

4– ما هي اسم الجهة القضائية المختصة للتحقيق والفصل في هذا النوع من القضايا؟ (هيئة مستقلة أم أكثر، أم مكاتب متخصصة داخل المحكمة)

الجهة القضائية المختصة للتحقيق والفصل:

- القسم التجاري الأول بالمحكمة، وهو يعمل عمل المحكمة التجارية.
- المحكمة الإدارية: في حالة عدم توفر محكمة تجارية، حاليا توجد بعض المحاكم التجارية فقط وهي في طور التعميم عبر كافة التراب الوطني، أقربها بولاية ورقلة.
- المحكمة الإدارية تختص بالمنازعات مع الإدارة العمومية (منازعات أحد أطرافها جهة عمومية)
- مكتب قاضي التحقيق المتواجد بكل محكمة، ومن بين مهامه التحقيق في القضايا الاقتصادية، ويشمل قاضي التحقيق على عدة غرف، الغرفة الأولى الغرفة الثانية الغرفة الثالثة... وعدد غرف قاضي التحقيق تعتمد على نسبة القضايا المطروحة في كل ولاية، فمثلا ولاية بسكرة بها 15 غرفة قاضي تحقيق.

المحور الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات

5– ما هي الدوافع أو الحالات التي تلزم الجهات القضائية الاستعانة بالرأي الفني لمحافظ الحسابات؟

- ويكون ذلك عبر حالتين:

- الحالة الأولى: إن تعيين محافظ حسابات يكون عبر مناقصة، ويتطلب عند إعلان الشركة طلب خبرة محافظ حسابات فإن الحد الأدنى للأعضاء المشاركين يجب ألا يكون أقل من ثلاثة مرشحين.
- الحالة الثاني: إذا تعذر استيفاء الشروط السابقة لاختيار مرشح من المرشحين، تقوم الشركة بإرسال أمر بعريضة إلى رئيس المحكمة المختص إقليميا تطلب منه تعيين محافظ حسابات، فيقوم رئيس المحكمة وفق استنادا لأمر بتعيين محافظ الحسابات.

يجدر التفريق بين ثلاث مفاهيم قد يتقلدها محافظ الحسابات والتي لها دور في القضايا الاقتصادية:

جدول (03): الفرق بين التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدي والخبرة القضائية

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدي	الخبرة القضائية المحاسبية
طبيعة المهمة	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وهدف الحسابات والصورة الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحددها القاضي
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الادارة	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الاطراف
مبدأ عدم	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا في الجمعية الوطنية	ينبغي احترامه
ارسال التقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (غادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء

اخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	غير مهم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج، حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبه	مدنية، جنائية، تأديبه	مدنية، جنائية، تأديبه
التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاة بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانوني رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القضاء
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: من إعداد الطالبين وفق معلومات محافظ الحسابات

6- ما هي الشروط التي تعتمدها المحكمة قبل الاستعانة برأي محافظ حسابات؟

- يستوجب لاستدعاء محافظ الحسابات أن يكون مسجلا لدى المحكمة، حيث قام بتأدية اليمين بالمحكمة التي يقع ضمن إقليمها، حيث يطلع القاضي من الأرشيف على محافظي الحسابات المحلفين ضمن إقليمه ويختار من بينهم، فإذا لم يجد محافظ حسابات مزاول للمهنة يستعين بالمحكمة الأقرب.

7- ما هي المعايير المعتمدة للتفريق بين شفافية شركة ما أو الاشتباه في أدائها؟

- أو معيار هو تقرير محافظ الحسابات الخاص بالشركة، إما يرد فيه ما يدل على نزاهة أداء الشركة أو أنه يدرج نتائج تدل على وجود تحفظات.
- محضر مجلس الإدارة، أو محضر الجمعية العامة للمساهمين، إذا كان به مشكلات أو أنه وفق الشكل الاعتيادي.
- محضر مجلس المديرين.

- محضر مجلس المراقبة.
- حجم المنازعات لدى الشركة فيما يخص القضايا الاقتصادية أمام المحكمة، أو عدد الشكاوى وعدم الرضا من طرف الموظفين بذات الشركة.

المحور الثالث: القضايا الاقتصادية

8- ما هو نوع القضايا الاقتصادية الأبرز في أروقة المحكمة؟ (الأكثر انتشار)

- التهرب الضريبي هو الأكثر شيوعا
- قضايا الفساد المالي ومصدر تحريك الدعوى يكون من أحد هياكل الدولة إما الولاية أو الجهات الأمنية أحد الإدارات خصوصا بعد موجة 2019 والتي أثارت توجها جديدا حول أي شبهة فساد.
- والديون كذلك تُجاه الشركات سواءً كانت الدعوى من طرف الموردين (خواص أو عموميون) أو العمال أو البنوك.

9- ما هي العوامل أو الظروف التي تنشأ في ظلها القضايا اقتصادية؟ (أسباب)

- غالبا تنشأ القضايا الاقتصادية من خلال ظروف الإفلاس وتراكم المديونية.
- إهمال وتسييب المسؤوليات.
- تضارب مصالح المساهمين؟

المحور الرابع: دور محافظ الحسابات أمام المحكمة

10- ما هي الإجراءات القانونية لمحافظ الحسابات عند طلب رأيه في قضية اقتصادية؟

- إن الإجراءات القانونية تتمثل في أوامر رئيس المحكمة المرسلة إلى محافظ الحسابات وذلك بعد تعيين العدالة ما سبق وذكرناه، فيكون سير محافظ الحسابات وفق المهام الموكلة إليه، دون أن يكون له الحق في الخروج عنها كأن يسند إليه مهمة التدقيق في التهرب الضريبي من غرامات تحصيل، غرامات تأخير... (كلها مذكورة) فيقوم بها المحافظ ثم يتعدى لمهام أخرى، ولا يكون ذلك التعدي لمهام أخرى إلا برجوع المحافظ إلى القاضي والإشارة عليه بوجود مشاكل أخرى

يتوجب التدقيق فيها، فإما يقابل ذلك الطلب بالقبول أو الرفض وفي كلى الحالتين يجب الإلتزام بالمطلوب ولا يكون العمل إلا وفق جملة المهام الموكلة إليه.

- يقوم محافظ الحسابات بفحص المستندات والوثائق المحاسبية والشيكات، وفحص الدفاتر المحاسبية (دفتر الجرد، دفتر اليومية..).
- بعد الفحص يجب القيام بالتحقيق في دقة البيانات وذلك قد يتطلب الرجوع إلى المؤسسات الخارجية التي كانت طرفا في التعاملات المالية مع الشركة كالبنوك والضرائب والموردين وحتى أشخاص طبيعيين، وهذا بهدف التأكد على صحة المعاملات المالية ...

11- ما هي الخطوات التي يسير وفقها محافظ الحسابات من وقت قبول طلب المحكمة إلى حين الفصل في القضية؟ (باختصار في شكل نقاط)

- استلام أمر بالتعيين من طرف المحكمة أو تبليغ الشركة لتقوم بتبليغ المحافظ. والإمضاء والمصادقة على تاريخ وصل استلام الأمر.
- التقيد بمضمون الأمر القضائي وفق وثائق ثبوتية، فيعتمد المحافظ على الوثائق اعتمادا على التواريخ المطلوبة وطبيعتها ونوعها.
- التحقيق في الدفاتر وإعداد نسخ من الوثائق المحاسبية وإرفاقها بالتقرير.
- إعداد وإيداع تقرير محافظ الحسابات لدى المحكمة، بالإضافة لإدراج أتعاب المحافظ بهدف المطالبة بها.

12- ما هو دور محافظ الحسابات في ضمان السير الطبيعي لنشاط الشركات المالي؟

- يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على دقة المحاسبات المالية الخاصة بالشركة، حيث يكمن دوره في الحكم صحة الكشوفات والدفاتر والمعاملات وفق مهام موكلة إليه، وذكر المشرع الجزائري خمسة عشر (15) تقرير لمحافظ الحسابات تخوله من المصادقة على النشاط المالي للشركات مثل تقرير اتفاقيات الشركة وتقرير امتيازات المستخدمين (العمال)... وهذه التقارير تم ذكرها من قبل وزارة المالية وفق القرار رقم 30 سنة 2013.
- ولذلك نقول بأن محافظ الحسابات له دور المحاسبة الخارجية، والتي تقوم على مجموعة واجبات وحقوق تتمثل في:

جدول (04): واجبات وحقوق المراجعة الخارجية

واجبات المراجعة الخارجية	حقوق المراجعة الخارجية
– مراقبة أعمال المؤسسات. – تدقيق حساباتها وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية. – الفحص والتفتيش الدوري وفق أساليب المحاسبة والتدقيق المتعارف عليها على أعمال المؤسسة ودوائرها. – فحص الأنظمة المالية والادارية للمؤسسة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال المؤسسة والمحافظة على أموالها. – التحقق من الموجودات في المؤسسة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على المؤسسة وصحتها.	يحق للمراجع الخارجي الاطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت سواء المحاسبية منها والغير محاسبية بالإضافة إلى محاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين للتأكد من مدى التقيد بنظام ومتطلبات قانون الشركات وليتمكن من إعطاء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي ويحق له ايضا طلب البيانات والايضاحات من إدارة المؤسسة والتي يراها ضرورة للقيام بعمله بالشكل المناسب، وعلى مجلس الادارة وتزويده بكل ذلك

13– هل تكون الاستجابة لطلب المحكمة بمجهود مكتب المحافظ فقط أم من خلال الاستعانة بأطراف أخرى لضمان سير التدقيق وفق الشكل المطلوب؟

– يمكن وفق القانون لمحافظ الحسابات أن يستعين بأي خبير آخر في مجال آخر يختلف عن مجال المحاسبة مثل الخبرات البنكية أو التقنية أو البيئية أو الهندسة والبناء ويقوم المحافظ بتسديد أتعابه وفق وثيقة يسلمها هذا الخبير للمحافظ لدرجها ضمن ملف الأتعاب عند وضع التقرير لدى المحكمة، وهذه الخبرة تكون على اعتبارات متطلبات التحقيق.

المحور الخامس: رؤية محافظ الحسابات لواقع الاشكالية

14– ما هي الصعوبات التي تواجه محافظ الحسابات في معالجته لمختلف القضايا أمام المحكمة؟

– أهم الصعوبات هي تقديم المعلومات في أسرع وقت، وذلك يتطلب عدة وثائق ومراسلات إدارية والتحقيق من أرشيف المؤسسات بالإضافة لصعوبة استرجاع المعلومات نظرا لحساسيتها والتأخير المتوقع عموما وقد يكون هناك ضياع لبعض المستندات أو جزء منها فتكون غير كاملة أو مغلوطة أو منح معلومات تم طلب غيرها في المراسلة، وهذه الوثائق هي مصدر تقديم الرأي المحاسبي.

- عدم تسديد المحكمة لأتعاب محافظ الحسابات غير المثبتة بوثائق، مثل أعمال التدقيق المتعبة والمكلفة والتي لا يمكن للمحافظ إثباتها بوثيقة لأنه صاحب العمل كما أنه يصعب تحصيل أتعاب مساعدي المحافظ لأن المحكمة تتعامل مع المحافظ المعين وفقط.

15- هل تعتقد أن دور محافظ الحسابات كافي للبت في القضايا الاقتصادية أمام المحكمة أم يحتاج مجهوده إلى المزامنة والتكامل مع أجهزة أخرى؟

- إن تزامن عمل محافظ الحسابات لا بد منه لضمان تكامل عمله وسلامة مخرجات التدقيق، وهي الإدارات مثل الإدارة المالية والبنكية والضرائب...

16- إذا تقترح استحداث أجهزة أخرى أو توفير أدوات محاسبية في إطار قانوني لتسهيل عمليات التدقيق والمراقبة؟

- نقترح تسخير الأجهزة الأمنية عند حدوث طارئ أو عراقيل تؤدي لصعوبة تأدية المهام الموكلة من طرف القضاء لمحافظ الحسابات المكلف بها.
- إدراج سلم أتعاب قانوني تسير وفقه أجهزة العدالة ومحافظ الحسابات.
- تقدير قدرة محافظ الحسابات كخبير وتثمين مختلف المجهودات والإمكانيات التي يقدمها.

17- نتشرف بأي إضافة أو ملاحظة من طرفكم أستاذ، أو تصويب حول موضوع الدراسة.

- إن التصويب الوحيد الذي يمكن إضافته لهذا البحث سيكون أولا بخصوص أنواع التقارير الخمسة عشر (15) سابقة الذكر في السؤال رقم (12) والتي يجب على أهل الاختصاص الإحاطة بها ودراستها ومعرفة دور كل منها.

- وفيما يخص صياغة نفس السؤال رقم (12) فإنه لا يمكننا القول بدور ومساهمة محافظ الحسابات في ضمان السير الطبيعي للنشاط المالي للشركات، فمهمته في الحقيقة هي السير على خطوات محددة من طرف المحكمة وعدم الخروج عنها إلا بالرجوع للقضاء والموافقة عليها، فدوره هو التحقق والتدقيق وبعبارة أدق **المصادقة** على المخرجات المحاسبية من دفاتر وسجلات وكل ما له علاقة بالتحقيق في النشاط المالي للشركة.

الخاتمـة:

حاولنا من خلال هذه المذكرة دراسة توضيح دور محافظ الحسابات في البت في القضايا الاقتصادية أمام المحكمة ومسؤولياته، تم طرح الإجابة على تساؤلات الدراسة من خلال قسم نظري وقسم تطبيقي، وقد تناولنا في الشق النظري أهم الجوانب المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات والقضايا الاقتصادية بشكل عام وكذلك مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، أما القسم التطبيقي فكان بمثابة إسقاط عملي لما حوته الدراسة النظرية في محاولة لتجسيد المفاهيم والأفكار النظرية بما يسمح بمقارنة الدراستين النظرية والتطبيقية وإبراز أهم النتائج التي تم الوصول إليها، ولقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي:

- إن مهنة محافظي الحسابات تختص أولى بتولي عملية الإنذار عن وجود التجاوزات التي من شأنها أن تساهم في تفشي ظاهرة الفساد المالي، ويعتبر هذا الأخير أحد أكثر القضايا الاقتصادية شيوعا حسب الدراسة الميدانية،
- إن أهمية محافظ الحسابات كأحد الوسائل المستند إليها للبت في القضايا الاقتصادية يرجع إلى تجسيد فكرة اعتبار محافظ الحسابات الدرجة الأولى للإنذار حول التجاوزات.
- إن طبيعة العلاقة التي تنشأ بين محافظ الحسابات والمساهمين بمثابة أداة تقييم عمل مجلس الإدارة.
- محافظ الحسابات ملزم برفع الإشعار عن المخالفات إلى الجهات القضائية طبقا لأحكام الشطر الأول من نص المادة 101 من الأمر 03-11.
- لضمان التقييد بقواعد السلوك المهني لا بد من توخي مسؤولياتٍ ثلاث: المدنية – التأديبية – الجزائية.
- نستخلص من الواقع القانوني وتتبع واجب الإبلاغ عن التصرفات المخالفة من طرف الشركات:
  - إلزامية الإبلاغ: مفروضة
  - القوانين المحددة للواجب على محافظ الحسابات: القانون التجاري، قانون تنظيم المهنة.
  - القوانين المحددة للعقوبات في حال عدم الإبلاغ: القانون التجاري.
  - طبيعة العقوبة المترتبة: عقوبات جسدية من سنة إلى 5 سنوات، عقوبات مالية من 200.000 دج إلى 5.000.000دج.
- من أهم الأدوار التي تساهم في النشاط الطبيعي للشركات هو مبدأ الاستقلالية، حيث يركز المشرع على توفر ثلاث خصائص لضمان السير الطبيعي لمهنة التدقيق والمحاسبة، وهذه الخصائص تتلخص في: الكفاءة والضمير المهني، والاستقلالية (Compétence, Conscience, Indépendance).

- يوجد عاملين أساسيين محددين لدرجة التأثير جودة التقارير المحاسبية والتي من شأنها المساهمة في الفصل بالقضايا الاقتصادية وهما:

- مميزات خاصة بالمهنة: أهمها الاستقلالية والكفاءة.
- مميزات الإطار العام المنظم للمهنة: وهي التشريعات والالتزامات التي يسير وفقها المحافظ أثناء تأدية مهامه، والتي يحددها القانون فور تعيين المحافظ كخبير تدقيق للشركة أو المؤسسة المقصودة، كما نعني بالإطار العام مجموعة الحقوق الممنوحة لمحافظ الحسابات وأهمها مدى استعانة المحافظ بأجهزة خارجية يعتمد عليها لضمان أداء مهامه وفق الشكل والجودة والجدول الزمني المطلوب.

- إن عملية الرقابة التي يمارسها محافظ الحسابات تنتهي بإيصال نتائج الفصح للأطراف المعنية، وبذلك يسير وفق مضمون أحكام المادة 11-08 التي حملته عدة التزامات وهي:

- الالتزام بالإعلام: يلتزم محافظ الحسابات بإعلام القضاء عن كل مخالفة ترتكبها المؤسسة الخاضعة لرقابتهم.
- الالتزام بتقدم تقرر خاص: حيث يلتزم محافظو الحسابات بتقدم تقرر خاص عن الرقابة الالتزام بتقدم تقرير خاص للمحافظ أو للجمعية العامة، ما يلي:

- المحافظ ملزم بمهمة بكشف الأعمال الجنحية المتعلقة عمل بهياكل المؤسسة، يبلغ فيه بنتائج التحقيق والرقابة التي قام بها، وذلك في أجل أقصاه 04 أشهر ابتداء من اختتام السنة المالية.
- الإلتزام بتقديم تقرر خاص يتضمين بيانات وإيضاحات عن الحالة المالية وأسباب ذلك، لتقديم نتائج الفحوصات والاختبارات التي أجراها على حساب الشركات وقيودها المالية لتبرير أداء الشركة، وبالتالي إتمام مهمته على وجه مرضى.

- إن حرص الجهات القضائية على الأخذ بالرأي الفني لمحافظ الحسابات قبل البت في القضايا الاقتصادية، يكرس في الحقيقة مبادئ الإدارة الرشيدة للمؤسسة الجزائرية خاصة كانت أو عامة، وذلك عبر:

- تعزيز الشفافية والإفصاح في القوائم المالية: التأكد من صحة المعلومات المالية بالتحقيق المحاسبي.
- تفعيل نظام الرقابة المحاسبية يعزز عملية التنبؤ المبكر.

غالبا لا يخرج دور محافظ الحسابات عن الأدوار التالية بكشل عام:

- المؤسسة (نظرة عامة للمؤسسة: الاسم والمقر الاجتماعي وعنوانه؛ هيكلها العام، عناوين الوحدات، لمحة تاريخية مختصرة عن المؤسسة، المسيرين والأعضاء الواجب الاتصال بهم في المؤسسة)
- الحسابات (التنظيم والتطبيق المحاسبي، الحسابات التقديرية، مقارنة الكشوف المحاسبية لعدة سنوات، تاريخ إقفال الحسابات)
- الأنظمة والمجالات المعتبرة أو الجوهرية (تحديد عتبة القيم المعتبرة، تحديد المهام والحسابات المعتبرة، تقيم منطقة الخطر، تحديد نقاط القوة للأنظمة وحساسية المسيرين لبيئة الرقابة الداخلية)

إن الأعمال الجنحية الواجب التصريح بها هي المرتبطة مباشرة بالحياة الاجتماعية:

- المخالفات المتعلقة بالشركات التجارية (الأحكام الجنائية للقانون التجاري المكملة والمعدلة بالمادة 12 من المرسوم التشريعي رقم 75- 59 الحامل للقانون التجاري).
- المخالفات المتوقعة بنصوص أخرى ولها تأثير على الحسابات السنوية؛
- عند اكتشاف فعل أو عمل مشكوك فيه، يقوم محافظ الحسابات بالأبحاث التي يراها لازمة ليقتنع من الميزة الجنائية للعمل المكتشف ولاسيما:
  - التأكد من أن العمل المكتشف جوهري أو معتبر؛
  - التأكد من أن العمل المكتشف ليس مجرد خطأ أو نسيان؛
  - حصر تابعات العمل المكتشف والهدف؛
  - تحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك؛
- يصنف "الفعل أو العمل المكتشف" بأنه جوهري أو معتبر، كل فعل أو مجموعة أفعال:
  - تغير بشكل ملموس صافي أصول الشركة؛
  - تحرف تأويل اتجاه النتائج؛
  - تقدر صفة " الاعتبار أو الجوهرية " للفعل بتاريخ استهلاكه أو استعماله وليس بتاريخ اكتشافه.

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع:

الكتب:

1– أحمد أسود عباس، الممارسات التعسفية في شركات المساهمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2017.

2– أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.

3– أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشرو التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2000.

4– أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية 2015، ص 83.

5– أحمد نور، مراجعة الحسابات – من النظرية إلى التطبيق – الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 1990.

6– إدريس عبد السلام اشتيوي: المراجعة معايير وإجراءات. دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت –لبنان.

7– أسامة نائل المحسن. الوجيز في الشركات التجارية والإفلاس. ط1. دار الثقافة، الأردن. 2008.

8– ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة، محمد محمد عبد القادر الديسطي وأحمد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية،2009.

9– أنور العمروسي، المسؤولية التقصيرية والمسؤولية العقدية في القانون المدني الاركان الجمع بينها والتعويض دراسة تأصيلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر, 2004.

10– أنور طلبة. دعوى التعويض. ط 1. المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية. مصر. 2005.

11– بلعيساوي محمد الطاهر، الشركات التجارية، شركات الأموال الجزء الثاني، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

12– بن شيخ لحسين، مذكرات في القانون الجزائي الخاص، جرائم ضد الأشخاص جرائم ضد الأموال، أعمال تطبيقية، ط5، دار هومه، 2006.

13– بوكعبان عكاشة، القانون المصرفي الجزائري في ضوء الاجتهاد القضائي للمحكمة العليا ومجلس الدولة، دار الخلدونية 2 سيدي بلعباس الجزائر 2017.

14– توفيق شمس الدين أشرف: شرح قانون العقوبات القسم العام، النظرية العامة للجريمة والعقوبة، طبعة خاصة لطلاب التعليم المفتوح بكلية الحقوق بجامعة بنها، 2009.

15– حسن علي الذنون، المبسوط في شرح القانون المدني الخطأ، أشرف على تنقيحه وطبعه محمد سعيد الرحو، الجزء الثاني، الطبعة الأولى دار وائل للنشر، عمان الاردن, 2006.

16– حسن علي الذنون، المبسوط في شرح القانون المدني الرابطة السببية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الاردن، 2006.

17– حمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، 2015.

18– سعيد مقدم، التأمين والمسؤولية المدنية، الطبعة الأولى، شركة كليك للنشر والتوزيع، 2008.

19– سعيد يوسف البستاني، قانون الاعمال والشركات منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2004.

20– سليمان عبد المنعم، النظرية العامة لقانون العقوبات، (د.ط)، مصر، منشورات الحلبي الحقوقية للنشر والتوزيع، 2003.

21– سمير عالية هيثم، نذير عالية: الوسيط في شرح قانون العقوبات القسم العام، الطبعة الأولى، (لبنان: مؤسسة مجد الجامعية للنشر والتوزيع 2010.

22– سيد أحمد موسوي، المسؤولية المدنية للحفاظ على الاشياء دراسة مقارنة، ترجمة رؤوف سبهاني، الطبعة الثانية، مكتبة زين الحقوقية 2011.

23– شريف أحمد الطباخ: (2012)، المسؤولية المدنية التقصيرية والعقدية التطبيق العملي لدعاوى التعويض، الجزء الثالث، دار الفكر والقانون للتوزيع، مصر.

24– طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

25– عبد الله سليمان، شرح قانون العقوبات الج ازئري، القسم العام، ج01 "الجريمة"، ط 08، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009.

26– عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني (المقاولة والوكالة والوديعة والحراسة)، الجزء السابع، دار احياء التراث العربي، لبنان، دون سنة نشر.

27– عبد الفتاح الصحني ومحمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2013.

28– عبد القادر العرعاري، مصادر الالتزام المسؤولية المدنية دراسة مقارنة على ضوء النصوص التشريعية الجديدة، الكتاب الثاني، الطبعة 3، دار الأمان، الرباط، 2014.

29– عبد الوهاب نصر علي خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، (د ط)، مصر: الدار الجامعية للنشر والتوزيع، دون سنة.

30– علي جمعة محارب، التأديب الإداري في الوظيفة العامة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة: 01 الأردن، 2009.

31– علي حسن يخلف، سلطان عبد القادر الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات، ط1، توزيع المكتبة القانونية، بغداد، 2015.

32– علي حسين الخلف، سلطان عبد القادر الشاوي، المبادئ العامة في قانون العقوبات المكتبة القانونية، بغداد، دون سنة نشر.

33– علي سيد قاسم: مراقب الحسابات – دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة – 1991، ص 124.

34– علي علي سليمان، (2006). النظرية العامة للالتزام في القانون الجزائري، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعي، الجزائر.

35– فرج القصير، القانون الجنائي العام، ط1، مركز النشر الجامعي، تونس، 2006.

36– كامل السعيد شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات، الطبعة الأولى، الأردن: الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2002.

37– محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2008.

38– محمد صبحي نجم، (2004) شرح قانون العقوبات الجزائري / القسم الخاص، ديوان المطبوعات الجامعية، ط1، الجزائر.

39– محمد فريد العريني، الشركات التجارية المشروع التجاري الجماعي بين وحدة الإطار القانوني وتعدد الأشكال، (دط) (مصر) دار الجامعية الجديدة للنشر والتوزيع (2003).

40– مصطفى إبراهيم الزلمي. موانع المسؤولية الجنائية في الشريعة الإسلامية والتشريعات الجزائية العربية. ط 1. دار وائل للنشر والتوزيع. الأردن. 2005.

41– مفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن:" أسس التدقيق – الأسس العلمية والعملية –"، الدار الجامعي، الإسكندرية – مصر، 2004.

42– منصور رحماني، الوجيز في القانون الجنائي العام. فقه. قضاء، ط1، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.

43– نادية فضيل، (2010) شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، ط03، الجزائر.

44– هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2017.

45– هدى عبد الله دروس في القانون المدني الأعمال غير المباحة، المسؤولية المدنية الجزء 3، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008.

المراسيم والقوانين:

46– الجريدة الرسمية عدد 110 مؤرخة في 1969/12/31.

47– الجريدة الرسمية عدد 97 مؤرخة في 1970/11/20.

48– الجريدة الرسمية عدد 10 مؤرخة في 1980/03/04.

49– الجريدة الرسمية عدد 72 مؤرخة في 1984/12/31.

50– الجريدة الرسمية عدد 02 مؤرخة في 13 جانفي 1988.

51– الجريدة الرسمية عدد 03 مؤرخة في 15 جانفي 1992.

52– الجريدة الرسمية عدد 24 مؤرخة في 14 أفريل 1996.

53– الجريدة الرسمية عدد 42 مؤرخة في 11 جويلية 2010.

54– قانون رقم 91-08، المؤرخ في أفريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المعتمد العدد 20، المادة 34.

55– القانون رقم 80-50، المؤرخ في 12 جانفي 1988، المتعلق بممارسة المراقبة من مجلس المحاسبة، المحاسبة، الجريدة الرسمية، الجزائر.

56– القانون رقم 95-20، المتعلق بمجلس المحاسبة، المؤرخ في 17 جويلية 1995، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد39.

57– قرار 69-107، المتضمن قانون المالية 1970، المؤرخ في 31 جانفي 1969، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد 110، المادة 39.

58– القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر، 2007.

59– قانون العقوبات الجزائري المؤرخ في18 صفر 1386 الموافق 8 يونيو 1966، المتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، القانون 16-02 المؤرخ في 19 يونيو 2016، والمتضمن قانون العقوبات، ج ر 37 المؤرخة في 22 يونيو 2016.

60– القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر عدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، ص 03 المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 08 156 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر عدد 27 الصادرة في 28 مايو 2008، ص11.

61– القانون: 10-01، المؤرخ في: 07 يونيو2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد: 42، الصادرة في: 11 يونيو 2010.

62– المرسوم التنفيذي رقم 70-173، المتعلق بواجبات محافظي الحسابات، المؤرخ في 16 نوفمبر 1970، الجريدة الرسمية، الجزائر، العدد97.

63– المرسوم التنفيذي 96-136 المتضمن قانون اخلاقيات المهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 17 أفريل 1996 جريدة رسمية عدد 24 مؤرخة في 17/04/1996.

64– المرسوم التنفيذي 11-22 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، المؤرخ في 22 صفري 1432 الموافق ل 27 يناير 2011، ج ر عدد 7 المؤرخة في 02 فيفري 2011.

65– الأمر رقم 66- 156، مؤرخ في 8 يونيو 1966، القانون رقم 16- 02 المؤرخ في 19 يونيو سنة 2016 المعدل والمتمم لقانون العقوبات.

66– الأمر 75-59 الصادر في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 27 سبتمبر 1975 المعدل بالمرسوم 93-08 المؤرخ في 25-04-1993 والمتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم الجريدة الرسمية 27 المؤرخة في 27 افريل 1993.

67– الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، القانون رقم 15- 20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم.

الأطروحات:

68– اسماعيل حروز، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات –دراسة حالة مجموعة شركات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018\2017.

69– بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل درجة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، جامعة منتوري –قسنطينة، الجزائر، 2010\2011.

70– بن ساعد اسماعيل. دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومات المحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحيد بن باديس، 2021\2020.

71– حدادي سارة، (2019\2020)، دور محافظ في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثار على جودة المعلومات المالية –دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل م د (LMD) في العلوم التجارية تخصص: بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر.

72– رشيد سفاحلو، "أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الد ولية للتدقيق والمراجعة (IAS) في ظل تبنيه للمعايير الدولية المحاسبية (IFRS). أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الدكتوراه في علوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي السنة الجامعية 2016-2017.

73– رشيدة خالدي، دور تطبيق معايير المراجعة الدولية في تضييق الفجوة التوقعات في المراجعة القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة الأغواط، .2016

74– شريقي عمر،التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2012/2011.

75– شهلة عدنان، إلتزام محافظ الحسابات بالإعلام في شركة المساهمة – دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق تخصص قانون الأعمال المقارن، جامعة محمد بن أحمد وهران، الجزائر، 2019.

76– عبد اللطيف علاوي، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه، قانون أعمال، كليات الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بالقايد، تلمسان، 2017-2016، ص71.

77– علاوي عبد الطليف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية، أروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل.م.د)، تخصص قانون أعمال، جامعة أبو بكر بلقايد –تلماسن، الجزائر، 2016\2017.

78– عمر ديلمي، "نحو تحسين أداء المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة في علوم التسيير، قسم العلوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2016-2017

79– عمر شريفي. التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين لجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2013. ص 148.

80– فنيخ عبد القادر، الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، رسالة الدكتواره، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، سنة 2011- 2012.

81– شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دوكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2013.

الرسائل والمذكرات:

82– أوجاني منذر وشوابي ياسر، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري، مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماستر في القانون، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة الجزائر، 2019\2020.

83– بن يخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر–، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر ،2002.

84– بومكواز عبد القادر بوعناني نسيمة، دور محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماستر، قانون خاص شامل كلية الحقوق جامعة عبد الرحمان، ميرة بجاية 2012/2013.

85– سامية بوعديس، المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، مذكرة ماستر، قانون اعمال جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق, 2015/2016.

86– عمر شريقي، مدى ملائمة المعايير الدولية للمراجعة للواقع المهني الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2002.

87– فيروز معمري ووسام بلعيدوني، مسؤولية محافظ الحسابات، مكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر في الحقوق تخصص قانون أعمال، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2021\2022.

88– قرموني سراج زكرياء، دور محافظ الحسابات في إبراز الصورة الصادقة للمنتج المحاسبي (دراسة حالة في شركة نافطال وحدة سيدي بلعباس)، المدرسة العليا للتجارة، جامعة جيلالي ليابس، سدي بلعباس، الجزائر، 2018.

89– محمد بن جميلة مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، تخصص قانون اعمال، جامعة منتوري قسنطينة، كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم الحقوق 2010/2011.

90– معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، قانون المسؤولية المهنية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، كلية الحقوق, 2011/2012.

91– هناء عبيدي، المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات، مذكرة تكميلية لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي كلية الحقوق والعلوم السياسية، أم البواقي، السنة الجامعية 2015/2014.

المقالات:

92– آسيا هيري وسمير ولد باحمو سمير، مقال حول عواقب عدم التزام محافظ الحسابات بمهامه في الجزائر، مجلة التكامل الاقتصادي، مجلد9، عدد: 2، لسنة جوان: 2019.

93– بوسماحة محمد برباوي كمال المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الثالث العدد 04 ديسمبر 2017، الجزائر، جامعة طاهري محمد بشار، 2017.

94– حمزة طيبي وسعيداني محمد السعيد، (2015)، مسؤوليات محافظي الحسابات في التشريع الجزائري، المجلة العلمية للمستقبل الاقتصادي، المجلد 01، جامعة الأغواط، الجزائر.

95– رشيد سفاحلو، وكتوش عاشور، مقال حول مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر مجلة الاقتصاد الجديدة، عدد: 16، مجلد :01، السنة: 2017.

96– صحراوي نور الدين، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات في شركات المساهمة، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019، ص 311.

97– عبار محمد، خلاف قرماش، المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد الثاني، ديسمبر 2015.

98– عمر شريقي، (2012) مسؤولية محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف01، الجزائر.

99– فتحي طيطوس، (2013)، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة القانونية، العدد: 09، جامعة طاهر مولاي، سعيدة الجزائر.

100– كسال سامية، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات، (الشفافية والإفصاح)"، مجلة نقدية للقانون والعلوم السياسية، عدد01، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013.

101– محمد الهادي ضيف الله، أحمد صالح سباع، مقال حول دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية، دراسة حالة، معهد العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الونشريسي، تيسمسيلت، الجزائر، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، عدد ثالث، مارس: 2018.

102– محمد أمين لونيسة ويحي سعيدي: (مارس 2016)، دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية باستخدام التحليل المالي –دراسة حالة مركب الدراجات والدراجات النارية CYCMA قالمة، مجلة العلوم الإنسانية –العدد 43، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

103– وفاء مساك، دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الوادي، تدقيق محاسبي، 2014-2015.

المحاضرات:

104– عبد الرحمان خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، جامعة عبد الرحمان ميرة بجاية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2016.2017.

المراجع باللغة الأجنبية:

105- Castell Robert & Pasqualini François / le commissaires aux comptes / ECONOMICA, Paris - 1995.

106- Cours de Benbarrah Samir. Module "Audit et commissariat aux compts" Master 2 audit comptable. Faculté des sciences économiques commerciales et de gestion. Université de batna.

107- Hémard Jean & Terré François & Mabilat Pierre / Sociétés Commerciales; tome 02 / DALLOZ, Paris - 1974 .

108- Mokhtar Belaiboud, pratique de l'aidit, Berti édition, Alger, 2005.

109- Yves Guyon. droit des affaires.tom. 12 eme édition. ECONOMICA, 2005

الفهرس

فهرس المحتويات

شكر وعرفان

ملخص الدراسة

قائمة الجداول والأشكال

مقدمة.....أ

إشكالية الدراسة.....ب

الدراسات السابقة.....ب

فرضيات الدراسة.....و

منهج الدراسة.....ز

خطة البحث.....ز

أهمية الدراسة.....ز

أهداف الدراسة.....ح

أسباب اختيار الموضوع.....ح

الفصل الأول: محافظ الحسابات والقضايا الاقتصادية

المبحث الأول: التأصيل النظري لمفهوم محافظ الحسابات 10

المطلب الأول: تطور مهنة محافظ الحسابات 10

المطلب الثاني: تعريف مهنة محافظ الحسابات 16

المبحث الثاني: المركز القانوني محافظ الحسابات 20

المطلب الأول: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات 20

المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات وإنهاء مهامه..... 21

المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات 23

المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات 27

المطلب الأول: واجبات وحقوق محافظ الحسابات 28

المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات..... 37

خلاصة الفصل..... 39

الفصل الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات

تمهيد:..... 41

المبحث الأول: التمييز بين المسؤولية المدنية والتأديبية والجزائية لمحافظ الحسابات 42

المطلب الأول: التمييز بين المسؤولية المدنية والتأديبية 42

المطلب الثاني: التمييز بين المسؤولية المدنية والجزائية 42

المطلب الثالث: التمييز بين المسؤولية الجزائية والتأديبية..... 43

المبحث الثاني: المسؤولية المدنية المترتبة على محافظ الحسابات 44

المطلب الأول: مفهوم المسؤولية المدنية..... 45

الفرع الأول: تعريف المسؤولية المدنية وأهم صورها..... 45

الفرع الثاني: نطاق المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات..... 47

المطلب الثاني: أركان المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات..... 49

الفرع الأول: ركن الخطأ..... 49
الفرع الثاني: ركن الضرر 54
الفرع الثالث: العلاقة السببية..... 56
المبحث الثالث: المسؤولية الجزائية المترتبة على مهنة محافظ الحسابات..... 58
المطلب الأول: ماهية المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات..... 58
الفرع الأول: تعريف المسؤولية الجزائية..... 59
الفرع الثاني: مقتضيات المسؤولية الجزائية ضد محافظ الحسابات..... 60
المطلب الثاني: محافظ الحسابات كفاعل أصلي للجريمة 63
الفرع الأول: جرائم محافظ الحسابات المتعلقة بقانون العام 63
الفرع الثاني: جرائم محافظ الحسابات الخاصة المنصوص عليها في قانون تنظيم المهنة..... 68
المطلب الثالث: محافظ الحسابات كشريك في الجريمة 73
الفرع الأول: مبادئ الاشتراك لمحافظ الحسابات..... 73
الفرع الثاني: جرائم محافظ الحسابات كشريك للمدارء 74
المبحث الرابع: المسؤولية التأديبية المترتبة على مهنة محافظ الحسابات 81
المطلب الأول: تعريف المسؤولية التأديبية..... 81
المطلب الثاني: درجة الاخطاء التأديبية المرتكبة من طرف محافظي الحسابات..... 82
المطلب الثالث: العقوبات التأديبية المقررة على محافظي الحسابات 84
خلاصة الفصل..... 86

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد: 88

المطلب الأول: التعريف بالمكتب والخدمات التي يقوم بها 88

المطلب الثاني: عرض وتحليل المقابلة..... 89

الخاتمـة: 99

فهرس المحتويات

قائمة المراجع

الملاحق

قائمة الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République algérienne démocratique et populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'enseignement supérieur et de la Recherche scientifique

جامعة محمد خيضر –بسكرة

كلية العلوما الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: محاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

موضوع المقابلة

أستاذي \ أستاذتي.... السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته ..

استكمالا للحصول على شهادة ماستر بعنوان: **دور محافظ الحسابات في البت في القضايا الاقتصادية لدى المحكمة –دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات في ولاية بسكرة**، يشرفنا أن ننجز معكم هذه المقابلة والتي تهدف لمعرفة مدى تسليط الضوء ونقل المعارف حول الموضوع، نرجو منكم التكرم العبارات نرجو أن تتمتع هذه المقابلة بالموضوعية والدقة للوصول من خلالها إلى نتائج، علما بأن هذه المعلومات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، مساهمتكم هي عون كبير لنا في التوصل إلى نتائج موضوعية وعملية.

مع فائق الاحترام والتقدير

إعداد الطالبين:

- لعلوش بلال
- زايدي أنور

إشراف الأستاذ:

– صيفي وليد

أرشادات:

- في وسعك أستاذ(ة) أن تصوبنا في تصحيح بعض الأسئلة المطروحة، أو إضافة جوانب لم نتوصل إليها.
- إن الإحجام وتجنب الإجابة أمرٌ مطروح، رغم أنه قد يزيد من صعوبة إنهاء العمل.

الجزء الأول : البيانات الشخصية والوظيفية.

الاسم واللقب:

المسمى الوظيفي:

الخبرة المهنية:

وظيفة أخرى معززة لوظيفة محافظ الحسابات:

وظائف سابقة:

الجزء الثاني: نص المقابلة

المحور الأول: مفاهيم موضوع الدراسة:

1-بعد مراجعة الأدبيات النظرية حول موضوع محافظ الحسابات، نسعى لتوضيح بعض المفاهيم على أرض الواقع من خلال خبرتكم أستاذ:

1- من هو محافظ الحسابات؟

2- فيما تتمثل مسؤولية محافظ الحسابات على أرض الواقع؟

3- ما هي القضايا الاقتصادية التي تعرض أمام المحكمة في الغالب؟

4- ما هي اسم الجهة القضائية المختصة للتحقيق والفصل في هذا النوع من القضايا؟ (هيئة مستقلة أم أكثر، أم مكاتب متخصصة داخل المحكمة)

المحور الثاني: مسؤولية محافظ الحسابات

5- ما هي الدوافع أو الحالات التي تلزم الجهات القضائية الاستعانة بالرأي الفني لمحافظ الحسابات؟

6- ما هي الشروط التي تعتمدها المحكمة قبل الاستعانة برأي محافظ حسابات؟

7- ما هي المعايير المعتمدة للتفريق بين شفافية شركة ما أو الاشتباه في أدائها؟

المحور الثالث: القضايا الاقتصادية

8- ما هو نوع القضايا الاقتصادية الأبرز في أروقة المحكمة؟ (الأكثر انتشار)

9- ما هي العوامل أو الظروف التي تنشأ في ظلها القضايا اقتصادية؟ (أسباب)

المحور الرابع: دور محافظ الحسابات أمام المحكمة

10- ما هي الإجراءات القانونية لمحافظ الحسابات عند طلب رأيه في قضية اقتصادية؟

11- ما هي الخطوات التي يسير وفقها محافظ الحسابات من وقت قبول طلب المحكمة إلى حين الفصل في القضية؟ (باختصار في شكل نقاط)

12- كيف يساهم محافظ الحسابات في ضمان السير الطبيعي لنشاط الشركات المالي؟

13- هل تكون الاستجابة لطلب المحكمة بمجهود مكتب المحافظ فقط أم من خلال الاستعانة بأطراف أخرى لضمان سير التدقيق وفق الشكل المطلوب؟

الخامس: رؤية محافظ الحسابات لواقع الاشكالية

14- ما هي الصعوبات التي تواجه محافظ الحسابات في معالجته لمختلف القضايا أمام المحكمة؟

15- هل تعتقد أن دور محافظ الحسابات كافي للبت في القضايا الاقتصادية أمام المحكمة أم يحتاج مجهوده إلى المزامنة والتكامل مع أجهزة أخرى؟

16- إذا تقترح استحداث أجهزة أخرى أو توفير أدوات محاسبية في إطار قانوني لتسهيل عمليات التدقيق والمراقبة؟

17- نتشرف بأي إضافة أو ملاحظة من طرفكم أستاذ، أو تصويب حول موضوع الدراسة.

شاكرين لكم حسن التعاون

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم : 758 / ك.ق.ت.ت / 2023

بسكرة في 16 - 05 - 2023

الى السيد : مكتب محافظ حسابات
"قايد أحمد نورالدين" بسكرة

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطالبان :

1 – لعلوش بلال

2 – زايدي أنور

المسجلان بالسنة : ثانية ماستر تخصص : محاسبة وتدقيق

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ :

" دور محافظ الحسابات في البت في القضايا الاقتصادية لدى المحكمة ومسؤوليته "

تحت إشراف : د/ صيفي وليد

في الأخير تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

عميد الكلية

نائب العميد للدراسات و المسائل المرتبطة
بالطلبة
د . غربي وهيبة

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في ..... 27 ديسمبر 2020

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): لعلوش بلال الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالب

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 197014967 والصادرة بتاريخ 2021/09/30

المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية قسم العلوم المالية والمحاسبة

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،

عنوانها: دور محافظ الحسابات في البحث في الفضايا الاقتصادية

دراسة حالة: مكتب محافظ الحسابات

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

التاريخ: 2023/06/27

توقيع المعني (ة)

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في ..... 27 ديسمبر 2020

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): ..وليدي آسيا..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث .....طالب.....

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 200163454 والصادرة بتاريخ 2016/04/17

المسجل(ة) بكلية / معهد ..العلوم الاقتصادية.. قسم ..المالية والمحاسبة.....

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،

عنوانها: دور محافظ الحسابات في القضايا الاقتصادية امام المحكمة

دراسة عينة من محافظي الحسابات ولاية بسكرة

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

التاريخ: 2022/06/07

توقيع المعني (ة)

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في ..... 27 ديسمبر 2020

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): لعلوش بلال الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالب

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 197014967 والصادرة بتاريخ 2021/09/30

المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية قسم العلوم المالية والمحاسبة

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،

عنوانها: دور محافظ الحسابات في البحث في الفضايا الاقتصادية

دراسة حالة: مكتب محافظ الحسابات

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

التاريخ: 2023/06/27

توقيع المعني (ة)

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في ..... 27 ديسمبر 2020

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): ..وليدي آسيا..... الصفة: طالب، أستاذ، باحث .....طالب.....

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 200163454 والصادرة بتاريخ 2016/04/17

المسجل(ة) بكلية / معهد ..العلوم الاقتصادية.. قسم ..المالية والمحاسبة.....

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،

عنوانها: دور محافظ الحسابات في القضايا الاقتصادية امام المحكمة

دراسة عينة من محافظي الحسابات ولاية بسكرة

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

التاريخ: 2022/06/07

توقيع المعني (ة)