



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان

كلية الحقوق والعلوم السياسية

رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص

بعنوان:

مسؤولية محافظي الحسابات

دراسة في القانون المقارن

إشراف:

الأستاذ الدكتور شهيدة قادة

إعداد الطالب: طيطوس فتحي

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	.....	أستاذ محاضر قسم "أ" بجامعة تلمسان	.....	د. بن مرزوق عبد القادر
مشرفاً	.....	أستاذ التعليم العالي بجامعة تلمسان	.....	أ.د. شهيدة قادة
مناقشاً	.....	أستاذة التعليم العالي بجامعة وهران	.....	أ.د. زناكي دليلة
مناقشاً	.....	أستاذ محاضر قسم "أ" بجامعة بلعباس	.....	د. قطاية بن يونس
مناقشاً	.....	أستاذ محاضر قسم "أ" بجامعة تيارت	.....	د. مقني بن عمار

السنة الجامعية: 2013/2012

شكر و عرفان

أُتقدم بجزيل الشكر إلى الأساتذة الكرام
الذين أشرفوا على هذه المناقشة يتقدمهم:

- */ الأستاذ الدكتور قادة شهيدة الذي لم يبخل علي بتوجيهاته القيمة وملاحظاته
السديدة التي ساعدتني كثيرا في كتابة هذا البحث.
- */ الدكتور بن مرزوق عبد القادر أستاذ محاضر بجامعة تلمسان.
- */ الأستاذ الدكتور زناكي دليلة أستاذة التعليم العالي بجامعة وهران.
- */ الدكتور قطاية بن يونس أستاذ محاضر بجامعة بلعباس.
- */ الدكتور مقني بن عمار أستاذ محاضر بجامعة تيارت.

كما لا أنسى أن أقدم شكري و عرفاني إلى كل من ساعدني في هذا العمل
وتحية خاصة لعمال مكتباتنا عبر التراب الوطني

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى أمي وأبي وأفراد عائلتي

أهدي هذا العمل كذلك إلى أستاذي المؤطر الأستاذ الدكتور قادة شهيدة

أهدي هذا العمل إلى أصدقائي الذين ساعدوني كثيرا في إتمام هذا العمل.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل.

الطالب: طيطوس فتحي

قائمة المختصرات:

باللغة العربية:

دكتور	د.
الأستاذ الدكتور	أ.د.
بدون دار النشر	ب.د.ن.
بدون سنة	ب.س.
تشريعية	ت.
صفحة	ص.
صفحات	ص.ص.
قانون الإجراءات الجزائية	ق.إ.ج.
القانون التجاري الجزائري	ق.ت.ج.
قانون العقوبات الجزائري	ق.ع.ج.
جريدة رسمية	ج.ر.
عدد	ع.

-A-

Act. Fiduc.	.....	L'actualité fiduciaire
Al.	.....	Alinéa
AMF	.....	Autorité des Marchés financiers
An. Fin.	.....	Analyse financière
Ann	.....	Annexe
APB	.....	Accounting principales Board
Arr.	.....	Arreté
Art.	.....	Article
Assoc.compt.	.....	Association des comptables

-B-

Banque	.....	Revue Banque
BODGI	.....	Bulletin officiel de la Direction générale des impôts
Bull.civ.	.....	Bulletin des arrêts des Chambres civiles de la cour de cassation
Bull.cnpf.	.....	Bulletin du conseil national du patro-français
Bull. Comm. Compt.	.....	Bulletin des commissaires aux comptes
Bull. Compt. fin.fl.	.....	Bulletin comptable et financier Français Lefebvre
Bull. Crim.	.....	Bulletin des arrêts de la chambre criminelle de la Cour de cassation
Bull. Joly.	.....	Bulletin mensuel d'information juridique et fiscal des sociétés
Bull.mes.COB	.....	Bulletin mensuel de la commission des operation de bourse
Bull.mens.compt.intern	.....	Bulletin mensuel de comptabilité internationale
Bull.soc.	.....	Bulletin des sociétés
Bull.soc.port.compt.	.....	Bulletin sociétés portugaises de comptabilité
Bull.trim.CNC	.....	Bulletin trimestriel du Conseil national de la comptabilité
Bull.trim.CNCC	.....	Bulletin trimestriel du conseil national de la compagnie des commissaires aux

comptes

_ C _

C.A.	.....	Companies Act
C.civ.	.....	Code civil
C.com.	.....	Code de commerce
C.pén.	.....	Code penal
C.rural.	.....	Code rural
C.trav.	.....	Code du travail
CEE	.....	Communautés économiques européennes
CGI	.....	Code general des impôts
Cf	.....	Confer
Civ	.....	Arrêt de la chambre civile de la cour de cassation
Com.	.....	Arrêt de la chambre commercial et financière de la Cour de cassation
Crim.	.....	Arrêt de la chambre criminelle de la Cour de cassation
Chron.	.....	Chronique
CNC	.....	Conseil national de la comptabilité
CNCC	.....	Compagnie des commissaires aux comptes
CNEJC	.....	Compagnie nationale des experts judiciaires en comptabilité
COB	.....	Commission des operations de bourse
COFACE	.....	Compagnie française d'assurances du commerce extérieur
Coll.	.....	Collection
Compt. Aff.	.....	Comptabilité des affaires
Concl.	.....	Conclusion
Cons. Constit.	.....	Conseil constitutionnel
Cons.d'Etat	.....	Conseil d'état
Contra	.....	Opinion contraire
CRCC	.....	Compagnie régionale des commissaires aux comptes

- D -

D.	.....	Reccueil Dalloz-Sirey
D.	.....	Décret
DL	.....	Décret-Loi
DDOEF	.....	Diverse dispositions d'ordre économique et financier (loi portant)
Décis.	.....	Decision
Dir.	.....	Directive
Doc.	.....	Document
Docc. Ass. Nat.	.....	Document parlementaire annexe au procès-verbal de la séance de l'Assemblée nationale
Dr. fisc.	.....	Droit fiscal

- E -

Echanges DFCG	.....	Echanges de l'Association des directeurs financiers et controleurs de gestion
Econ. Et compt.	.....	Economie et comptabilité
Éd.	.....	Edition

- F -

FASB	.....	Financial Accounting Standards Board
Fasc.	.....	Fascicule
Fisc. europ. Rev.	.....	Fiscalité européennes revue
Gaz. Pal.	.....	Gazette de palais

- I -

IASC	.....	International accounting standards committee (comité international des principes comptables)
Ibid	.....	Au meme endroit
ICCA	.....	Institute canadien des comptables agréés
Inf. et débat	.....	Informations et débats
Inf. et gestion	.....	Informatique et gestion
Infra	.....	Ci-dessous

- J -

JCP	.....	Juris-Classeur périodique (la Semaine juridique)
Éd. CI.	.....	Edition commerce et Industrie
Éd. E.	.....	Edition entreprise
JO	.....	Journal Officiel
JO déb. Ass. Nat.	.....	Journal Officiel des débat de l'assemblée nationale
Journ. UEC	.....	Journal de l'union européennes des experts-comptables économiques et financiers.

- L -

L.	Loi
----	-------	-----

- M -

Mod	.....	Modifié
Mon.et fin.	.....	Monitaire et financier

- O -

OECCA	.....	Ordre des experts-comptables et des comptables agrees
OHADA	.....	Organization pour l'harmonisation du droit des affaires
ONU	.....	Organization des Nation Unies
Op. cit.	.....	Opere Citato (dans l'ouvrage cité)
Ord	.....	Ordonnance

- P -

p.	.....	Page
p.p.	.....	Pages
PCG	.....	Plan Comptable General
Préc.	.....	Précité
Prof.compt.	.....	Profession comptable

- q -

quot. Jur.	Quotidien juridique. Journal spécial des sociétés
------------	-------	---

- R -

Régl.	.....	Règlement
Rép.min.	.....	Réponse ministérielle
Req.	.....	Arrêt de la chambre des requêtes de la cour de cassation
Rev. belge compt. et inf.	.....	Revue belge de comptabilité et d'informatique
Rev. comm. Compt.	.....	Revue des commissaires aux comptes
Rev. dr. compt.	.....	Revue de droit comptable
Rev.écon. pol.	.....	Revue d'économie politique
Rev.fiduc. compt.	.....	Revue fiduciaire comptable
Rev.fin.	.....	Revue du financier
Rev.soc.	.....	Revue des sociétés
Rev.fr.compt.	.....	Revue française de comptabilité
Rev..fr.gest.	.....	Revue Française de gestion
Rev.Trésor	.....	Revue du trésor
RJF	.....	Revue de jurisprudence fiscale
RTD	.....	Revue trimestrielle du droit

- S -

S.	.....	Suivant
Soc.	.....	Arrêt de la chambre sociale de la Cour de cassation
Supra	.....	Ci-dessus

- T -

T.	.....	Tome
Trib. Com.	.....	Tribunal de commerce
Trib. Corr.	.....	Tribunal correctionnel

- U -

Udec	.....	Union des diplômés experts-comptables
UEC	.....	Union européenne des experts-comptables économiques et financiers

- V -

V.	.....	Voir
Vol.	.....	Volume

مقدمة:

أدى إنفتاح الجزائر على السوق العالمية⁽¹⁾ إلى تزايد عدد الشركات والمؤسسات الناشطة في المجال الإقتصادي بشكل عام والمجال التجاري بشكل خاص،⁽²⁾ الأمر الذي نتج عنه تراكم لتطبيقات خاطئة من طرف القائمين بتسيير هذه المؤسسات.

وأمام هذا الوضع فكرت التشريعات التجارية على غرار تشريعنا الجزائري في إيجاد آلية تضمن تطبيق القواعد التشريعية والتنظيمية داخل هذه المؤسسات، فكانت هنالك آليات داخلية تمثلت أساسا في أجهزة الشركة كمجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، إلا أن هذه الأجهزة لم تلعب الدور الذي كان يجب أن تلعبه ما دام أنها هي نفسها الأجهزة القائمة على التسيير، وعليه قد لا تكون موضوعية في حالة وجود بعض الخروقات على مستوى التسيير الأمر الذي يجعلها في هذه الحالة خصما وحكما في آن واحد.

من هنا جاءت فكرة البحث عن أداة بديلة تكون خارجة عن الأجهزة الداخلية للشركة وتخضع إلى تنظيم آخر يضمن لها تلك الإستقلالية في المراقبة، فكان ميلاد مهنة محافظة الحسابات ثمرة جهد طويل من طرف رجال القضاء والفقهاء على حد سواء.

أولت لمحافظ الحسابات مهمة الإشهاد على الحساب والإعلام، ثم شيء فشيء أصبح بمثابة المراقب القانوني والأخلاقي لأعمال الشركات والمؤسسات حتى قيل أنه "ضمير الشركة"،⁽³⁾ هذه المهام جعلته يبدوا كجهة قضائية أولية تبت في مسائل متعلقة بالإدارة وبالحسابات، الأمر الذي جعله يأخذ لقب "قضاء الأرقام".⁽⁴⁾

¹. المرسوم التنفيذي رقم 37/91 المؤرخ في 13 فيفري 1991 المنظم لشروط ممارسة التجارة الخارجية.

². لا نجد إحصائيات دقيقة حول عدد الشركات والمؤسسات الإقتصادية في الجزائر على الرغم من وجود غرفة التجارة في كل ولاية من الوطن.

³. « Conscience juridique et morale de la société », J.Foyer, Garde des Sceaux, discours à Abgers, 29 octobre 1966, J.C.P., éd.E., 1984, 14304.

⁴. « Magistrature des chiffres », préface au compte rendu au colloque « la C.O.B. et les commissaires aux comptes, » par F. Block-Lainé, Annales Université du Paris I, 1975.

تطور الشركات والمؤسسات إنعكس على عمل محافظ الحسابات فأصبح يواجه صعوبات كبيرة في أداء مهامه والأمر يعود بالدرجة الأولى إلى طبيعة هذه المهام والتي وصفها أحد الفقهاء⁽¹⁾ بأنها مهام عشوائية⁽²⁾ هذا من جهة، كما أن عدم وجود ثقافة قانونية محاسبية لدى القائمين بالإدارة صعب من مهمة محافظي الحسابات من جهة أخرى، الأمر الذي إنعكس سلبا على طبيعة الأعمال التي يقدمونها.

ميلاد هذه المهمة في الجزائر كان حديثا نوعا ما،⁽³⁾ فلم ترى النور إلا بعد التسعينات، فجاء المشرع ونظم هذه المهنة في قانون لم يضم مهنة محافظة الحسابات فقط بل نظم كذلك فيه مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، هنا قانون جاء بالشروط القانونية التي يجب على من يريد ممارسة المهنة أن تتوفر فيه، كما نظم علاقة محافظ الحسابات بزملاءه وكذلك بمهنيين آخرين كالخبراء المحاسبين والمحاسبون المعتمدين ونظم كذلك علاقته بموكليه.

غير أن هذا القانون كانت تشوبه بعض النقائص على المستوى التنظيمي للمهنة الأمر الذي جعل مشرعا الجزائري يصدر قانون ثاني ينظم المهنة،⁽⁴⁾ جاء هذا القانون ليعزز مكانة الإتهاد على الحسابات في عالم الأعمال بصفة عامة والشركات التجارية بصفة خاصة.⁽⁵⁾

¹. Henri Launais et André Bokobza, Le commissaire aux comptes des sociétés anonymes devant l'obligation de révéler au procureur de la république les faits délictueux dont el à eu connaissance à l'occasion de l'exercice de sa fonction, Gaz.Pal., 1965, doct., p. 1 ets.

². Ibid : « ... des missions aléatoires ... »

³. القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية مؤرخة في 01 ماي 1991، العدد 20، ص. 651.

⁴. القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المعدل للقانون 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. المؤرخة في 11 جويلية 2010، ع. 42، ص. 3.

⁵. Hamra Bouhadjar, Le commissaire aux comptes, Dar El.Adib, Alger, 2005, p. 09.

لم يكن هذا القانون يجاري القانون الفرنسي المنظم للمهنة، إذ حاول المشرع الفرنسي إحكام تنظيمه لهذه المهنة بشكل يضمن وجود رقابة فعالة وحقيقية على حسابات الشركات التجارية، ولم يعد عمل محافظ الحسابات يقتصر على مراقبة هذه الشركات، بل امتد ليشمل جميع الأشخاص المعنوية التي تلجأ علينا للإدخار، هذا الإجراء الذي يوجه إلى جمهور المستثمرين من أجل فتح باب الاكتتاب وإعطاء فرص لهؤلاء من أجل استثمار أموالهم داخل هذه الشركات التي تلجأ إلى هذا الإجراء، هذا الواقع فرض تعزيز الإعلام داخل هذه المؤسسات بحيث يكون إعلام جدي صادق يعكس الوضعية الحقيقية للمركز المالي للشركة كما يحمي المصالح العامة للإقتصاد الوطني عبر حماية إقتصاد الشركات التي تلجأ علينا للإدخار.

كثرة المهام المنوطة بمحافظ الحسابات داخل الشركة جعلته يقدم أحيانا وهو يراقب القائمين بالإدارة على أخطاء من شأنها أن تعرضه للمسؤولية، مسؤولية في غالب الأحيان قد تكون كبيرة جدا بحيث تصل إلى حد حرمانه من حريته، أمام هذا الوضع لم يكن أمام التشريع التجاري إلا أن يضبط هذه المسؤوليات بشكل يضمن حقوق الشركة، الشركاء، والغير على حد سواء.

لا يمكننا الحديث عن مسؤولية محافظي الحسابات دون الحديث عن المؤسسة التي يشرفون على مراقبة إعداد الحسابات فيها، والمصادقة على التقارير الصادرة عن القائمين بإدارتها، إن دور الشركات والمؤسسات الإقتصادية في إنعاش الإقتصاد الوطني جعل المشرع الجزائري يسن قوانين من شأنها أن تكفل الإستغلال الحسن لهذه المؤسسات بالشكل الذي يضمن حقوق الشركات والغير فيها على حد سواء، كما قام المشرع بضبط المهام المنوطة بالقائمين بالإدارة بحيث يتعرضون لعقوبات كلما كانت هنالك مخالفات لأحكام القانون التجاري أو أحكام قوانين أخرى كقانون العقوبات مثلا.

إتجاه الجزائر إلى تبني سياسة مفتوحة على إقتصاد السوق وعلى القواعد العالمية التي تحكم التجارة، جعل قوانيننا الداخلية تفتقر إلى العنصر التقني والفني في محاربة أشكال التعسف في تسيير هذه الشركات، ولربما يعود الأمر بالدرجة الأولى إلى عدم وجود آليات تضمن إحترام القانون داخل الشركات والمؤسسات الإقتصادية، وهكذا كان لمحافظي الحسابات هذا الدور في الدول الغربية كفرنسا مثلا، إذ يعتبر هؤلاء المهنيين بمثابة حماة الشرعية داخل تلك المؤسسات لأنهم يضمنون التطبيق الصحيح للقوانين المتعلقة بالشركات والمؤسسات.

هذا الدور الفعال الذي أنيط بمحافظي الحسابات في الدول الغربية، لم يكن كذلك في تشريعنا الجزائري، وهذا ما أدى إلى كثرة قضايا الفساد التي ارتبطت بشركات ومؤسسات ألزمها المشرع الجزائري لضرورة تعيين محافظ حسابات على الأقل منذ ظهور هذه المهنة في الجزائر، أي منذ سنة 1991، تحت طائلة تعرضها لعقوبات.⁽¹⁾

من هنا يأتي الحديث عن حقيقة مهام محافظي الحسابات داخل تلك الشركات والمؤسسات الإقتصادية، إذ يظهر دور محافظ الحسابات داخلها، دور ثانوي شكلي لا أكثر، أي وجود محافظ الحسابات هو إجراء قانوني لتفادي العقوبات وليس حتمية لضمان ديمومة الشركة والمؤسسة التي يراقبها محافظ الحسابات، ولعل قضية "مجموعة خليفة"، البنك التجاري الصناعي، قضية سوناطرك، وغيرها من القضايا، تظهر هشاشة المنظومة التشريعية الجزائرية في ضبط مهام محافظي الحسابات بالشكل الذي يضمن فعاليتها، لذلك بدأت مسؤولية هؤلاء المهنيين تأخذ حيزا مهما في التشريع الجزائري فجاءت أحكام في القانونين رقم 08/91 و 01/10 صارمة بشأن شروط قيام مسؤولية محافظي الحسابات والعقوبات المقررة لكل فعل يُنسب لمحافظ الحسابات سواء بصفته فردا في المجتمع، أو بمناسبة توليه مهام المراقبة داخل الشركات والمؤسسات الإقتصادية.

أهمية الموضوع لم تترجم على أرض الواقع، فلا نجد دراسات سابقة طالت هذا الموضوع، ويرجع هذا الأمر إلى حداثة المهنة في الجزائر من جهة، وإلى عدم إنتشار ثقافة الإشهاد على الحسابات داخل الشركات والمؤسسات الإقتصادية من جهة أخرى، غير أنه كانت لبعض الباحثين محاولة للتأصيل في هذا الموضوع،⁽²⁾ إختلفت عن بحثنا هذا من حيث المنهج المتبع وطريقة التطرق إلى الموضوع ككل.

¹. المادة 12 من الأمر رقم 05/05 المؤرخ في 05 جوان 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج.ر.ع. 52 في 26 جوان 2005، ص.3: " يعاقب المسيرون الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظيفته أو وظيفتهم، بغرامة من 100.000 دج إلى 1.000.000 دج ".

². سعيد بوقرور، رسالة ماجستير بعنوان " المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي حسابات شركة المساهمة"، تحت إشراف الأستاذ الدكتور صالح محمد، جامعة السانبا، وهران، 2006/2005.

فكانت هذه الدراسة بمثابة محاولة للتأصيل لفكرة المسؤولية المهنية بشقيها النظري والتطبيقي، فقسمنا بحثنا هذا إلى قسمين، تعرضنا في القسم الأول إلى أنواع المسؤوليات التي يتعرض لها محافظي الحسابات أثناء قيامهم بمهامهم، إذ يتعلق الأمر بالمسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية، وكان للجهاز الفني المشرف على المهنة حيزا في هذه المسؤولية، إذ يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا تأديبيا عن كل إخلال بواجبات المهني سواء اتجاه الجهاز، زملائه أو زبائنه، وانفردت هذه الدراسة بنوع آخر من المسؤولية لم يتم المشرع الجزائري بتبنيه، وهي المسؤولية الإدارية، إذ قام المشرع الفرنسي بضبط نوعية المعلومات التي تسرب لجمهور معين بشكل يضمن صدق هذه المعلومات ومصداقيتها، فرغم أهمية هذه المسؤولية إلا أن مشرعنا الجزائري وإلى غاية كتابة هذه الدراسة لم يتبنى أي موقف إتجاه هذا النوع من المسؤولية.

هذا القسم كان عبارة عن ضبط وحصر للقواعد القانونية التي تحتكم إليها المسؤوليات الأربعة التي ذكرناها سابقا، سواء كانت هذه القواعد مذكورة في القانون الإطار المنظم للمهنة رقم 01/10، أو القوانين الأخرى التي لها علاقة بالمهنة، كالقانون التجاري، أو قانون أخلاقيات المهنة، أو قانون العقوبات ... الخ.

أما القسم الثاني فكان تطبيقي، بحيث جاء كتكملة للقسم الأول، فحاولنا فيه ضبط تطبيقات قواعد المسؤولية عن طريق معرفة الشروط الواجب توافرها لممارسة الدعاوى للمسؤوليات الأربع وكذلك الأجهزة المنوط بها مهمة البت في هذه المسؤوليات سواء تعلق الأمر بأجهزة التحقيق أو الأجهزة الفاصلة في الموضوع، كما تعرضنا كذلك إلى العقوبات المقررة لكل نوع من المسؤوليات الأربعة.

وتبقى أحد أهم العقبات الكبرى التي تحول دون تطوير مهمة محافظي الحسابات في الجزائر هي عدم وجود ثقافة قانونية لدى القائمين بإدارة الشركات والمؤسسات الإقتصادية، فالمسير في الجزائر لا زال يعتبر محافظ الحسابات عنصرا دخيلا لا يحق له

أن يعرف ما يدور داخل مؤسسته، وحتى وإن كان له الحق في ذلك، فلا يكون له ذلك إلا تحت إشرافه وهذا عكس ما هو مرجو من هذه المهنة التي تجعل القائمين بالإدارة يعملون تحت رقابة محافظي الحسابات.

تعود صعوبة مهام محافظي الحسابات داخل تلك الشركات والمؤسسات إلى صعوبة الوصول إلى المعلومات المتعلقة بهذه المؤسسات، وهكذا لا يمكن لهؤلاء المهنيين أن يقفوا على حقيقة وضعية الشركة أو المؤسسة التي هي تحت رقابتهم.

فبدون معلومات وفيرة يكون عمل محافظ الحسابات مجرد إجراء شكلي يفتقر إلى الفعالية وبذلك قد لا يتوصل إلى معلومات تفيد من له مصلحة في ذلك كالشركاء أو الغير مثلاً، وقد يتسع نطاق من هم مشمولون بهذه المعلومة ليصل إلى حد كبير من الناس، كجمهور المساهمين مثلاً في الشركات التي تلجأ علنياً للإدخار، فقيام محافظ الحسابات بإعداد تقارير مدعمة بالرغم من عدم توصله إلى معلومات دقيقة بشأن الوضعية المالية للشركة التي تلجأ إلى هذا الإجراء، قد يعرض مصلحة المساهمين للخطر، إذ تقدم جمهور المساهمين على شراء الأسهم التي طرحتها الشركة التي لجأت علنياً للإدخار بمجرد إطلاعهم على تقرير محافظ الحسابات الذي خلا من المعلومات الضرورية أو إعتد على معلومات واهية لا تعكس حقيقة الوضع المالي لتلك الشركة، وهكذا يتسع نطاق المشمولون بطبيعة المعلومات المتحصل عليها من طرف محافظ الحسابات.

فيتعرض بذلك محافظ الحسابات إلى مسؤولية مدنية عن كل خطأ بدر منه وسبب ضرراً للشركة وللشركاء أو للغير، وهذه المسؤولية قد تصاحبها مسؤوليات أخرى عادة ما تكون مترابطة بسبب وحدة الخطأ، فيسأل كذلك محافظ الحسابات جزائياً عن فعل قام به له وصف جزائي كالمصادقة عمداً على بيانات كاذبة أو تأكيد معلومة غير صحيحة أو عدم إبلاغه وكيل الجمهورية بوقائع إجرامية، ويخضع كذلك إلى مسؤولية تأديبية تناط بالجهاز المشرف على المهنة من أجل البت فيها، وتبقى مسؤولية رابعة، لم يقرها المشرع

الجزائري لحد الساعة بتبنيها وهي المسؤولية الإدارية التي تناط بلجنة سلطات الأسواق المالية للبت فيها.

فموضوع دراستنا هذه هو حول مسؤولية محافظي الحسابات، فأهمية هذا الموضوع ترجع إلى أهمية دور محافظ الحسابات نفسه داخل المنظومة الإقتصادية، إذ يلعب دور الحامي للشرعية⁽¹⁾ داخل الشركات والمؤسسات التي تمارس نشاط إقتصادي، لذلك نجد أن المشرع الفرنسي ضبط هذه المسألة بعناية شديدة، وأشار إلى كل المسؤوليات، هادفا من ذلك إلى تدعيم دور محافظ الحسابات في النهوض بالشركات والمؤسسات الإقتصادية.

أهمية هذا الموضوع إنعكست ميدانيا من خلال الدراسات الكثيرة التي تناولته وكانت كلها من طرف الفقه الغربي، لا سيما الفقه الفرنسي، إلا أن ذلك لم يكن كافيا لتحفيز الفقهاء العرب على الكتابة فيه، الأمر الذي إنعكس على نوعية المراجع التي إعتدها الباحث في دراسته، إذ كان معظمها باللغة الفرنسية، ولكن حاولنا التوفيق ما بين الفقه الفرنسي وما تناوله قانوننا الجزائري في هذه المسألة.

هذا البحث يطرح إشكالات كثيرة لأنه يتعلق بمهنة من أهم المهن الحرة، نظرا لإرتباطها بالإقتصاد الوطني لكل دولة، إذ يعتبر محافظ الحسابات عين المشرع داخل الشركة، فينظر إن كان تطبيق القانون فيها بطريقة صحيحة أم لا.

ومن هنا تأتي الإشكالية:

ما مدى مساءلة محافظي الحسابات على مهام تبدو من الوهلة الأولى مهام غير مضبوطة وعشوائية ؟ خاصة إذا ما أخذنا بعين الإعتبار طبيعة مراقبة محافظ الحسابات

¹. Emmanuel Du Pontavice, Le commissariat aux comptes dans les lois des 24 juillet 1996 et 04 janvier 1967 sur les sociétés commerciales, Mélanges Gabrillac, 1968, Paris, p. 400 : « en revanche, appel à certifier la régularité, il est le gardien du droit. »

على أعمال القائمين بالإدارة – إضافة إلى كونها غير مستمرة ومنقطعة – فهي لا تكون على كل الأعمال وإنما تشمل رقابته بعض الأعمال فقط معتمداً بذلك على أسلوب العينة.

هذه الإشكالية قد يتفرع منها إشكاليات أخرى ثانوية أبرزها:

كيف يسأل محافظ الحسابات عن أخطاء في التسيير مع أنه يمنع عليه التدخل في شؤون التسيير ؟

لماذا يسأل محافظ الحسابات عن خرقه لمبدأ الإستقلالية في المسؤولية الجزائية بينما يخضع إلى جهاز إداري في المسؤولية التأديبية ؟

هذه الإشكاليات إنعكست على الأسلوب المتبع من طرف الباحث في هذه الدراسة، فإعتمدنا في بادئ الأمر على أسلوب المقارنة، إذ وقفنا على أهم الفوارق الموجودة بين قانوننا وبعض القوانين والتي كان القانون الفرنسي هو الغالب فيها نظراً للتقارب الموجود ما بين القانونين، هذه المقارنة جعلتنا نحدد أهم النقائص التي شابت تشريعنا الجزائي في هذا المجال وقمنا بإستدراكها في خاتمة بحثنا هذا.

إشتملت هذه الأطروحة على بايين، الباب الأول تضمن المسؤوليات المترتبة عن مهام محافضي الحسابات بينما جاء الباب الثاني في ممارسة دعاوى مسؤولية محافضي الحسابات.

إحتوى الباب الأول على فصلين إثنين، أولهما تطرقنا فيه إلى ممارسة دعوى المسؤولية المدنية والمسؤولية الجزائية لمحافضي الحسابات، قسمناه كذلك إلى مبحثين، كل مبحث إشتمل على مطلبين، أما الفصل الثاني فتطرقنا فيه إلى المسؤولية التأديبية والإدارية، قسمناه بدوره إلى مبحثين، كل مبحث منه إشتمل على مطلبين.

أما الباب الثاني، قسمناه هو كذلك إلى فصلين، تضمن الفصل الأول ممارسة دعاوى المسؤولية المدنية والجزائية لمحافضي الحسابات، قسمناه كذلك إلى مبحثين وكل مبحث إلى مطلبين، أما الفصل الثاني فعالجنا فيه ممارسة دعوى المسؤولية التأديبية والإدارية، كل فصل قسمناه أيضا إلى مبحثين وكل مبحث إلى مطلبين.

أما الخاتمة فإشتملت على مجموعة من الإستنتاجات وبعض الملاحظات التي توصلنا إليها من خلال قراءتنا المكثفة لكتب أهل الإختصاص، فسمح لنا أسلوب المقارنة من الوقوف في هذه الخاتمة على أهم العيوب التي شابت تشريعنا في خصوص مهنة محافظة الحسابات.

الباب الأول

المسؤولية المترتبة

عن مهام محافظي الحسابات

إن ممارسة مهنة محافظ الحسابات ترتب آثارا قانونية عدة تأتي في مقدمتها المسؤوليات التي يتعرض لها محافظي الحسابات وما ينجر عنها من أحكام قد تصل إلى حد الحرمان من ممارسة مهامهم، وهو ما دفع بالتشريعات التجارية إلى ضبط وتنظيم هذه المسؤوليات بشكل يضمن عدم ضياع الحقوق سواء تعلقت بمصالح محافظي الحسابات ذاتهم أو مصالح المتعاملين معهم مثل الشركة أو الغير.

لذلك دأب المشرع الجزائري على تنظيم هذه المهنة وهذا منذ إصداره للقانون الإطار المنظم للمهنة في الجزائر.⁽¹⁾

فقد يتعرض محافظ الحسابات إلى مساءلة مدنية أو جزائية كلما تسبب بخطئه أو بإهماله بأضرار للشركة أو للغير أو أقدم على فعل يعاقب عليه القانون جزائيا بعقوبة قد تكون في غالب الأحيان سالبة للحرية (الفصل الأول)، وإلى جانب هاتين المسؤوليتين قد يتعرض محافظ الحسابات للمسؤولية التأديبية أو الإدارية⁽²⁾ والتي يناط بهيئات خاصة سلطة البت فيها (الفصل الثاني).

¹. القانون رقم 08/91 المؤرخ في: 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر بالجريدة الرسمية رقم: 20 المؤرخة في: 01 ماي 1991، ص.651، المعدل والمتم بالقانون رقم 01/10 المؤرخ في: 29 جوان 2010 الصادر بالجريدة الرسمية رقم: 42 المؤرخة في: 11 جويلية 2010، ص.3.

². إن مثل هذه العقوبات قد تكلف محافظي الحسابات كثيرا، إذ تتعلق بسمعتهم وهذا يجعلهم مصدر شك وعدم إئتمان في الأوساط المهنية.

الفصل الأول: المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات

لقد ضبقت التشريعات التجارية ولا سيما التشريع الجزائري مسألة المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات بشكل لم يكن كذلك في وقت مضى، فأولت لفكرة المسؤولية المدنية القسط الكبير في قوانينها إنعكس ذلك على الكتابات الفقهية في هذا المجال والتي راحت تأصل المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات تأصيلا قانونيا (المبحث الأول)، كما ضبقت كذلك المسؤولية الجزائية لمحافظي الحسابات سواء بصفتهم أفراد في المجتمع أو بسبب مزاولتهم للمهام العادية المنوطة بهم (المبحث الثاني).

المبحث الأول: المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات

بالرجوع إلى نص المادة 715 نمر 14 فقرة 01 من القانون التجاري،⁽¹⁾ نجد المشرع الجزائري قد أقر بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات في مواجهة كل من الشركاء، المسيرين أو الغير على حد السواء. وورد هذا الحكم أيضا في القانون الإطار المنظم للمهنة، إذ جاء في المادة 61 فقرة 01 منه: "يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبوها أثناء تأدية مهامه. ويعد متضامنا إتجاه الكيان أو إتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون".

لكن لا نجد ولا مادة، سواء في القانون التجاري أو القانون الإطار المنظم للمهنة، تعالج مسألة الطبيعة القانونية للمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات، وهو تقريبا نفس

¹. الأمر رقم 59/75 المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، فجاء في المادة 715 مكرر 14 فقرة 01: "مندوبو الحسابات مسؤولون سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم".

مسار المشرع الفرنسي بعد التعديل الذي شهدته القانون المنظم للمهنة للشركات التجارية في فرنسا.⁽¹⁾

لذلك قد يثور تساؤل حول الطبيعة والأساس القانوني للمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات (المطلب الأول)، وما هي العناصر التي يجب أن تتوفر من أجل قيام هذه المسؤولية (المطلب الثاني).

المطلب الأول: طبيعة وأساس المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

لا يمكن الحديث عن قيام المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات ما لم نقف عند الطبيعة القانونية لهذه المسؤولية، وأهم النظريات التي جاءت في هذا الشأن (الفرع الأول)، ثم نخرج إلى الأساس القانوني الذي تبناه المشرع الجزائري لهذا النوع من المسؤولية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: طبيعة المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات

إن الحديث عن طبيعة المسؤولية المدنية⁽²⁾ لمحافظي الحسابات لم يكن وليد هذه الفترة وإنما ظهر بظهور هذه المهنة وتطورها، وارتبط أساساً بفكرة الخطأ المرتكب من طرف محافظي الحسابات.

¹. لأن قبل التعديل الذي جاء بموجب القانون رقم 537/66، المشرع الفرنسي كان ينص صراحة على أن العلاقة التي تربط محافظي الحسابات بالشركة تحتكم إلى أحكام عقد الوكالة، وهو نفس الحكم الذي كان موجوداً في القانون الجزائري في المادة 682 من القانون التجاري قبل التعديل الذي طرأ في سنة 1993.

². تعرف المسؤولية المدنية على أنها: قيام حالة إجبارية التعويض على الشخص الذي تسبب بخطئه أو برعونته بضرر للغير، أنظر:

فحتى نعرف الطبيعة القانونية للمسؤولية المدنية لهؤلاء المهنيين كان لا بد أن تُعرف الطبيعة القانونية للخطأ المرتكب من طرفهم (أولاً)، ثم تطور هذا الخطأ من خلال تدخل محافظي الحسابات في مجالات وهيئات عديدة (ثانياً).

كما يمكن تعريفها بأنها: تحمّل الشخص الذي تسبب في الضرر التعويض بغض النظر عن نوعية الخطأ المرتكب. أنظر: علي علي سليمان، دراسة في المسؤولية المدنية في القانون المدني الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1974، ص.37.

أولاً: طبيعة خطأ محافظي الحسابات

تختلف طبيعة الخطأ المرتكب من طرف محافظي الحسابات أثناء تأدية مهامهم باختلاف الشكل القانوني الذي تمارس من خلاله هذه المهنة، سواء كانت تمارس بشكل فردي (01) أو في شكل جماعي كما هو مقرر قانوناً (02).

01 - ممارسة المهنة بشكل فردي:

لقد شدّد المشرع الجزائري في القانون الإطار المنظم للمهنة على ضرورة قيام محافظي الحسابات بالأعمال المنوطة بهم بصفة شخصية وتحت مسؤوليتهم،⁽¹⁾ وهذا له ما يبرره من الناحيتين:

* الناحية العملية:

كون الشركة تُقدم على التعاقد مع محافظ الحسابات بشكل حر معتمدة على أهم إعتبار في التعاقد معه وهو الاعتبار الشخصي، أي إختارته لشخصه نظراً لوجود بعض المميزات التي أعطت لهذه الشركة الدافع للتعاقد معه.

* الناحية القانونية:

محافظ الحسابات حتى وإن لم يقم بأعماله بصفة شخصية فهو يشرف على من يقومون بذلك، وعليه فإنه مسؤول عنهم على أساس المسؤولية المدنية عن فعل الغير،⁽²⁾ غير أنه لا يكون مسؤولاً عن أعمال أحد زملاءه الذين يعملون في نفس الشركة ما دام أن

¹. المادة 22 من القانون الإطار المنظم للمهنة: "يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."

². ينص المشرع في المادة 136 من القانون المدني الجزائري على أنه: "يكون المتبوع مسؤولاً عن الضرر الذي يحدثه تابعه بعمل غير مشروع، متى كان واقعا منه في حال تأديته وظيفته أو بسببها."

المراقبة في هذه الحالة تحتكم إلى التقرير الشخصي لمحافظ الحسابات،⁽¹⁾ وقد يتجسد خطأ محافظي الحسابات في بعض الصور (أ) كما أنه يتسم ببعض الخصائص (ب).

أ - صور خطأ محافظي الحسابات:

قد لا يقوم محافظي الحسابات بأعمالهم لوحدهم وبصفة كاملة وإنما يستعينون بأشخاص آخرين من أجل مساعدتهم، كما قد تكون عدة مسببات للخطأ⁽²⁾ بحيث لا يتسنى إثبات العلاقة المباشرة بين الخطأ الشخصي لمحافظ الحسابات والضرر الحاصل، لذلك سنحاول دراسة أهم أشكال هذا التداخل عبر معرفة صور خطأ محافظي الحسابات:

* خطأ المعاونين:

لقد إنقسم الفقه في هذه المسألة إلى إتجاهين وكان المشرع الجزائري قد حذا حذو الاتجاه الثاني.

- الاتجاه الأول:

¹. Joel Maneger et Thierry Granier, Le commissaire aux comptes, Dalloz, Paris, 1995, p.141.

². لم يحدد القانون مفهوم للخطأ يرجع له القاضي أو المتقاضي، لذلك كان للسلطة القضائية سلطة واسعة في تقدير الخطأ، فقد عرفه فقيه فرنسي على أنه: الإخلال بالتزام ببذل عناية أو بتحقيق نتيجة. أنظر:

Marie-Odile Kauffmann, Le risque et le droit, Economie et Management, n°118, Janvier 2006, p.20.

وإذا ما رجعنا إلى المادة 124 مكرر من القانون المدني الجزائري المستحدثة بموجب التعديل رقم 10/05 المؤرخ في 20 جوان 2005، فنجد أن هذه المادة عددت بعض صور الخطأ التي قد تشكل استعمال تعسفي للحق، من بين هذه الصور: الفعل الذي يكون قصده الإضرار بالغير، فعل تكون فائدته قليلة بالنسبة للضرر الناشئ للغير أو فعل غرضه الحصول على فائدة غير مشروعة.

أقرَّ أنصار هذا الاتجاه بأن أخطاء معاوني محافظي الحسابات تعتبر بمثابة أخطاء شخصية وهذا كون محافظ الحسابات له واسع الحرية في إختيار من يعاونه وبالنتيجة يقع عليه عبئ تحمل أخطاء مساعديه كما لو أنها صادرة منه شخصيا.

وهذا كله يدخل في إطار جعل محافظ الحسابات يحرص على إختيار الأكفاء من أجل مساعدته. (1)

¹. Joel Maneger et Thierry Granier, *op.cit.*, p.141.

- الاتجاه الثاني:

أنصار هذا الاتجاه ينتقدون الاتجاه الأول بحجة أنه يخرق أجديات المسؤولية المدنية والتي تقوم أساسا على ارتباط الخطأ الشخصي المباشر بالضرر المترتب عنه، وأن هذا الخروج عن القاعدة العامة لا يكون إلا بنص خاص، الأمر الذي لم يتوفر في هذه الحالة،⁽¹⁾ ويقرون بمسؤولية محافظي الحسابات عن أخطاء مساعدتهم على أساس القواعد العامة التي تحتكم إليها المسؤولية المدنية عن أخطار الغير.

- موقف المشرع الجزائري:

لقد تأثر المشرع الجزائري بالاتجاه الثاني وهذا ما ظهر جليا من خلال نص المادة 45 من القانون الإطار المنظم للمهنة، إذ جاء فيها: "يمكن محافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني آخر."

وفي اختياره للاتجاه الثاني، طبق المشرع الجزائري النظريات التي جاءت في باب المسؤولية المدنية، وهذا هو الاتجاه المناسب الذي يطبق في هذه المسألة، كون القواعد العامة لا يمكن تثبيط أعمالها إلا بوجود نصوص خاصة تقضي بذلك، وفي إنعدامها تبقى القاعدة العامة هي المعمول بها.

* خطأ زملائه:

أي خطأ محافظي الحسابات مثله والذين يعملون معه في نفس الشركة، فهنا تقضي القاعدة بعدم مساءلته عن أخطاء زملائه لأنه لم يقم بها بصفة شخصية هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا يعمل زملائه تحت مسؤوليته.⁽²⁾

¹. Jean Hémard, François Terré et Pierre Mabilat, Sociétés commerciales, T.II, Dalloz, Paris, 1974, p.835.

². Emmanuel du Pantavice, Le commissaire aux comptes dans les lois de 24 Juillet et 04 Janvier 1967 sur les sociétés commerciales, Mélanges Gabrillac, Dalloz, Paris, p.378.

غير أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل عن أخطاء زملاءه في حالتين:

- الحالة الأولى:

عندما يكون الخطأ المؤدي إلى الضرر متشعب غير قابل للتجزئة وتعذر معرفة المسؤول الحقيقي عن الأضرار، فهنا كل محافظي الحسابات الذين يعملون في الشركة يسألون بالتضامن عن الأضرار الناجمة عن الفعل المتشعب ويلزمون بإصلاح الضرر.⁽¹⁾

- الحالة الثانية:

هذه الحالة تأتي نتيجة أعمال القواعد العامة في العقد والتي تقتضي إحترام القانون العقدي الذي أنشأته إرادة الأطراف،⁽²⁾ إذ يمكن لمحافظي الحسابات الذين يعملون في نفس الشركة أن يتفقوا على أن تكون المسؤولية عن أي فعل صادر عن أحدهم مسؤولية تضامنية فيما بينهم إذا ما تسبب هذا الفعل في أضرار للغير.⁽³⁾

* خطأ القائمين بالإدارة:

لقد نص المشرع الجزائري صراحة على عدم مساءلة محافظي الحسابات عن أخطاء القائمين بالإدارة.⁽⁴⁾

لكنهم قد يكونوا مسؤولين عن هذه الأخطاء إذا علموا بها ولم يقوموا بالتتويه عنها في تقاريرهم.⁽¹⁾

¹. Maxime Delhomme, Cadre et évolution de la responsabilité de l'expert comptable, P.A., n°191, 25 Septembre 2000, p.15.

². إذ جاء في المادة 106 من القانون المدني الجزائري: "العقد شريعة المتعاقدين، فلا يجوز نقضه ولا تعديله إلا باتفاق الطرفين، أو للأسباب التي يقرها القانون."

³. Jean Hémar, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p.835.

⁴. المادة 715 مكرر 14 فقرة 02 من القانون التجاري: "ولا يكونون مسئولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/أو وكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها."

ب- مميزات خطأ محافظي الحسابات:

إن لخطأ محافظي الحسابات بعض المميزات التي جعلته يتميز عن باقي الأخطاء المرتكبة من طرف مهنيين آخرين أو من طرف القائمين بالإدارة، من جملة هذه المميزات:

- خطأ محافظي الحسابات شخصي:

فكما سبق ذكره لا يسأل محافظ الحسابات إلا عن الأخطاء المنسوبة له والتي قام بها بصفة شخصية أثناء تأديته للمهام المنوطة به، وهذا يعود إلى الاعتبار الشخصي الذي يحكم التعاقد مع محافظ الحسابات.⁽²⁾

- خطأ محافظي الحسابات خطأ إضافي:

أي أنه يأتي في الدرجة الثانية بعد خطأ أطراف آخرين مثل القائمين بالإدارة، فعندما يقومون هؤلاء بأخطاء في التسيير يأتي محافظ الحسابات فيكمل هذا الخطأ عبر إتيانه بفعل سلبي يتمثل في عدم التنويه عن هذه الأخطاء في تقاريره سواء العامة أو الخاصة من أجل التكتّم عنهم.⁽³⁾

وهذا يجعله مسئولاً مباشراً على الأضرار التي تلحق بالشركة بسبب إغفاله ذكر هذه التجاوزات في تقاريره.⁽⁴⁾

- خطأ محافظ الحسابات هو خطأ عام:

¹. Jean François Barbiéri, Responsabilité d'un commissaire aux comptes en matière de réduction de capital réservé, P.A., n°245,08 décembre 2000, p.10.

². لمزيد من التوضيحات أنظر في مسألة طبيعة خطأ محافظي الحسابات، ص. 06.

³. Alain Sayag, Le commissaire aux comptes, Renforcement ou dérive ? Librairie Technique de la Cour de Cassation, vol. I. Paris, 1989, p.17.

⁴. La revue judiciaire, Société par action simplifié, Les Publications Fiduciaires, S.A, Paris, 1997, p.281.

أي يتبع خاصية المهام المنوطة بمحافظي الحسابات والتي تتسم بالعمومية الأمر الذي أدى بالبعض إلى إعتبارها مهام عشوائية.⁽¹⁾ وعليه لا يمكن حصر جميع أخطاء محافظي الحسابات في مرحلة معينة من سير الشركة.

¹. René Gandihon, Les commissaires réformateurs des finances urbains sous Louis XI, Bibliothèque de l'école des chartes, année 1941, vol. 02, p.p. 583 et s.

- خطأ محافظ الحسابات واجب الإثبات:

إذ لا يتوقف الأمر عند القول بخطأ محافظ الحسابات متى قامت مسؤوليته وإنما وجب إثبات هذا الخطأ،⁽¹⁾ وهذا الأمر صعب نوعاً ما، وسيأتي الحديث عنه لاحقاً في مسألة إثبات العلاقة السببية في الفرع الثالث من المطلب الثاني.⁽²⁾

هذا فيما يخص الخطأ المقترن بمحافظ الحسابات الذي يزاول المهنة بصفة فردية، فماذا عن أخطاء محافظي الحسابات الذين يزاولون مهامهم في شكل جماعي.⁽³⁾

02 - ممارسة المهنة بشكل جماعي:

لقد أعطى المشرع الجزائري، على غرار نظيره الفرنسي، لمحافظي الحسابات إمكانية مزاوله مهمتهم في إطار جماعي لا يخرج عن الأشكال الثلاث التي حددها القانون الإطار المنظم للمهنة⁽⁴⁾ وهي:

شركة مدنية لمحافظي الحسابات، شركة تجارية لمحافظي الحسابات ومؤسسة عمومية اقتصادية لمحافظي الحسابات.⁽⁵⁾

¹. صالح زراوي فرحة، وظيفة المراقبة الحسابية في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية، الاقتصادية والسياسية، الطبعة الأولى، جامعة الجزائر، 1994، ص. ص. 169 و 170.

². أنظر الفرع الثالث من المطلب الثاني، وجود العلاقة السببية بين الخطأ والضرر، ص. 43.

³. إن اختيار هذه الكلمة له ما يبرره في متن هذه الدراسة، إذ لا يمكن استعمال كلمة شركات لأن المشرع الجزائري أجاز مزاوله المهنة في ثلاث أشكال جماعية وهي: شركة مدنية، شركة تجارية ومؤسسة اقتصادية.

⁴. فلقد نظم المشرع الجزائري نشاط شركات محافظي الحسابات في كل من المادتين 12 و 46 من القانون الإطار المنظم للمهنة، فجاء في المادة 12 منه: "يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته، ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع."

⁵. على خلاف القانون القديم رقم 08/91 الذي كان ينظم المهنة، جاء القانون الجديد رقم 01/10 ببعض الأحكام الخاصة بشركات محافظي الحسابات من المواد 46 إلى 58، لكن لم يأتي بالتفصيل التام حول ماهية

يخضع خطأ محافظي الحسابات في هذا الشكل من الممارسة المهنية إلى نفس أحكام الخطأ بالنسبة لمحافظ الحسابات الفرد، وهذا يعتبر كنتيجة مباشرة لكونها تتكون من محافظي الحسابات.⁽¹⁾

لكن أحيانا قد تتداخل الأخطاء المسببة للضرر بشكل يجعل من الصعب تحديد الخطأ الشخصي الذي أدى إلى حدوث ضرر (أ)، وأحيانا أخرى تكون الأخطاء غير قابلة للتجزئة مما يجعل الكل في نظر القانون مسئول (ب).

أ - وجود خطأ شخصي لأحد أعضاء الشركة:

وفي هذه الحالة يظهر الخطأ في صورة واضحة كأن يكون ثابت عن طريق تقرير حرره أحد محافظي الحسابات الذي هو عضو في شركة محافظة الحسابات، فهنا يعود الطرف المتضرر مباشرة على محافظ الحسابات الذي أخطأ.⁽²⁾

وأركان الشركات المدنية لمحافظي الحسابات، بل ترك ذلك للقواعد العامة الموجودة في القانون المدني ولا سيما المواد 416 وما يليها منه، ويعود محافظي الحسابات في تأسيس وسير هذه الشركات إلى القواعد العامة. أما عن الشركات التجارية لمحافظي الحسابات فهي تأخذ أحد الأشكال المنصوص عنها في القانون التجاري، فقد تكون شركة تضامن أو تأخذ أي شكل آخر.

أما المؤسسة العمومية الاقتصادية لمحافظي الحسابات فقد نص عليها المشرع الجزائري في المادة 55 من القانون الإطار المنظم للمهنة فيكون غرضها الاجتماعي هو ممارسة مهنة محافظة الحسابات.

¹. Philippe Merle, La responsabilité civile des commissaires aux comptes personnes physiques, dirigeants ou associés d'une société de commissaires aux comptes (suite), Bull. Jolly sociétés, 01 décembre 2005 n°12, p.1351.

². Jean Hémar, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p.835.

لكن يرى بعض الفقهاء⁽¹⁾ أن محافظ الحسابات الذي ارتكب الخطأ كان يعمل في كيان الشركة وعليه يحق للمتضرر رفع دعواه مباشرة ضد الشركة التي ينتمي إليها هذا المهني الذي سبب الضرر.

كما يحق للشركة الرجوع فيما بعد على محافظ الحسابات المتسبب في الضرر بدعوى الرجوع على أساس القواعد العامة التي تحكم هذه المسألة.

¹. Yves Guyon et Georges coquereau, Les sociétés civiles professionnelles du commissaires aux comptes, J.C.P., 1970, éd.C.I., n°40,87348.

غير أنه قد لا يكون عمل محافظي الحسابات بهذا القدر من الوضوح، إذ قد تنتشعب أخطاء محافظي الحسابات الأعضاء في الشركة، وهكذا قد لا يستطيع المتضرر نسب الخطأ إلى محافظ الحسابات، فما الذي ينبغي على طالب التعويض أن يقوم به من أجل إستفاء تعويضه.

ب - عدم إمكانية تجزئة الخطأ:

قد لا يستطيع المتضرر نسب الخطأ إلى محافظ الحسابات بعينه نظرا لتشابك الأخطاء وعدم المقدرة على تجزئتها، فهنا يرى أحد الفقهاء الفرنسيين⁽¹⁾ أنه لا يهم الشخص الذي إرتكب الخطأ المتسبب للضرر ما دام أنه كان يعمل باسم ولحساب الشركة. وبما أنه لا يمكن تجزئة الأخطاء المرتكبة والتي أدت إلى إحداث أضرار للغير، فيحق لهذا الأخير الرجوع على الشركة مباشرة في إطار القواعد العامة التي تحكم المسؤولية.

ويضيف البعض على أنه يمكن للمتضرر رفع دعواه على أي شريك في الشركة نظرا لفكرة التضامن والتي تقتضي أن دين الشركة هو دين كل الشركاء ويحق للمتضرر رفع دعواه للمطالبة بالتعويض ضد أي طرف يجد ذمته المالية عامرة.⁽²⁾ وفي كلى الحالتين يبقى للشركة أن ترجع على المتسبب في الضرر بدعوى الرجوع على أساس القواعد العامة التي تحكم المسؤولية.⁽³⁾

¹. Philippe Merle, La responsabilité civile des commissaires aux comptes personnes physiques, dirigeants ou associés d'une société de commissaires aux comptes (suite), op.cit., p.1351 : « en l'absence de faute détachable de ses fonctions commise par le rédacteur des rapports, seule la personne morale titulaire de la mission de commissaire aux comptes peut voir mise en cause sa responsabilité civile, conformément aux règles commun de la responsabilité. »

². Emmanuell du Pontavice, La responsabilité civile, pénale et disciplinaire des sociétés des commissaires aux comptes et de leurs membres, Bull.Fèd. comm.soc., n°19, Janvier - Mars 1970,p.08.

³. Ibid

ثانياً: تطور خطأ محافضي الحسابات

إن تطور المهام المنوطة بمحافضي الحسابات انعكس بصورة مباشرة على نوعية الأخطاء التي يرتكبونها وكذلك الأمر بالنسبة للأساس القانوني الذي يحكم المسؤولية المدنية.

ففي البداية لم ترتقي مهنة محافضي الحسابات إلى آمال وتطلعات رجال القانون،⁽¹⁾ إذ بقيت هذه المهنة تراوح مكانها خاصة مع اتخاذ بعض مسيري الشركات التجارية موقف سلبي اتجاه محافظ الحسابات فاعتبروه وأشياء بهم ولم يكن محط ثقة مطلقاً.⁽²⁾

لكن مع مرور الوقت وتطور المهام المنوطة بهم أصبح لهؤلاء المهنيين أكثر ضمان من ذي قبل وازدادت الإرادة التشريعية في إرساء المبادئ المعززة لمكانة محافضي الحسابات في منظومة عالم الأعمال.⁽³⁾

ارتباط محافظ الحسابات بالشركة التي يراقبها جعله في البداية يتابع على أساس الخطأ العقدي (01)، سرعان ما هجرت هذه الفكرة خاصة مع التطور الملحوظ الذي عرفته طبيعة المهام المنوطة بهؤلاء الممتهنيين لهذه المهنة، فأصبح يجري الحديث عن الخطأ التقصيري المتابع على أساسه محافظ الحسابات (02).

¹. André Dalsace, Un texte à abroger; l'avant dernier alinéa de l'article 34 de la loi du 24 juillet 1967, Gaz.Pal.,I,doct.,1963,p.p.81 et 82.

². صالح زراوي فرحة، المرجع السابق، ص.174.

³. المرجع نفسه.

01 – الخطأ العقدي لمحافظي الحسابات:

إن الخطأ الذي كان يستوجب المساءلة المدنية لمحافظي الحسابات هو "عدم التنفيذ أو سوء التنفيذ لعقد الوكالة المبرم ما بين محافظ الحسابات والشركة."⁽¹⁾

ويظهر جليا من خلال هذا التعريف أنه خصَّ فقط العلاقة القائمة ما بين محافظي الحسابات والشركة التي هي محل مراقبة من طرفهم، إذ لم يتم بتنظيم العلاقة التي تحكم محافظ الحسابات مع الغير، لذلك جاء الإجتهد القضائي الفرنسي بنوع آخر من الأخطاء وهي الأخطاء شبه التقصيرية.⁽²⁾

إلا أن هذا الاجتهاد لم يكن بذلك القدر من الوضوح فيما يخص ماهية الأخطاء شبه التقصيرية، فهل هي مثل الأخطاء التقصيرية؟ فإن كان كذلك فلماذا لم يعتمد إلتجاهد القضائي الفرنسي على عبارة الأخطاء التقصيرية.⁽³⁾

هذه الفترة عرفت إفلات الكثير من محافظي الحسابات من المساءلة المدنية بحكم أنه من الصعب أن تقوم مسؤوليتهم المدنية خاصة وأنهم يستطيعون أن يثبتوا أنهم قاموا بتنفيذ ما عليهم من مهام بشكل جيد وبصورة مهنية.

هذا الأمر عجل في هجر هذا النوع من الأخطاء كأساس للمساءلة المدنية لمحافظي الحسابات، إذ يبقى المتضرر سواء كانت الشركة أم الغير تحت رحمة محافظي الحسابات الذين لهم من الخبرة وتجربة ما يُمكنهم من الإفلات من المساءلة خاصة وأن الغير قد يفترق لوسائل الإثبات التي عادة ما تكون تقنية.

¹. Jean Hémard, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p.834 : « C'est le défaut d'exécution ou de la mauvaise exécution des obligations du mandat... »

². Ibid

³. René Gandihon, op.cit., p.307.

إلى جانب ذلك عدم اتضاح مهام محافظي الحسابات من الوهلة الأولى جعل إثبات الخطأ العقدي أمر شبه مستحيل، لأن المهام بحد ذاتها ليست محددة تحديدا دقيقا، وهذا الأمر لا زال لحد الساعة محط انتقاد، إذ يعاب على مهام محافظي الحسابات بأنها عشوائية عامة وغير مضبوطة.⁽¹⁾

كل هذا عجل من ظهور المعنى الآخر لخطأ محافظي الحسابات والذي يجعل محافظ الحسابات مسئولاً مدنياً لكن هذه المرة على أساس آخر غير الأساس العقدي.

02 – الخطأ التقصيري لمحافظي الحسابات:

لم يكن للمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات أن تتطور وتتوسع لتشمل عددا كبيرا من أعمال الرقابة لولا تطور فكرة خطأ محافظي الحسابات بحد ذاتها.

فاعتمد القضاء الفرنسي على فكرة الخطأ التقصيري حتى يغلط من مسؤولية محافظي الحسابات ويدفعهم إلى النفاي في العمل بشكل يضمن سيرورة وديمومة الشركات التجارية التي تعتبر عصب أي اقتصاد قومي،⁽²⁾ فاعتمد في تصنيف الخطأ على فكرة الأخطاء المتعلقة بالرقابة حتى يشمل هذا المعنى كل الأعمال التي يقوم بها محافظي الحسابات في الشركة التي يراقبونها.⁽³⁾

¹. Christian de Lauzainghein et Alain Viandier, Droit comptable, 2^{eme} éd., Dalloz, Paris, 1993, p.p.106 et 107.

². Cour Cass (ch.com.) 16 novembre 1981, note Emmanuel du Pontavice, Rev.Soc., n°03, Juillet-Septembre, Dalloz, 1982, p.533 et s.

³. Aziz Dieye, La responsabilité du commissaire aux comptes dans les états parties au traite de l'organisation pour l'harmonisation du droit des affaires en Afrique (OHADA), the certified Accountant 04 th quarter 2005, Issue 24, Liban, p.50.

هذا التغيير تركز على أرض الواقع بتعديل المادة التي كانت تحكم المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات في فرنسا، إذ جاء في المادة 234 من القانون المنظم للشركات التجارية في فرنسا لسنة 1966 أنه: "يعد محافظي الحسابات مسئولون اتجاه الشركة أو اتجاه الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة المرتكبة أثناء تأدية وظائفهم."⁽¹⁾ وهو نفس الحكم الذي ورد في المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري والتي استحدثت بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، إذ جاء فيها: "مندوبو الحسابات مسئولون سواء إزاء الشركة أو الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونوا قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم."

فمن ما سبق يظهر جليا أن المشرع الجزائري قد أكد على نوع الخطأ الذي يعرض محافظي الحسابات إلى المساءلة المدنية، إذ وجب أن يكون الخطأ شخصي في المقام الأول وتقصيري.

وبعد الانتهاء من مسألة طبيعة المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات يتعين علينا الحديث عن أساس المسؤولية المدنية لهؤلاء المهنيين.

الفرع الثاني: الأساس القانوني للمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات

لم يكن الأساس القانوني للمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات بذلك القدر من الوضوح كما هو عليه الآن، فظهرت نظريتين خاضتا في مسألة الأساس القانوني لهذه المسؤولية مدعمة آرائها بحجج (أولا)، كما كان للمشرعين الفرنسي والجزائري موقف اتجاه هذين النظريتين (ثانيا).

¹. L'art. 234 de la loi n°66 / 537 du 24 Juillet 1966 sur les sociétés commerciales en France modifié par l'ordonnance 2000/912, 2000-09-18, JORF 21 septembre 2000: «les commissaires aux comptes sont responsables, tant à l'égard de la société que de tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commise dans l'exercice de leur fonctions. »

أولاً: النظريات التي خاضت في أساس هذه المسؤولية

لقد انقسم الفقه الفرنسي في هذا الشأن إلى موقفين أساسيين تماماً كما كان عليه التشريع، فهناك نظرية نادت بفكرة الوكالة كأساس للمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات (01)، بينما ذهبت نظرية أخرى إلى اعتبار الأساس الذي تقوم عليه هذه المسؤولية هو أساس التقصير (02).

01 – نظرية الوكالة (المسؤولية التعاقدية):

إن ميلاد هذه النظرية جاء نتيجة عمل تشريعي سبقها، إذ كانت هنالك مادة في القانون الفرنسي القديم المنظم للشركات التجارية تنص صراحة على أن مسؤولية محافظي الحسابات اتجهت الشركة لتحديد بالنصوص العامة التي تحكم الوكالة.⁽¹⁾

وعليه كان يلجأ إلى الأحكام العامة المنظمة لعقد الوكالة في القانون الفرنسي من أجل تطبيقها على أحكام المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات، وهذا كلما كان الأمر يتعلق بالعلاقة القائمة ما بينهم وما بين الشركة التي يراقبونها.⁽²⁾

فهذه النظرية كانت تطبق أساساً على علاقة محافظ الحسابات بالشركة (أ)، بينما أهملت مصالح الغير المتعامل مع الشركة (ب)، هذا ما جعلها تتعرض لانتقادات كثيرة من طرف الفقهاء (ج).

أ – مجال تطبيق هذه النظرية:

إن هذه النظرية لم تطبق إلا على العلاقة القائمة بين محافظ الحسابات والشركة، وهذا حسب نص المادة 43 من القانون الفرنسي لسنة 1867.⁽³⁾

¹. l'art.43 de la loi de 1867 sur les sociétés commerciales en France : « l'étendue et les effets de la responsabilité des commissaires envers la société sont déterminés d'après les règles générales du mandat. »

². كانت تطبق أحكام المادة 1991 من القانون المدني الفرنسي القديم.

³. إذ جاء فيها عبارة: اتجهت الشركة "envers la société".

وهذا الأساس كان كنتيجة تطبيق منطقي لفكرة العقد الذي يجمع محافظ الحسابات بالشركة، ما دام الشركة هي التي تختار محافظ الحسابات وهذا عبر التعاقد معه بصفة شخصية ويكون موضوع هذه العقد التمثيل والمراقبة لصالح الشركة والشركاء على حد سواء.⁽¹⁾

وما يدعم هذه الفكرة هو إقدام الشركاء على التعاقد مع محافظ الحسابات لشخصه، وهذا من بين قائمة معدة مسبقا لجميع محافظي الحسابات الذين ينشطون في إقليم معين.⁽²⁾

ب- موقع الغير من هذه النظرية:

بمجرد قراءة نص المادة 43 من القانون الفرنسي المنظم للشركات التجارية لسنة 1867، يتضح أنه حصر تطبيق هذه المادة على العلاقة القائمة بين محافظي الحسابات والشركة فقط، وبذلك أقصى من التطبيق علاقة الغير بهم.

أمام هذا الوضع كان لا بد على القضاء الفرنسي التدخل من أجل تنظيم هذه المسألة، فأقر بأن الأساس الذي يحكم علاقة الغير بمحافظي الحسابات هو أساس المسؤولية شبه التقصيرية والتي احتكمت آنذاك إلى المادة 1832 من القانون المدني الفرنسي القديم.⁽³⁾

هذا الانقسام، أي تطبيق قواعد الوكالة في علاقة محافظي الحسابات بالشركة وتطبيق قواعد المسؤولية شبه التقصيرية في علاقتهم مع الغير، ضَعَف من تطبيقات قواعد المسؤولية المدنية على هؤلاء المهنيين، إذ نفس الشخص أي محافظ الحسابات يتابع على أساسين، تعاقدية وشبه تقصيرية، الأمر الذي عرض هذه النظريات لعدة انتقادات.

¹. Yves Guyon et Georges coquereau, Le commissaire aux comptes, Librairie Techniques de la Cour de Cassation, paris, 1971, p.273.

². Robert castell et François Pasqualini, Le commissaire aux comptes, Economica, Paris, 1995, p.68 et s.

³. René Gandihon, op.cit., p.p.302 et 303.

ج- انتقادات هذه النظرية:

لقد واجهت هذه النظرية عدة انتقادات مفادها أن محافظ الحسابات حتى وإن سلمنا بأنه وكيل عن الشركاء، فإن هذه الوكالة ليست كذلك التي تحكمها القواعد العامة في القانون المدني، وإنما تحتكم إلى قواعد خاصة تتماشى وطابع وخصائص مهنة محافضي الحسابات من جهة وكذلك النشاط التجاري للشركات التي هي محل مراقبة من طرفهم من جهة أخرى.⁽¹⁾

كما أنه ذهب البعض لينتقد هذه النظرية من زاوية تسليمها بأن ما يجمع محافضي الحسابات بالشركة هو عقد الوكالة، فذهبوا إلى القول بأن هذا العقد ليس كفكرة العقد الموجودة في القانون المدني، وإنما هو عقد تحكمه ضوابط النشاط التجاري من جهة وطبيعة مهام محافضي الحسابات من جهة أخرى.⁽²⁾

ضف إلى ذلك إن في تطبيق هذه النظرية تقسيم خطأ محافظ الحسابات إلى قسمين، حيث يخضع فيه إلى أحكام عقد الوكالة فيما يخص علاقته بالشركة وأحكام المسؤولية الشبه تقصيرية فيما يخص علاقته مع الغير، وهذا خطأ كون فعل محافظ الحسابات قد يكون يتعلق بمهمة المراقبة والتي تحتوي في الأساس على عناصر مكونة للخطأ، فيقابل كل عمل يقوم به إما إهمال أو خطأ في شكل سلوك إيجابي، وهذا بحد دوره يُضبط عن طريق التنظيم ولا داع لتطبيق نظامين على هذا الفعل.⁽³⁾

كل هذه الانتقادات أدت إلى عدم إعمال هذه النظرية ومهد إلى بروز نظرية أخرى تركز على أساس المسؤولية التقصيرية.

¹. Jean Hémar, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p.p.834 et 835.

². Dominique Vidal, Le statut du commissaire aux comptes, P.A., n°30, du 30 Mars 1993.,p.13 .

³. Yves Guyon, Droit des affaires, T.I, 12eme éd., Economica, Paris, 2003,p.407.

02 - نظرية الأساس التقصيري:

هذه النظرية جاءت بعد التطور الهائل الذي عرفته مهنة محافضي الحسابات ولا سيما في مجال المهام المنوطة بهم، فأصبح لمحافظ الحسابات دورا هاما في حياة الشركات التجارية حتى أصبح يسمى بحامي القانون في الشركات. (1)

تطور هذه المهام إنعكس على الخطأ المنسوب لمحافضي الحسابات، فأصبح خطأ هؤلاء يتجسد في مظهرين، القيام بعمل أو الامتناع عن القيام به، والذي قد يأخذ شكل الإهمال. (2)

وعلى العكس من النظرية الأولى، كان لهذه النظرية مجال أوسع من حيث التطبيق (أ)، إنعكس على الآثار القانونية المترتبة عنها (ب).

أ- مجال تطبيق هذه النظرية:

طبقت هذه النظرية على كل من العلاقة القائمة بين محافضي الحسابات والشركة، وكذلك العلاقة التي تربطهم بالغير، وهذا كان له ما يبرره من الناحية القانونية، فالوكيل في عقد الوكالة يقوم بأعمال موكله باسم ولحساب موكله، وهذا ما لا نجده عند محافضي الحسابات الذين يقومون بالمهام المسندة إليهم باسمهم الخاص وتحت مسؤوليتهم. (3)

ولم تستثني هذه النظرية الغير من تطبيق أساس المسؤولية التقصيرية فيما يخص العلاقة بينهم وبين محافضي الحسابات، وهذا فيه توحيدا لنظام المسؤولية الذي يخضع له محافضي الحسابات. (4)

1. Dominique Vidal, Le Statut du commissaire aux comptes, op.cit., p. 14.

2. Thierry Granier, Détermination de la responsabilité du commissaire aux comptes, Rev.Soc., 2004, p.379.

3. Yves Guyon et Georges coquereau, Le commissaire aux comptes, op.cit.,p.274.

4. Ibid.

ب- آثار تطبيق هذه النظرية:

إن إعمال هذه النظرية كان له أثر بالغ في مجال الأعمال، إذ أصبح المتعامل مع الشركة يتعامل معها بأكثر أريحية والتي سمحت له بتطوير علاقته مع الشركة ومع محافظي الحسابات على حد سواء.⁽¹⁾

ومن بين أهم هذه الآثار:

- تبني العنصر السلبي في خطأ محافظي الحسابات، الأمر الذي جعل هؤلاء المهنيين أكثر صرامة وحرص على القيام بأعمالهم خوفا من عقوبات قد تصل إلى الحرمان من الحريات.⁽²⁾

- إدراج أكبر عدد من المخالفات في مفهوم الخطأ المنسوب إلى محافظي الحسابات، الأمر الذي عزز من مكانة مسك الحسابات في الشركات التجارية والهيئات المعنية بالمراقبة الحسابية.⁽³⁾

- على خلاف أحكام عقد الوكالة التي يحق فيها للوكيل التدخل في أعمال إدارة أموال موكله، فلا يحق لمحافظي الحسابات التدخل في شؤون تسيير الشركات التي يراقبونها وهذا المنع كان في ظل النظرية القديمة (المسؤولية العقدية) والنظرية الحديثة (المسؤولية التقصيرية).⁽⁴⁾

¹. Dominique Vidal, L'application de l'article 227 (réd.L.1mars 1984) de la loi de 24 Juillet 1966, Rev.Soc., 1990, p.433 et s.

². Dominique Vidal, L'application de l'article 227 (réd.L.1mars 1984) de la loi de 24 Juillet 1966, op.cit., p.433 et s.

³. Dominique Vidal, Pertes de capitaux propres et responsabilité civile des commissaires aux comptes, Rev.Soc., 1993, p.408.

⁴. Philippe Merle, Droit commercial (Sociétés commerciales), 8^{eme} éd., Dalloz, Paris, 2001, p.213.

وهكذا فقد قضت محكمة استئناف باريس في 22 فيفري 1980 في غرفتها الأولى بأن قيام محافظي الحسابات بالتدخل في شؤون التسيير يعتبر خطأ يستوجب عزلهم من مهامهم.(1)

- مساءلة محافظي الحسابات عن أخطاء الغير حتى ولو لم يكونوا شركاء بمجرد علمهم بذلك، مثل أخطاء القائمين بالإدارة أو مهنيين آخرين كالمحاسبين المعتمدين مثلاً.(2)
هذا فيما يخص النظريات التي جاءت في باب الأساس القانوني لمسؤولية محافظي الحسابات فماذا عن موقف المشرعين الفرنسي والجزائري ؟

ثانياً: موقف المشرع الفرنسي والجزائري من هذه المسألة

لقد كان للمشرع الفرنسي موقفين اتجاه الأساس القانوني للمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات (01)، نهج المشرع الجزائري نفس منهجه بحيث كان له كذلك موقفين في هذه المسألة (02).

01 - موقف المشرع الفرنسي:

لقد عرف المشرع الفرنسي في هذه المسألة موقفين، الأول تكرر في المادة 43 من القانون القديم المنظم للشركات (أ)، والثاني عبر نص المادة 234 من القانون الجديد المنظم للشركات التجارية (ب).

¹. Cour d'Appel Paris (1^{er} ch.) 22février 1980, note Yves Guyon, Rev.Soc.,n°03,Juillet-Septembre 1980,p.489 et s.

². Jean François Barbiéri, Fondement de la responsabilité des commissaires aux comptes controlée,Bull.Jolly sociétés,01 Octobre 1994,n°10,p.1114.

أ- الموقف الأول:

تكرس هذا الموقف عبر تبني المشرع الفرنسي، في المادة 43 من القانون القديم المنظم للشركات التجارية لسنة 1867، عبارة صريحة لا تدع شكاً في الأساس القانوني للمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات، إذ أكد على أن العلاقة التي تربط محافظ الحسابات بالشركة تحكمها أحكام عقد الوكالة.⁽¹⁾

فكان يُنظر إلى محافظي الحسابات في هذه الفترة على أساس أنهم وكلاء عن الشركاء وبالتالي كل ضرر يسببونه للشركة يكونون مسئولون عنه على أساس إخلالهم بالتزاماتهم التعاقدية.⁽²⁾

وكان يرجع إلى نص المادة 1991 من القانون المدني الفرنسي القديم وما يليها من أجل حكم عقد الوكالة القائم ما بين الشركة ومحافظي الحسابات.⁽³⁾

إلا أن المشرع الفرنسي في هذه الفترة أهمل العلاقة الثانية القائمة ما بين محافظي الحسابات والغير المتعامل مع الشركة، فهنا وأمام هذا الفراغ القانوني قام القضاء الفرنسي باستحداث مسؤولية شبه تقصيرية تحكم هذا النوع من العلاقات.⁽⁴⁾

وهذا هو الانتقاد الذي وجه إلى المشرع الفرنسي إذ أهمل كلياً علاقة محافظ الحسابات بالغير المتعامل مع الشركة خاصة مع تنامي هذه العلاقة بتطور القانون.⁽¹⁾

¹. « sont déterminés d'après les règle générale du mandat » . l'art 43 de la loi de 1867 sur les sociétés commerciales en France.

². Thierry Granier, Prescription de l'action en responsabilité à l'encontre du commissaire aux comptes et preuve d'un acte de dissimulation du fait dommageable, Rev.Soc., n°10,p.p.109 et 110.

³. L'art. 1991 du code civil français : « le mandataire est tenu d'accomplir le mandat tant qu'il en demeure chargé, et répond des dommages-intérêts qui pourraient résulter de son inexécution ... »

⁴. أنظر في هذا الشأن الفرع الثاني من هذا المطلب، ص.ص.16 وما يليها.

ب - الموقف الثاني:

جاء هذا الموقف نتيجة للانتقادات التي وجهت للمشرع الفرنسي عقب تبنيه الموقف الأول، فجاء المشرع الفرنسي بالمادة 234 من القانون المنظم للشركات التجارية وغير من الأساس القانوني للمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات، إذ جاء في المادة 234 ما يلي:

" محافظي الحسابات مسئولون، اتجاه الشركة واتجاه الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة المرتكبة أثناء تأدية مهامهم"،⁽²⁾ فهذه المادة لا تتضمن أية إحالة لا للأحكام عقد الوكالة ولا لأحكام مسؤولية الوكيل، وهذا ما أدى إلى القول بأن المشرع الفرنسي لم يعد يتبنى الأساس التعاقدية في المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات.⁽³⁾

كما أنه وبمجرد قراءة المادة يتضح جلياً أن المشرع الفرنسي تجنب الأخطاء التي وقع فيها في الصياغة الأولى للمادة 43 وعمد على تدارك الأمر، فأصبح يخاطب الشركة والمتعاملين معها من الغير، وهذا واضح من خلال: "Tant à l'égard de la société que des tièrs" سواء اتجاه الشركة أو اتجاه الغير."

¹. سعودي حسن سرحان، نحو نظرية لحماية الغير حسن النية المتعاملين مع الشركات التجارية، ب. د. ن.، 1999، ص.1 وما يليها.

². l'art.234 de la loi n°66/537 du 24 Juillet 1966 sur les sociétés commerciales en France modifié par l'ordonnance 2000/912, 2000-09-18, JORF 21 septembre 2000:" les commissaires aux comptes sont responsables, tant à l'égard de la société que de tièrs, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commise dans l'exercice de leur fonctions."

³. Claude Bailly-Masson, Le réviseur des comptes suisse et le commissaires aux comptes français, La revue de l'Expert Comptable Suisse, Décembre 2000, p.p.1325 et 1326.

وعليه فقد وحدّ المشرع الفرنسي القواعد المتعلقة بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات سواء في العلاقة القائمة بينهم وبين الشركة أو تلك التي تربطهم بالغير.⁽¹⁾

¹. Jean Hémard, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p.234.

02- موقف المشرع الجزائري:

لقد سائر المشرع الجزائري نظيره الفرنسي في الموقفين تماما، إذ كان لمشرعنا الجزائري موقف أول يماثل نظيره الفرنسي فيه (أ)، ونفس الشيء بالنسبة للموقف الثاني (ب).

أ- الموقف الأول:

كان مثل موقف المشرع الفرنسي إذ اعتمد المشرع الجزائري على نظرية الوكالة لكي يحكم العلاقة القائمة ما بين الشركة، ومحافظي الحسابات.

فجاء في المادة 682 من القانون التجاري: "يحدد مدى آثار مسؤولية المندوبين نحو الشركة حسب القواعد العامة للوكالة."⁽¹⁾ وعليه فكل ما قيل بالنسبة للانتقادات الموجهة للمادة 43 من القانون الفرنسي تطبق على المادة 682 من القانون التجاري الجزائري، فقد أهمل المشرع الجزائري العلاقة القائمة ما بين محافظي الحسابات والغير، وإن كان القضاء الفرنسي وجد حلا لهذه المشكلة فلا نجد أي قرار أو حكم للقضاء الجزائري يقضي في العلاقة القائمة ما بين محافظي الحسابات والغير أثناء هذه الفترة.

ب- الموقف الثاني:

في هذا الموقف كان هنالك رأيين اثنين للمشرع الجزائري، تجسدا في أرض الواقع في صياغة المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري والمادة 22 من القانون الإطار المنظم للمهنة.

¹. وهذا تقريبا النص الكامل غير المعدل للمادة 43 من القانون الفرنسي لسنة 1867 والمتعلق بالشركات التجارية.

* في القانون التجاري:

لقد تبنى المشرع الجزائري⁽¹⁾ في المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 نفس موقف المشرع الفرنسي، إذ جاء فيها: "مندوبو الحسابات مسئولون، سواء إزاء الشركة أو الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم"⁽²⁾.
فمن خلال نص المادة يتضح أمرين:

- الأمر الأول: هذه المادة تنظم العلاقتين، علاقة محافظي الحسابات بالشركة، وعلاقتهم كذلك بالغير، وهذا نفس ما انتهجه المشرع الفرنسي في نص المادة 234 من القانون المنظم للشركات التجارية في فرنسا.

- الأمر الثاني: لقد عد المشرع الجزائري- كما فعل نظيره الفرنسي - الخطأ فذكر الأخطاء واللامبالاة، فالخطأ هنا هو الإتيان بالفعل عمداً، أما اللامبالاة فهي إتيانه دون قصد وهذا ما ذهب إليه الفقه الفرنسي⁽³⁾ في شرحه لكلمة négligences لأنه إذا لم تقترن كلمة اللامبالاة بنية محافظ الحسابات نكون أمام تكرار لأن الخطأ هو اللامبالاة، فهذه الكلمة هي العنصر السلبي في الخطأ.⁽⁴⁾

ويبدو أن المشرع الجزائري قد أحسن بتبنيه الموقف الثاني تجنباً للارتباك في المعاملات التجارية وكذلك سعياً منه لتوحيد أحكام المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات سواء اتجاه الشركة أو اتجاه الغير.

¹. وهذا بموجب المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، العدد 27، المؤرخة في 17 أبريل 1993، ص.03.

². كلمة وظائفهم غير ملائمة ويستحسن استعمال مهامهم.

³. Michel Veron ,Droit pénal des affaires ,Daloz,Paris,1997,p.44.

⁴. Jean Hémar, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p.836.

* في القانون المنظم للمهنة:

نفس الموقف تبناه المشرع الجزائري من خلال نص المادة 22 من القانون الإطار المنظم للمهنة، إذ جاء فيها: "يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."

وبذلك يكون المشرع الجزائري قد تبنى أساس المسؤولية التقصيرية في علاقة لمحافظي الحسابات بالشركة أو الغير على حد سواء، وهذا تقريبا موقف الفقه الجزائري كذلك،⁽¹⁾ فما هي إذا العناصر المكونة لهذه المسؤولية.

المطلب الثاني: العناصر المكونة للمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات

تبقى المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات هي المسؤولية الأبرز من بين المسؤوليات التي تقع على عاتق هؤلاء المهنيين، لما لها من تأثير على ذمته المالية، لأنه سيتعرض لدفع تعويض للمتضرر، وكذلك قد تتأثر بذلك سمعته المهنية إلى ما قام بفعل يحتمل وصف تأديبي أو جزائي من شأنه الإخلال بشرف ونزاهة المهنة.

لا نجد أحكام خاصة في القانون المنظم للمهنة تتعلق بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات، فتبقى الأحكام العامة هي المطبقة في هذا المجال، فلا يمكن مساءلة محافظي الحسابات مدنيا إلا إذا قام بخطأ (الفرع الأول)، وتسبب هذا الخطأ في حدوث أضرار مست مصالح الشركة أو الغير (الفرع الثاني)، وتمكن المضرور من إثبات العلاقة السببية بين خطأ محافظ الحسابات والضرر الحاصل (الفرع الثالث).

¹. أنظر: صالح زراوي فرحة، المرجع السابق، ص 174 وما يليها، نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص.337.

الفرع الأول: خطأ محافظي الحسابات

لم تأخذ التشريعات في تعريف الخطأ وتركت ذلك للفقهاء، كما أنه لا وجود لنص لا في القانون المدني ولا في القانون التجاري ولا حتى في القانون الإطار المنظم للمهنة، فلا يمكن الحديث عن الخطأ⁽¹⁾ ما لم تتوفر جميع شروطه (أولاً)، كما قد يظهر خطأ محافظي الحسابات في بعض الصور، نظراً لطبيعة المهام الموكلة لهؤلاء المهنيين (ثانياً).

أولاً: الشروط التي يجب توافرها في هذا الخطأ:

لم يشترط القانون أن يكون خطأ محافظ الحسابات جسيم أو تدليسي حتى تقوم مسؤوليته (01)، بل يكفي أن يكون شخصي (02)، وأن يظهر في سلوك قد يكون إيجابياً أو سلبياً (03) بمناسبة القيام بمهامه (04).

01 – لا يشترط أن يكون الخطأ جسيم أو تدليسي:

فحتى يسأل محافظ الحسابات مدنياً عليه أن يقترب خطأ، وهذا الخطأ لم يشترط فيه الفقه،⁽²⁾ ولا القانون،⁽¹⁾ أن يكون جسيم أو تدليسي.⁽²⁾

¹. فقد يعرف الخطأ على أنه: الإتيان بفعل إيجابي أو سلبي يكون مخالف لأحكام قانونية أو اتفاقية. أنظر:

Marie-Odile Kauffman, Le risque et le droit, Economie et Management ;n°11, Janvier 2006, p.19.

وبالرجوع إلى نص المادة 124 من القانون المدني، لا نجد تعريف الخطأ، إذ جاء فيها: "كل فعل أيا كان يرتكبه شخص بخطئه، ويسبب ضرراً للغير يلزم من كان سبباً في حدوثه بالتعويض." وقد عرفه أحد الفقهاء الفرنسيين على أنه: خرق للالتزامات ببذل عناية أو تحقيق نتيجة. أنظر:

Genviève Viney, Remarques sur la distinction entre faute intentionnelle, faute inexcusable et fautelourde, Recueil Dalloz, Sirey, 1975, p.262.

وعلى العموم قد يعرف الخطأ على أنه الإخلال بالأحكام القانونية بمختلف أشكالها، فيكون بذلك للخطأ مفهوم أوسع وأشمل يدخل من قبيل الأحكام القانونية: القانون، العقد، العرف، المبادئ العامة للقانون، الفقه، الاجتهاد القضائي... الخ، أنظر.: Philippe le Tourneau et Loic Cadiet, op.cit., p.79.

². Yves Guyon et Georges Coquereau, Les sociétés civiles professionnelles du commissaires aux comptes, J.C.P., 1970, éd.C.I., n°40, 87348.

وعليه فإن خطأ محافظ الحسابات بسيط يسهل على قاضي الموضوع أن يكتشفه ويقوم بتقديره، إذ بمجرد التحقيق في أعماله قد يستشف منها مباشرة ما إن أقدم على خرق النصوص التنظيمية التي تحكم المهنة أم لا،⁽³⁾ لذلك نجد الكثير من محافظي الحسابات يحجمون عن الانخراط في شركة محافظي الحسابات وهذا حتى يضبط كل شخص ويحسن اختياره لمساعديه الذين سيكونون تحت إشرافه وعلى مسؤوليته.⁽⁴⁾

وتقضي القاعدة على أن محافظي الحسابات ملزمون بالإحاطة بكل ما يتعلق بالمحاسبة العمومية والنصوص التنظيمية التي تتعلق بأساليب المحاسبة، وأي إغفال منهم يعتبر خطأ يستوجب مساءلتهم عنه.⁽⁵⁾

02 – أن يكون الخطأ شخصي:

وقد سبق الإشارة إلى مفهوم الخطأ الشخصي،⁽⁶⁾ فمحافظ الحسابات هو رجل فني قد يلجأ متعاملاً من الغير إلى التعاقد معه لصفات شخصية فيه تجعله يحجم عن التعاقد مع

¹. لا نجد في القانون الفرنسي ولا في القانون الجزائري المنظم للمهنة مادة تبين صراحة الشروط الواجب توافرها في خطأ محافظي الحسابات.

². فحتى يكون الخطأ جسيم وجب أن يبلغ درجة من عدم الحيطة والتدبر بحيث لا يمكن لمهني أن يقترفه، وهذا المفهوم جاء في حقيقة الأمر في حوادث العمل وبالضبط في حادث طائرة أين كُيف عمل الطيار على أنه خطأ جسيم عرض به حياته وحياة الركاب للهلاك، وكانت الفائدة من وراء ذلك تمكين أهالي الضحايا من التعويض، أنظر: Genviève Viney, op.cit., p.263.

³. Claude Bailly –Masson, op.cit., p.1326.

⁴. Mounaim Amraoui, La responsabilité du commissaire aux comptes d'une société anonyme, dans le cadre de sa mission générale, Bulletin d'information Periodique, n°114, Juin2002, p.51.

⁵. Ibid

⁶. أنظر في خصائص خطأ محافظي الحسابات الفرع الأول من المطلب الأول، ص. 09 وما يليها.

غيره، وهذا ما يعبر عنه بالاعتبار الشخصي في التعاقد،⁽¹⁾ وبالتالي من المنطقي جدا أن يسأل هؤلاء الأشخاص المهنيين عن أفعالهم شخصيا كونهم يقومون بها لوحدهم، وحتى في ظل وجود معاونين فيكون هذا العمل يحتاج إلى اللمسة الشخصية لمحافظ الحسابات كما يكون هذا العمل تحت مسؤوليته.⁽²⁾

¹. Farid Gebran, La responsabilité des commissaire aux comptes, The Certified Accountant, 4th quarter 2005, Issue n°04, p.62 et s.

². Didier Poracchia, Laure Merland et Marie Lamoureux, Répertoire de droit des sociétés, Dalloz, 2010, p.p.5 et 6.

03- تجسد الخطأ في سلوك إيجابي أو سلبي:

عند صدور القانون المنظم للشركات التجارية في فرنسا لسنة 1966،⁽¹⁾ كان في نص المادة 234 منه عبارة "الأخطاء واللامبالاة"، فظهرت العبارتين في الوهلة الأولى تكرار لا نفع منه، إلا أنه كان للفقهاء⁽²⁾ نظرة أخرى إذ أكد على أن هناك أخطاء تتجسد في فعل إيجابي (أ) وأخرى تكون عبارة عن امتناع أو فعل سلبي (ب).

أ- الخطأ المتمثل في الفعل الإيجابي:

فمحافظة الحسابات ملزمون بالقيام بمهام المراقبة، الإعلام وإعداد التقارير وأثناء ذلك قد يقدمون على فعل قد يحتمل صفة الخطأ، ومثال ذلك أن يقوم أحد محافظي الحسابات بتقرير عام فيه خطأ في الحسابات أو تضخيم في الميزانية السوية، فيكون بذلك محافظ الحسابات قد تعمد هذا الفعل إضراراً بمصلحة الشركة.⁽³⁾

وبالتالي يظهر السلوك الإيجابي من خلال كتابة التقرير من طرف محافظ الحسابات والذي يحتوي على معلومات كاذبة ينوي من خلالها الإضرار بمصالح الشركة، ومفاضلة بعض المسيرين من خلال هذا التقرير، وهذا يعتبر خطأ في المراقبة وفي توصيل المعلومة، وكلاهما يقتضي سلوك محافظ الحسابات لسلوك إيجابي.⁽⁴⁾

¹. la loi n°66/537 du 24 Juillet 1966 modifié par l'ordonnance 2000/912, 2000-09-18, JORF 21 septembre 2000 sur les sociétés commerciales en France.

². Jean Hémar, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p.835 : « La négligence pouvant recevoir la qualification de faute, le texte semble comporter une répétition inutile. Mais, peut - être, doit en entendre par fautes, celle qui sont intentionnelles, ce qui expliquerait la référence faite ensuite aux simple négligences. »

³. Philippe Merle, La responsabilité civile des commissaires aux comptes, personne physiques, dirigeants ou associés d'une société de commissaire aux comptes (suite), op.cit., p.1353.

⁴. Danièle Batude, L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997, p.105.

وإن كان هذا النوع من الأخطاء لا يطرح إشكال كونه يتجسد في فعل إيجابي عادة ما يكون في صورة تقرير أو إخطار، فإن النوع الثاني من أخطاء هؤلاء المهنيين والمتمثل في الامتناع أو في التقصير يطرح عدة إشكالات أهمها إشكالية الإثبات وما يتمخض عنها من عناء قد يرهق كاهل طالب التعويض.

ب- الخطأ المتمثل في الامتناع:

لقد تطورت مهام محافظ الحسابات بشكل أدى إلى تطور أخطاءه، فبعد أن كان ملزم بأداء المهام الموكلة إليه أصبح الآن ملزم بتعويض الضرر الذي يلحق الشركة أو الغير جراء تقاعسه أو عدم قيامه بإجراء كان قد يخفف الضرر أو يجعله غير موجود. (1)

وتكثر الأمثلة في القانون، سواء القانون التجاري أو القانون الإطار المنظم للمهنة، عن أفعال الامتناع والتي تشكل ليس فقط خطأ مدنيا، وإنما خطأ جنائي يستوجب العقاب، وكمثال على ذلك عدم إخطار وكيل الجمهورية بالمخالفات المرتكبة من طرف مسيري الشركة. (2)

وهناك حالات أين يكون فيها محافظي الحسابات مسئولون عن عدم تبصرهم وحيطتهم التي أدت إلى فقدان الشركة جزء من رأسمالها أو فوات فرصة للربح. (3)

¹. موفق اليافي، المسؤولية المهنية لمفوضي المراقبة، مجلة الدراسات القانونية، كلية الحقوق بجامعة بيروت، العدد الخامس، جويلية 2000، ص.414.

². Amor Zahi, Responsabilité des commissaires aux comptes et révélation des faits délictueux, Revue Algérienne des Sciences Juridiques, Economique et politique, 2^{eme} éd., l'université d'Alger, 1990, p.285 à 299.

³. Dominique Vidal, Pertes de capitaux propres et responsabilité civile des commissaires aux comptes, Rev.Soc., 1993, p.408: « ... Il résulte **de cette carence** que le commissaire n'a pas permis aux associés, en particulier à celui d'entre eux qui augmente son apport, de connaître la véritable situation de la société **ni de prendre une décision éclairé.** »

كما قد يدخل ضمن أفعال الامتناع، امتناع محافظي الحسابات عن إفشاء الأسرار المهنية والتي قد تعرض الشركة لمنافسة تفقدها عملائها في السوق، وتسبب لها الخسارة.⁽¹⁾

¹. محمد فريد العريني وهاني محمد دويرار، قانون الأعمال، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص.387.

04 - قيام محافظ الحسابات بالخطأ بمناسبة المهنة:

وهذا ما يستشف من نص المادة 715 مكرر 14 فقرة 01 من القانون التجاري الجزائري والتي جاء فيها: "... عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم."

فهذا النص قد يطرح تساؤل عن ماهية الأخطاء أو الانحرافات التي لا تكون بمناسبة أداء مهام محافظ الحسابات ؟

فهنا لا نجد ما يبرر عبارة "قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم"، لأن إفشاء السر المهني قد يمتد إلى ما بعد عهدة محافظ الحسابات، وبالتالي يسأل محافظ الحسابات الذي يفشي سر مهني لشركة راقبها قبل 10 سنوات، وهذا يدخل في إطار تسيير المعلومة في ظل أجدديات وشرف مهنة محافظي الحسابات.⁽¹⁾

وحتى في ظل عدم وجود الرابط المهني الذي يربط الشركة بالغير، فإن محافظ الحسابات يسأل عن أي خطأ بدر منه وسبب ضررا لهؤلاء، وهذا إعمالا للقواعد العامة للمسؤولية المدنية. كل هذه الأفعال، سواء كانت إيجابية أو سلبية، تتجسد في مظاهر وصور.

ثانيا: صور أخطاء محافظي الحسابات

قد تتعدد صور أخطاء محافظي الحسابات بتعدد دور هؤلاء في الحياة القانونية للشركة، فقد يسأل محافظو الحسابات عن الأخطاء المرتكبة أثناء تعيينهم (01)، كما قد يسألون عن أخطاء ارتكبوها أثناء تأدية مهامهم (02)، وقد تمتد المسائلة المدنية إلى أخطاء ارتكبوها أثناء انتهاء مهامهم (03).

¹. Roger Baillod, L'information des administrateurs de société anonyme, R.T.D.com., 1990, p.03 et s.

01 - أخطاء محافظي الحسابات أثناء تعيينهم:

فقد يعتبر محافظ الحسابات مقترفا لخطأ عدم احترام مبدأ الاستقلالية إذا ما عين وكانت فيه حالة من حالات التنافي المذكورة في القانون.⁽¹⁾

ويعد خطأ في نظر القانون المداولات التي يكون فيها محافظ الحسابات حاضرا رغم أن تعيينه كان بطريقة قانونية، كأن يكون في حالة التنافي المباشرة،⁽²⁾ لذلك أقرّ المشرع الفرنسي ببطلان هذه المداولات.⁽³⁾

ويبقى في هذه الحالة محافظ الحسابات ملزما بتعويض الضرر الذي لحق بالشركة، والشركاء أو الغير من جراء إبطال هذه المداولات، وفي هذه الحالة قد يحتمل خطأ محافظ الحسابات عنصرين، أحدهما إيجابي (أ) والآخر سلبي (ب).

أ- العنصر الإيجابي:

قيام محافظ الحسابات بحضور هذه المداولة مع علمه بأن عهده انتهت أو أنه تتوفر فيه حالة من حالة التنافي المباشرة، وقيامه فضلا عن ذلك بإعداد تقارير تحتوي معلومات كاذبة.⁽⁴⁾

¹. فهناك حالات التنافي المباشرة نصت عليها المادة 33 من القانون الإطار المنظم للمهنة، وحالات التنافي غير مباشرة نص عليها القانون الإطار المنظم للمهنة والمرسوم رقم 136/96 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. عدد: 24 المؤرخة في: 17 أبريل 1996، ص.04، لا سيما المواد 35، 36 منه، إذ لا يمكن مزاولة مهنة محافظي الحسابات على الأشخاص الذين تثبت فيهم صفة التاجر، الأجير الذي له علاقة تبعية، من حكم عليهم بعقوبة شائنة ماسة بالشرف، القائمون بالإدارة، أعضاء مجلس المديرين، أعضاء مجلس المراقبة، كما لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقبل مهام في شركة تملك فيها زوجته، أباه أو صهره جزء من رأسمال الشركة.

². Yves Guyon et Georges Coquereau, Le commissaire aux comptes, op.cit., p.276 et s.

³. L'art.219 et 220 de loi de 1966 sur les sociétés commerciales en France.

⁴. موفق اليافي، المرجع السابق، ص.ص.414 و 415.

ب - العنصر السلبي:

وهو إغفال محافظ الحسابات عن الاستقالة رغم ظهور حالة من حالات التنافي سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة، وهذه صورة من صور الإهمال واللامبالاة والتي توجب المسؤولية المدنية.⁽¹⁾

02 - أخطاء محافظي الحسابات أثناء تأدية مهامهم:

يمكن أن تتعلق هذه الأخطاء بالمراقبة (أ)، أو أخطاء في النتائج المتوصل إليها (ب).

أ- الأخطاء التي تتعلق بالمراقبة:

فعلى محافظي الحسابات أن يكونوا عين الشركاء أو الغير، على حد السواء، التي تراقب أعمال القائمين بالإدارة وتشرف على صحة المعلومة ومصادقتها داخل هذه الشركة.⁽²⁾

فتقوم مسؤولية محافظي الحسابات كلما أخطئوا في مراقبة الشركة، ويدخل ضمن هذه الأخطاء حصول ضرر للشركة كان من الممكن تفاديه أو التقليل من الأضرار التي حصلت لو أن محافظ الحسابات قام بمهمة المراقبة وفقا للأوضاع القانونية.⁽³⁾

ورغم أن مهنة محافظ الحسابات قد كان لها إطار قانوني منذ التسعينات في الجزائر إلا أنه لا نجد حكم قضائي في المسائل المتعلقة بهذه المهنة، الأمر الذي يجعلنا نعود كل مرة إلى أحكام القضاء الفرنسي.

¹. Claude Bailly-Masson, op.cit., p.1330 et s.

². موفق اليافي، المرجع السابق، ص.417.

³. Robert Castell et François Pasqualini, op.cit., p.68.

وهكذا فقد قضت محكمة استئناف باريس في 03 جانفي 1973 بأن محافظ الحسابات الذي لم يقم بمهمة المراقبة والتي أدت بأحد المحاسبين في الشركة إلى سرقة مبلغ معتبر من المال، مسئول مسؤولية مدنية عن جبر الأضرار التي لحقت بالشركة وبالغير، لأنه كان متقاعسا ومقصرا في مهمة المراقبة التي أوكلت إليه.⁽¹⁾

كما أعتبر تقاعس محافظ الحسابات في دعوة الجمعية العامة للانعقاد، مع أنه كانت هنالك أسباب جدية تدعوا إلى ذلك، خطأ في المراقبة يستوجب قيام مسؤوليته المدنية.⁽²⁾

ولا تكفي مراقبة محافظ الحسابات للدفاتر والقيم وحسابات الشركة حتى نقول بأنه قد قام بمهمة المراقبة، وإنما عليه أن يراقب صدق ومصداقية الحسابات السنوية لهذه الشركة تحت طائلة المساءلة المدنية والجزائية متى توافرت شروطهما.⁽³⁾

ب – الأخطاء التي تتعلق بنتائج المراقبة:

ويعتبر من قبيل الأخطاء في نتائج المراقبة، عدم إعلام محافظي الحسابات عن التجاوزات التي اكتشفوها أثناء قيامهم بعملية المراقبة والتي ارتكبت من طرف القائمين بالإدارة.⁽⁴⁾ وهذا الفعل قد يأخذ تكييف جنائي إذا ما توافرت أركان جريمة عدم إبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال الإجرامية.⁽⁵⁾

¹. Cout d'Appel Paris, 03 janvier 1973, note Roger Houin, R.T.D.Com, Sirey, 1973, p.p.287 et 288.

². علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1995، ص.236.

³. Simon Doyen, La Fiabilité des comptes sociaux, Réflexions sur la notion de fidélité, Gaz.Pal., I, 1981, p. 123 .

⁴. لطفي محمد منصور، موسوعة الشركات التجارية، دار الحفانية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص.389.

⁵. Jean charles Boulay, L'obligation du commissaire aux comptes de révéler les faits délictueux, Rev.Soc.n°04, Dalloz. Paris, Juillet-Septembre 1980, p.09.

وحتى في سكوت محافظ الحسابات عن الإدلاء ببعض الملاحظات التي لا يراها مهمة في تقاريره العامة والخاصة، خطأ يستوجب مساءلته مدنيا، خاصة إذا ما أدى هذا السكوت إلى ظهور الشركة في مظهر مريح زائف جعل الغير يقدم على التعامل مع هذه الشركة، وكان من الممكن لهؤلاء الإحجام عن التعامل مع هذه الشركة لو راو ملاحظات محافظ الحسابات حول الوضعية الحقيقية للشركة.⁽¹⁾

وهكذا فقد ذهب القضاء الفرنسي إلى اعتبار اقتراح محافظ الحسابات على الجمعية العامة اعتماد الميزانية على الرغم من علمه المسبق بكذب وعدم صدق ما احتوته من معلومات وبيانات، من قبيل الخطأ في نتائج المراقبة.⁽²⁾

وسواء كانت الفئة المتضررة من هذه الأخطاء من الأقليات أو من الفئة المؤثرة في الشركة، تقوم مسؤولية محافظي الحسابات كلما استطاعت هذه الفئات إثبات توافر عناصر المسؤولية المدنية لهؤلاء المهنيين.⁽³⁾

ويعتبر من قبيل الخطأ في نتائج المراقبة إهمال محافظي الحسابات مراقبة الغير الذي يتعامل مع الشركة، وتجدر الإشارة إلى أن هذه المراقبة تكون بعد استصدار أمر من الجهة القضائية المختصة إقليميا.⁽⁴⁾

وبالمقابل يمكن لمحافظي الحسابات دفع المسؤولية عن أنفسهم فيما يخص مراقبتهم للغير عن طريق إثبات غياب إذن من الجهة المختصة كاستصدار أمر الجهة القضائية المختصة إقليميا والذي قضى طلب مراقبة الغير من طرف محافظ الحسابات.⁽⁵⁾

¹. Alain Sayag, vol.02, op.cit., p.589.

². Cour d'appel paris 23 février 1978, note Darrida,D.1982,p.66.

³. علي السيد قاسم، المرجع السابق، ص.237.

⁴. Claude Bailly-Masson,op.cit.,p.1326.

⁵. Ibid

03 - أخطاء محافظي الحسابات أثناء انتهاء مهامهم:

يسأل محافظ الحسابات الذي يُقدم على الاستقالة بنية الإضرار بمصالح الشركة أو الغير على حد سواء، خاصة إذا لم يحترم الأحكام التي تحتكم إليها مسألة الاستقالة.⁽¹⁾
إلا أن هذه المشكلة قد لا تطرح خاصة إذا كان هنالك محافظ حسابات آخر في الشركة أو كان هنالك بديلا عنه.⁽²⁾

وهناك حالات يتطلب فيها وجود أكثر من محافظ حسابات خاصة في المؤسسات المالية.⁽³⁾

ولا يسأل محافظ الحسابات مدنيا إذا استقال لوجود مانع قانوني كتوفر حالات التنافي سواء المباشرة منها أو غير المباشرة والتي من شأنها أن تؤثر في استقلالية محافظ الحسابات أثناء عمله.⁽⁴⁾

¹. Yves Guyon et Georges coquereau, le commissaire aux comptes, op.cit., p.280.

². Jaques Lebland, Les commissaires suppléants, R.T.D.com., Dalloz, Paris, 1975, p.p.784 à 790.

³. فقد ألزم المشرع الجزائري كل بنك أو مؤسسة مالية بتعيين على الأقل محافظين اثنين للحسابات وهذا ما جاء في المادة 100 من الأمر رقم 11/03 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بالنقد والقرض، ونفس الحكم بالنسبة للشركات القابضة إذ أوجب عليها تعيين على الأقل محافظين للحسابات، وهذا ما أكد عليه المشرع الجزائري في المادة 732 مكرر 02 من ق.ت. المعدل والمتمم بالأمر رقم 27/96 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، ج.ر.، ع.77 المؤرخة في 11 ديسمبر 1996، ص.4.

⁴. Yves Guyon, Droit des affaires, op.cit, p.406.

كما يسأل كذلك إذا لم يحترم الإشعار المسبق عند استقالته والذي حددت مدته بثلاثة أشهر وكذلك لم يتم بإعداد تقارير يبين فيها المراقبات والإثباتات الحاصلة أثناء قيامه بمهامه.⁽¹⁾

¹. إذ أوجبت المادة 46 من القانون الإطار المنظم للمهنة احترام هذه الإجراءات وإلا اعتبرت هذه الاستقالة بنية الإضرار بمصالح الشركة.

وتمتد هذه الأخطاء إلى أبعد من فترة الاستقالة، إذ قد يسأل محافظ الحسابات الذي يشغل بعد انتهاء عهده في الشركة، منصب مدير أو إداري في نفس هذه الشركة.⁽¹⁾

غير أنه لا يمكننا الحديث عن الآثار المترتبة عن المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات ما لم تتسبب في وقوع أضرار.

الفرع الثاني: الضرر الذي قد يسببه محافظي الحسابات

لا يمكن تصور قيام المسؤولية المدنية دون حدوث ضرر،⁽²⁾ لذلك يشترط حصول أضرار عن تلك الأخطاء المقترفة من محافظي الحسابات لمساءلتهم مدنيا ومطالبتهم بإصلاح ما أفسدوه،⁽³⁾ ويتسم الضرر الذي يحدثه محافظي الحسابات والموجب للتعويض بخصائص تجعله يتفرد عن باقي الأضرار الأخرى (أولا)، وبفعل ممارسة محافظي الحسابات لمهامهم قد تتجسد هذه الأضرار في صور (ثانيا).

أولا: خصائص هذه الأضرار

فوجب أن تتوفر في الضرر الحاصل بسبب أخطاء محافظي الحسابات شروط تجعله يرتقي لأن يكون محل تعويض، فعلى الضرر أن يكون مادي (01)، ويجب أن يكون حال وواقع (02) كما أنه ينبغي أن يكون شخصي (03)، وأخيرا يجب أن يكون قابلا للتقدير (04).

¹. André Dalsace, op.cit., p.82.

². المادة 124 من القانون المدني الجزائري.

³. محمد فريد العريني، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2003، ص.322.

01 – الضرر المادي والمعنوي:

فالضرر الذي يصيب الشركة أو الغير من جراء أخطاء محافظي الحسابات ممكن أن يكون مادي أو معنوي حسب الحالات.⁽¹⁾ فالضرر المادي هو الذي يلحق بممتلكات والحقوق المالية للطرف المتضرر،⁽²⁾ ورغم أنه من الصعب تصور وجود ضرر معنوي إلا أن إمكانية ذلك معقولة جدا خاصة إذا كانت الشركة تمتلك سمعة تجارية طيبة في الأوساط التجارية ثم تتدهور هذه السمعة بسبب خطأ فادح من طرف محافظ الحسابات أدى إلى إشهار إفلاسها.⁽³⁾

وهكذا فقد قضت محكمة النقض الفرنسية في 16 نوفمبر 1981 بأن فقدان الشركة لجزء من رأسمالها يعتبر من قبيل الأضرار المادية التي يسأل عنها محافظي الحسابات.⁽⁴⁾

02 – يجب أن يكون الضرر حال وواقع:

فلا يمكن الحديث عن تعويض عن أضرار لم تحدث بعد، وهذا إعمالا للقواعد العامة التي تحكم تقييم الأضرار بشكل عام، فوجب على المضرور إثبات أنه لحقه ضرر حال جراء خطأ محافظ الحسابات،⁽⁵⁾ وتبقى هذه المسألة بين يدي قضاة الموضوع الذين يُقدرون وقوع الخطأ من عدم وقوعه، خاصة وإن كانت إثباتات المضرور غير مجدية.⁽⁶⁾

¹. Mounaim Amraoui, La responsabilité du commissaires aux comptes d'une société anonyme dans le cadre de sa mission générale, op.cit., p.51.

². Joel Maneger et Thierry Granier, op.cit., p.p.153 et 153.

³. Jaques Potdevin, Le commissaire aux comptes, 1^{er} éd., Dalloz, Paris, 1996, p.64.

⁴. Cour Cass.(ch.com) 16 novembre 1981, note Emmanuel du Pontavice, Rev.Soc. n° Juillet-Septembre 1982, Dalloz, Paris, p.p.532 et 533.

⁵. Yves Guyon et Georges coquereau, Le commissaire aux comptes, op.cit., p.280.

⁶. Ibid.

ويستوي الضرر الحال بأن يكون واقع دفعة واحدة أو بصورة مستمرة، وفي هذه الحالة وجب على قضاة الموضوع الأخذ بعين الاعتبار استمرارية الضرر في تقييمهم للتعويض.⁽¹⁾

03 - يجب أن يكون الضرر شخصي:

وهذا إعمالا للقواعد الإجرائية العامة والتي تطبق على مسألة الصفة، فلا يمكن أن ترفع الدعوى إلا من ذي صفة، فحتى يحق للمتضرر رفع دعوى إصلاح الضرر ضد محافظ الحسابات المتسبب فيه وجب عليه أن يثبت أنه المتضرر شخصيا.⁽²⁾

وفي هذا الصدد وفي حكم صادر عن محكمة النقض الفرنسية بتاريخ 17 أكتوبر 1984 قضت المحكمة بمسؤولية محافظ الحسابات عن الأضرار التي لحقت شخصيا بمجموعة من الأشخاص كانوا قد عمدوا على التعامل مع شركة بعد أن اطلعوا على تقرير محافظ حساباتها والذي لم يذكر فيه أية إشارة أو ملاحظة تبعث الشك في الوضعية المالية لهذه الشركة، الأمر الذي أدى بهؤلاء الأشخاص إلى شراء أسهم بعد أن طرحت الشركة المذكورة بعض أسهمها للبيع.⁽³⁾

وقد يقصد بالضرر الشخصي كل إنقاص في الحقوق المادية أو المعنوية وكل إضرار بالمراكز القانونية للأشخاص، وبالتالي قد يكون للمحاسب المعتمد الحق في رفع دعوى ضد محافظ الحسابات يطالبه فيها بتعويض الضرر الذي لحقه بسبب محضر أعده محافظ الحسابات أوقف بسببه المحاسب عن العمل داخل المؤسسة التي تقع تحت رقابة محافظ الحسابات.

¹. Benmansour Mohamed El Bachir, La responsabilité civile et pénale des commissaires aux comptes, Journée d'étude sur le commissaire aux comptes, Conseil de l'ordre National, Alger, Avril 2006,p.9.

². سعيد بوقرور، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي حسابات شركة المساهمة، مجلة المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، 2005، ص.90.

³. Anne Charvériat et Alain Couret, Droit des affaires, société commerciales, éd. Francis lefebure,Paris,2004,p.771.

04 - يجب على الأضرار أن تكون قابلة للتقدير:

إذ من أهم المسائل التي تبقى صعبة في المسؤولية المدنية هي قابلية الضرر للتقدير والمعايير التي يجب احترامها في تقدير الأضرار خاصة تلك الأضرار المعنوية،⁽¹⁾ الأمر الذي جعل محكمة النقض الفرنسية في 14 جانفي 1984 تقضي برفضها صراحة تقدير الضرر الأدبي الذي لحق الشركة وهذا لصعوبة تقديره.⁽²⁾

ثانيا: صور الضرر

يتجسد الضرر اللاحق بالشركة والشركاء أو الغير من جراء خطأ محافظ الحسابات في صورتين، فقد يتخذ شكل الخسارة (01)، كما قد يتخذ صورة فوات فرصة للربح (02).

01- الخسارة:

هي حالة من نقص يمس الذمة المالية للشركة أو يمس أصولها نتيجة عملية غير مدروسة،⁽³⁾ وللخسارة عدة صور تتجسد في أرض الواقع في صورتين أساسيتين:

أ - اختلاس أموال الشركة:

فقد يحدث وأن يكون محافظ الحسابات متواطئ مع أحد المسيرين من أجل اختلاس أموال الشركة، فهنا التعويض يكون بقدر الأموال التي اختلست.⁽⁴⁾

وتبقى للقاضي السلطة التقديرية في تقييم أي ضرر لحق الشركة من جراء هذا الاختلاس، لأن إرجاع المال وحده لا يكفي كون الشركة قد تكون قد فقدت جزء من عملائها بسبب النقص في التوريد الذي كان سببه نقص السيولة.

¹. Alain Sayag, vol.1, op.cit., p.434.

². Ibid.

³. Arlette Martin-serf, La responsabilité civile des dirigeants sociaux: un nuancier de plus en plus subtil, Mélanges Jean Pierre Sortais, Etablissement Emile Bruglant, Bruxelles, 2002, p.389.

⁴. Georges Ripert et René Roblot, Traité élémentaire de droit commercial, L.G.D.J., Paris, 1972, p.p.755 et 759.

ب- شراء أسهم شركة مفلسة:

فقد يقدم الغير على شراء أسهم طرحت في السوق من طرف شركة معينة نظرا لأنهم اطلعوا على تقرير محافظ الحسابات حول وضعيتها المالية وكان هذا التقرير إيجابي أظهر الشركة في صورة مريحة تبعث على الاطمئنان على عكس ما كان عليه الواقع⁽¹⁾ ففي هذه المسألة ثار جدال حول التعويض:

- رأي يدعو إلى تعويض الفارق بين ثمن السهم الحقيقي والثنن المشتري به.⁽²⁾

- أما رأي آخر فجاء بفكرة شراء محافظ الحسابات لهذه الأسهم ما دام تقريره الايجابي حول الشركة هو الذي دفع الغير لشراء أسهمها، ويبقى له تقديم استقالته لوجود حالة من حالات التنافي المباشرة.⁽³⁾

02- فوات فرصة للربح:

قد يتجسد الضرر في فوات فرصة على الشركة في تحقيق أرباح بسبب أخطاء محافظي الحسابات.⁽⁴⁾

فقد يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقارير كاذبة عن وجود أرباح خيالية جعلت من الشركة تحجم عن شراء بعض العقارات بثمن كان سيكسبها فائدة لو أقدمت على شرائها.⁽¹⁾

¹. Anne Charvériat et Alain Couret, Droit des affaires, société commerciales, éd. Francis lefebure, Paris, 2004, p.771.

². علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص.239.

³. Christian De Lauzainghein et Alain Viandier, op.cit., p.116.

⁴. بن عزوز فتيحة، حماية الأقلية في شركة المساهمة، رسالة ماجستير، جامعة تلمسان، 2007-2008، ص.111.

وفي هذه الحالة قد يكون الضرر فردي أو جماعي، فقد يمس أحد الشركاء في الشركة كما قد يمس برأسمال الشركة ككل.⁽²⁾

وبعد التحقق من حدوث أضرار بسبب أخطاء محافظي الحسابات، يقع على طالب التعويض إثبات العلاقة السببية بين خطأ هذا المهني والضرر الحاصل.

الفرع الثالث: وجود العلاقة السببية بين الخطأ والضرر

لا يمكن للطرف المتضرر استقاء التعويض عن الأضرار التي لحقته جراء خطأ محافظ الحسابات إلا إذا استطاع إثبات العلاقة السببية بواسطة وسائل الإثبات القانونية (أولاً)، غير أن هذه المسألة ليست بهذا القدر من السهولة، فقد يواجه طالب التعويض عراقيل في إثبات العلاقة السببية بين الخطأ والضرر (ثانياً).

أولاً: وسائل إثبات العلاقة السببية

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل مدنياً لمجرد وجود خطأ وضرر ما لم يقيم طالب التعويض بتقديم ما يثبت وجود العلاقة السببية بين ذلك الخطأ والضرر المتحصل عليه.⁽³⁾

وتثبتت العلاقة السببية بين خطأ محافظي الحسابات، والضرر الحاصل وفقاً للقواعد العامة الموجودة في القانون المدني⁽⁰¹⁾ لكن يمكن لمحافظ الحسابات دفع المسؤولية عن نفسه وفقاً لنفس الأحكام⁽⁰²⁾.

¹. Jean – Jacquet Daigre, Le commissaire aux comptes demeure un professionnel Liberal responsable, Rev.Soc.,2010,p.174.

². Dominique Vidal, Pertes de capitaux propres et responsabilité civile des commissaires aux comptes, op.cit.,p.408.
v.aussi: Yves Guyon et Georges coquereau, Le commissaire aux comptes, op.cit., p.p.280 et 281.

³. Géraldine Lamoril, Responsabilité civile du commissaire aux comptes et perte de chance de la caution, La semaine Juridique Entreprise et Affaires n°06, 05 Janvier 2004, p.203.

01- وسائل الإثبات:

تختلف وسائل الإثبات هنا باختلاف العمل المطلوب من طرف محافضي الحسابات، فقد يكون هؤلاء مطالبون ببذل عناية(أ)، أو بتحقيق نتيجة(ب).

أ-الالتزام ببذل عناية:

في غياب حكم أو قرار في الجزائر يقضي في مسألة التكيف القانوني لمهام محافضي الحسابات ما إذا كانت تدخل في باب بذل العناية أو تحقيق نتيجة، نأخذ ما توصلت إليه محكمة استئناف باريس في 23 فيفري 1978 عندما قضت صراحة بأن محافظو الحسابات ليسوا ملزمون بتحقيق نتيجة وإنما عليهم الالتزام ببذل عناية فقط، بل ذهبت المحكمة في قرارها إلى أبعد من ذلك عندما أقرت بأن هؤلاء المهنيين ليس ملزمون إلا بالحرص والحذر.⁽¹⁾

وهذا الحكم قد أخذ به المشرع الجزائري في القانون الإطار المنظم للمهنة في المادة 59 منه.⁽²⁾

فهنا حتى تقوم العلاقة السببية بين خطأ محافظ الحسابات والضرر وجب أن يكون الخطأ هو المؤثر والمنتج،⁽³⁾ وفي هذه الحالة يكفي إثبات أنه لو قام محافظ الحسابات ببذل عناية لجَبب الشركة الضرر الذي لحقها، ولهذا يجب عليه بذل عناية رجل المهنة الذي وجب احترام الاجتهادات المهنية في هذا المجال.⁽⁴⁾

¹. Cour d'Appel Paris, 23 février 1978, note Emmanuelle du Pontavice, Rev.Soc. n°01, 1979,p.98 à 112.

². المادة 59 من القانون المنظم للمهنة: " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج."

³. علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص.240.

⁴. Cour d'Appel d'Amiens, 08 Septembre 2003, (ch.réuniers), Bull.CNCC. n°131, 2005, note Philippe Merle: « Monsieur J. a manqué à ses obligations d'homme de l'art en n'accomplissant pas les diligences normalement exigées pour l'exercice de la mission

ويستشف من هذا الكلام أنه لو قام دليل على أن الضرر الحاصل كان سيقع حتى في غياب خطأ محافظ الحسابات، فإن هذا الأخير لا يسأل عن الضرر اللاحق بالشركة بحكم انعدام العلاقة السببية وهذا ما قضت به محكمة النقض الفرنسية.⁽¹⁾

ب-الالتزام بتحقيق نتيجة:

وهنا يصبح محافظ الحسابات معرض للمسؤولية المدنية بطريقة مكشوفة جداً، بحيث يتجسد عمله في هذا النوع من المهام في عمل ملموس كتقرير أو إخطار مثلاً، ومن أمثلة ذلك استدعاء محافظ الحسابات الجمعية العامة من أجل الانعقاد، فإذا لم يتم بذلك رغم وجود ضرورة تستدعي الاجتماع تعرض للمساءلة المدنية، وهنا يسهل إثبات هذا الخطأ عن طريق إثبات عدم تحصلهم على الاستدعاء.⁽²⁾

ويرى بعض الفقه الفرنسي أن محافظ الحسابات الذي يلزم بتحقيق نتيجة يكون عرضة للمساءلة بحيث أن عدم تحقيقه للنتيجة يُنشأ قرينة وقوع الخطأ من جهة وقرينة وجود العلاقة السببية بين هذا الخطأ والضرر الحاصل من جهة أخرى.⁽³⁾

وبالرجوع إلى القانون الجزائري، نجد أنه قد ذكر عدة حالات يكون فيها محافظ الحسابات ملزم بتحقيق نتيجة، وهذا ما يظهر جلياً في المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم

qui lui été confiée et que ce manquement est en relation causale avec le préjudice subi par la société S. Résultant des détournements de fonds commis par Madame X. »

¹. Cass Com.14 octobre 1959,J.C.P.59,II,11308, note Neetoux.

². Thierry Granier, Détermination de la responsabilité du commissaire aux comptes, op.cit., p.p. 381 et 382.

³. Didier Poracchia, lavre Merland et Marie lamoureaux,op cit,p.4:

315/01 إذ يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بتحرير محضر يقوم فيه بجرد كل الأملاك المنقولة وغير المنقولة المكتسبة أو موضوع الإعانة.⁽¹⁾

وكل محافظ حسابات لم يقم بهذا الجرد يكون قد تسبب في خطأ يتعلق بتحقيق نتيجة، ويكون بذلك من السهل بما كان إثبات العلاقة السببية بين الخطأ المقترف والأضرار التي ترتبت عنه إن وجدت، وذلك بإثبات انعدام محضر الجرد.⁽²⁾

02- وسائل دفع المسؤولية:

لقد أقر القانون لمحافظ الحسابات الحق في دفع المسؤولية عن نفسه وفقا للأوضاع المقررة في القانون المدني، فقد يدفع المسؤولية عن نفسه بإثباته عدم وجود خطأ (أ)، أو بأن الخطأ الواقع كان خارج إرادته (ب)، أو بأن الخطأ كان بسبب الضحية نفسه (ج).

أ- إثبات محافظ الحسابات عدم وجود خطأ:

رغم أن محافظ الحسابات غير ملزم بالإثبات وإنما يقع ذلك على عاتق المضرور، لكن قد يقوم بخطوة استباقية فيحرر محضر يوضح فيه الأمور التقنية ويحلل فيه بعض المسائل التي قد يجهلها طالب التعويض حتى يثبت بأنه لم يخطأ في أداء مهامه.⁽³⁾

فيمكن لمحافظ الحسابات أن يثبت بأنه قام بواجب الحرص والحذر الذي تمليه عليه قواعد الممارسة المهنية، ما دام ليس ملزم بتحقيق نتيجة وإنما ببذل عناية فقط،⁽¹⁾ كما

¹. Mohamed Chemissa, Le commissaire aux comptes et le relance de l'économie Algérienne, El-Watan du 10 aout 2005, p.p.7 et 8.

². المرسوم التنفيذي رقم 351/01 المؤرخ في 10 نوفمبر 2001 والمتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 11/99 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلق بكيفيات مراقبة واستعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات، أنظر:

Mohamed Chemissa, Le commissaire aux comptes et le relance de l'économie Algérienne, El-Watan du 10 aout 2005, p.p.7 et 8.

³. Christian De Lauzainghein et Alain Viandier, op.cit., p.125.

يمكنه كذلك أن يثبت بأنه قام بتحفظات على الحسابات التي وردت في التقرير السنوي الصادر عن القائمين بالإدارة، إلا أن الجمعية العامة لم تأخذ هذه التحفظات بعين الاعتبار.⁽²⁾

ب- إثبات محافظ الحسابات أن الخطأ خارج عن إرادته:

وهذا بإثبات وجود قوة قاهرة دامت فترة من الزمن جعلت محافظ الحسابات لا يقدر على مزاولة مهامه،⁽³⁾ ومثال ذلك ضياع وثائق حسابية بسبب فيضانات دامت أكثر من شهر.

كما قد يكون للغير يد في الخطأ بحيث تتعرقل مهمة محافظ الحسابات، ومثال ذلك خطأ المسيرين، فالمسير كقاعدة عامة لا يسأل محافظ الحسابات عن أخطاءه،⁽⁴⁾ لكن مع ذلك يقع عليه القيام بأي إجراء يراه مناسباً كإعلام الشركاء بتعنت المسيرين وعدم تمكنه من القيام بمهامه على أحسن وجه،⁽⁵⁾ وفي هذه الحالة لا يسأل محافظ الحسابات إن

¹. Jean François Barbiéri, Fondement de la responsabilité des commissaires aux comptes et réparation du dommage souffert par la société controlée, op.cit.,p.p.1114 et 1115.

². Ibid.

³. علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص.244.

⁴. مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص.332.

⁵. المادة 27 فقرة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: "على المهني الذي قد يعاين تجاهل واجبات أو قصور يعرقلان أداء مهمته، أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابياً ويطلب منهم تدارك ذلك تحت طائلة وجوده في وضعية الشريك السلبي."

تطورت الأحداث ونشأت عنها أضرار معتبرة لحقت بالشركة، لأنه يكون قد قام بما تمليه عليه الاجتهادات المهنية من واجبات اتجاه الشركة محل المراقبة.⁽¹⁾

ج- خطأ الضحية:

فلو أثبت محافظ الحسابات أن الضرر الحاصل كان بسبب أخطاء المضرور وأنه لم يرقم إلا بما يراه مناسباً لأداء مهمته الأساسية المتمثلة في الرقابة، فإنه لا يكون مسؤولاً عن الأضرار التي ترتبت عن هذه الأخطاء.

¹. Bernard Bouloc, L'obstacle à l'exercice des fonctions du commissaires aux comptes, contesté par la société, Rev.Soc.,2010,p.859 et s.

وهكذا فقد إنتهت محكمة فرساي إلى إعتبار محافظ الحسابات غير مسؤولاً إذا ما قام بإعلام الشركة بأن الحسابات غير شرعية حتى وإن انعدم تقرير يثبت ذلك، ما دام أنه أثبت بواسطة إعلان أنه قام بإعلام الشركاء بعدم مصداقية الحسابات المقدمة من طرف القائمين بالإدارة وأنها لا تعكس الوضعية المالية الحقيقية للشركة.⁽¹⁾

غير أن هذا الحكم قد يحمل في جوانبه خرقاً لمبدأ تحقيق النتيجة في مثل هذه المهام، إذ يلزم على محافظ الحسابات إعداد تقاريره، وفي انعدام هذه التقارير قد تقوم مسؤوليته على أساس عدم تحقق النتيجة.

ثانياً: العراقيل التي تحول دون إثبات العلاقة السببية

إن إثبات العلاقة السببية بين خطأ محافظي الحسابات والضرر الناتج عنه ليس سهلاً في كل الأحوال، فقد تطرأ بعض المعطيات التي تجعل هذا الإثبات عسيراً، فإلى جانب طبيعة الخطأ المنسوب لمحافظ الحسابات(01)، هناك في بعض الأحيان تداخل أخطاء أشخاص آخرين تجعل من هذا الإثبات صعباً(02)، كما أن نقص خبرة ودراية طالب التعويض بالأمر المتعلقة بمهام محافظ الحسابات يجعل من مسألة الإثبات مستعصية عليه (03).

01- العراقيل التي تعود إلى طبيعة خطأ محافظي الحسابات:

إن طبيعة خطأ محافظي الحسابات التي تتسم بما يعرف بالامتناع أو التقصير جعل من العلاقة السببية كذلك تأخذ الطابع السلبي، وهذا عقْد من مهمة المتضرر في إثبات هذه العلاقة،⁽²⁾ لذلك يفلت محافظي الحسابات في كثير من الأحيان من المساءلة المدنية بحجة أنهم قاموا بجميع الالتزامات التي هي على عاتقهم والتي تمليها عليهم الاجتهادات المهنية.⁽³⁾

¹. Joël Monéger et Thierry Granier, op.cit., p.157.

². Yves Guyon et Georges coquereau, Le commissaire aux comptes, op.cit., p.p.280 et 281.

³. Yves Guyon, La société anonyme, Dalloz, Paris,1994,p.67.

وهناك ما يُرجع طبيعة الخطأ إلى طبيعة المهام في حد ذاتها، والتي تقتصر فقط على مهمة المراقبة وهذا لا يتأتى إلا عبر وسائل عددها القوانين التنظيمية المنظمة للمهنة كتحرير محاضر أو تقارير، إعلام القائمين بالإدارة والشركاء بكل ما يتعلق بتسيير الشركة، وإبلاغ السيد وكيل الجمهورية، في انعدام هذه الوسائل قد يسهل على طالب التعويض إثبات العلاقة السببية حتى ولو تعلقت بالجانب السلبي لخطأ محافظ الحسابات.⁽¹⁾

02- تداخل أخطاء محافظي الحسابات مع أخطاء الآخرين:

وهذه الحالة شائعة جدا كون محافظ الحسابات يعمل دائما بجانب زملاء في نفس الشركة أو معاونين له، وأمام عدم إمكانية تجزئة الخطأ، قد يصعب على طالب التعويض نسب الخطأ لمحافظ الحسابات.⁽²⁾

ومن أمثلة هذا التداخل، قيام أحد مسيري الشركة بسرقة مبلغ كبير من المال وعدم اكتشاف ذلك من طرف محافظ الحسابات، فقد قضت محكمة استئناف باريس بأنه إذا وقع الضرر ولم يكن بالإمكان تداركه حتى في حالة عدم وجود خطأ محافظ الحسابات فلا يكون هذا الأخير مسؤولا،⁽³⁾ ولا نجد في القضاء الجزائري حكم أو قرار يتعاطى مع هذه المسألة.

03- عراقيل تتعلق بطالب التعويض:

فأمام الدراية الواسعة لمحافظي الحسابات بأصول المهنة، يجد طالب التعويض نفسه في ميدان لا يعرف عنه الكثير، الأمر الذي يصعب عليه نوعا ما مسألة الإثبات.⁽⁴⁾

¹. Aziz Dieye, op.cit., p.31.

². Cour d'Appel Paris le 08 Mars 1932, note Jean Barat, Gaz, Pal., I, 1932, p.925.

³. Ibid.

⁴. Jean – Jacqued Daigre. op.cit., p.174 et s.

فقد لا يعرف طالب التعويض خبايا المهنة التي تجعله يقف على أخطاء محافظي الحسابات، وهذا الأمر يظهر جليا في عدد القضايا التي يفلت منها محافظ الحسابات من العقاب،⁽¹⁾ الأمر الذي جعل بعض الفقه يعيد النظر في طبيعة التزام محافظ الحسابات من التزام ببذل عناية إلى التزام ببذل عناية فائقة.⁽²⁾

وأمام هذا الوضع بات من الضروري على القضاء أن يكون أكثر حزما في مسألة إثبات الخطأ المنسوب لمحافظي الحسابات وطبيعة التزامهم، حتى يقدم المساعدة للمضروب الذي تكون مصالحه قد تعرضت لأضرار جراء أخطاء محافظي الحسابات.

وبعد التطرق لأهم النقاط القانونية التي تتعلق بالمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات سيأتي الحديث في المبحث الثاني عن المسؤولية الجنائية لهؤلاء المهنيين.

المبحث الثاني: المسؤولية الجنائية لمحافظي الحسابات

إن محافظي الحسابات مثلهم مثل أي فرد في المجتمع ملزمون باحترام القانون تحت طائلة تعرضهم لعقوبات جزائية، بالإضافة إلى تلك العقوبات التي تكون بمناسبة ممارسة المهام المنوطة بهم، فنقوم المسؤولية الجنائية لمحافظي الحسابات لمجرد توافر الشروط المنصوص عليها في القانون (المطلب الأول)، لا سيما اقترافهم لجرائم تتعلق أساسا بمهام المراقبة وكذلك جرائم أخرى يحكمها القانون العام (المطلب الثاني).

¹. François Pasqualini, La nature de la faute justifiant le relèvement judiciaire des fonctions d'un commissaires aux comptes, Rev.Soc,1994,p.281.

². Jacques Mestre et Didier Velardochino, Lamy sociétés commerciales, 2008, p.1531 « ... l'intensité des obligations de moyen à la charge du commissaires aux comptes était variable, allant de l'obligation de moyens légère vers l'obligation de résultat, en passant par ce que l'on a pu qualifier **d'obligation de moyens renforcé**. »

المطلب الأول: شروط قيام المسؤولية الجنائية لمحافظي الحسابات

على عكس المشرع الفرنسي الذي ضبط الإطار القانوني للمسؤولية الجنائية⁽¹⁾ لمحافظي الحسابات بمناسبة صدور قانون 15 ماي 2001،⁽²⁾ لم يكن المشرع الجزائري على ذلك القدر من التنظيم، فكانت هنالك مجموعة من القوانين تحكم هذا النوع من المسؤوليات هنا وهناك ما بين القانون التجاري والقانون الإطار المنظم للمهنة وقوانين أخرى.

وتبقى مسألة القصد الجنائي هي المهيمنة في المسؤولية الجنائية لمحافظي الحسابات، فلا بد من أن يقدم محافظ الحسابات على إتيان الفعل الإجرامي وهو مدرك عواقب ذلك (الفرع الأول)، كما أن هذه المسؤولية كان لها إطار قانوني ليس كذلك الموجود في فرنسا، لكنه مع ذلك ساعد في تأصيل نظرية قائمة بذاتها حول المسؤولية الجزائية لمحافظي الحسابات (الفرع الثاني).

الفرع الأول: توافر القصد الجنائي

لا يمكن أن يأخذ الفرد جنائيا على أفعال اقترفها إلا إذا ذهبت نيته وإرادته إلى إحداث هذا الأثر،⁽³⁾ كذلك الأمر بالنسبة لمحافظ الحسابات، فلا يمكن مساءلته جنائيا إلا إذا

¹. نعني بالمسؤولية الجنائية، تحمل الشخص لتبعية إخلاله بقاعدة جنائية، أنظر: محمود نجيب حسني، قانون العقوبات اللبناني، القسم العام، بيروت، 1967، ص.458.

فتتميز المسؤولية الجنائية بالعقوبة الجزائية التي توقع على المذنب الذي قام بفعل معاقب عليه بقانون العقوبات، أنظر: محمد زكي محمود، آثار الجهل والغلط في المسؤولية الجنائية، دار الفكر العربي، 1968، ص.02.

². Edith Merle, L'entrée en vigueur des dispositions de la loi N.R.E. relative aux sociétés commerciales, P.A., 22 mai 2001, n°101, p.p.15 et s.

V.aussi: Hervé le Nabasque, Commentaire des principales dispositions de la loi du 15 mai 2001 sur les nouvelles régulations économiques intéressant le droit des sociétés (1^{er} partie), P.A., 05 Juillet 2001, n°133, p.p.3 à 15.

³. Nicole Stolowy, La responsabilité pénale du commissaire aux comptes, Rev.Soc., 1998, p.525.

اقترن فعله بقصد جنائي من أجل إحداثه (أولاً)، لكن لا تطبق هذه القاعدة في كل الحالات بل ترد عليها بعض الإستثناءات (ثانياً).

أولاً: القاعدة العامة

إن المهمة الأساسية للقضاء لا تكمن في تعويض المتضررين أو إعادة التوازن الاقتصادي في المصالح التجارية وإنما تكمن مهمته في معاقبة الإهمال العمدي للأفراد.⁽¹⁾ وما دام محافظ الحسابات فرد من المجتمع فتنطبق عليه نفس القاعدة، فلا يمكن معاقبة هذا المهني إلا إذا أقدم على الفعل بنية إجرامية (01) وتجدت هذه النية في مظاهر وصورة تكرست على أرض الواقع عبر أفعال مادية (02).

01- النية الإجرامية لمحافظ الحسابات:

فيجب على القاضي البحث والتوغل في حيثيات القضية حتى يصل إلى النية الحقيقية لمحافظ الحسابات أثناء افتراضه للفعل محل نظر من طرفه.⁽²⁾ وتجدر الإشارة إلى أن هذه العملية ليست سهلة كما تبدو، لأنها تتعلق بحيثيات القضية ووقائعها التي قد لا تكون في متناول محافظي الحسابات. ويرى بعض من الفقه أن هذا العمل من شأنه تجنب تلك السياسة القاسية المعتمدة في مسألة تجريم مخالفات محافظي الحسابات وأثر ذلك على هؤلاء،⁽³⁾ إذ قد تجعلهم -أي

¹. لأن المسؤولية هي عبارة عن المؤاخظة أو تحمل التبعية بحسب القاعدة المخروقة تتحدد نوع المسؤولية، فإن كانت القاعدة المخروقة جنائية كنا أمام مسؤولية جنائية، أنظر: محمد حماد الهيبي، الخطأ المفترض في المسؤولية الجنائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص.07.

². Nicole Stolowy, La responsabilité pénale du commissaire aux comptes, op.cit., p.525.

³. M.J.Coffy De Boisdeffre, La responsabilité du commissaire aux comptes : Trois ans de décisions judiciaire, Economie et comptabilité, mars 1988, p.p.13 à 16.

السياسة القاسية في تكيف أفعالهم- يعملون في جو من الأريحية ينعكس سلبا على قيمة العمل الذي يقومون به وصدق ومصداقية المراقبة التي تكون الشركة محلها.

وهذا فعلا ما أكد عليه احد رجال المهنة، إذ أقر بأن هذا النوع من الضغوطات قد يؤثر ليس فقط على مهام محافظي الحسابات وإنما على المهنة ككل وعلاقتها بالشركات التجارية،⁽¹⁾ لكن ما هي المعايير المعتمد عليها من أجل تقييم النية الإجرامية لمحافظي الحسابات (أ)؟ وما مدى فعالية هذا التقييم (ب)؟

أ- معايير تقييم النية الإجرامية:

إن تقييم النية الإجرامية لمحافظي الحسابات يمر عبر استخراج كل العناصر المكونة للجرم ثم محاولة تحليلها وفقا لكل حالة،⁽²⁾ وهكذا فقد قضت محكمة النقض الفرنسية الغرفة الجزائية، بأنه ورغم أن محافظ الحسابات قد قام بإخطار السيد وكيل الجمهورية بالأفعال الإجرامية إلا إن هذا الإخطار كان ينطوي على نية إجرامية لأنه لم يأتي في أوانه، مع العلم أن محافظ الحسابات كان يعلم بوجود هذه الأفعال الإجرامية في وقت سابق عن وقت الإعلام مما جعل هذا الإبلاغ غير مجدي نفعاً.⁽³⁾

ولقد أقر القضاء الفرنسي أنه لا يوجد معايير تطبق في مسألة تقييم النية الإجرامية، وإنما يرجع قضاة الموضوع دائما إلى حيثيات القضية ويبحثون في العناصر المكونة

¹. René Ricol, notre profession est l'objet de trop de pressions et d'attaques, P.A., 25 septembre 2000, n°191, p.p.69 à 72 : « ... Bref, on oublie tout, sauf de nous mettre en cause lorsque il ya un problème, Nous apparaissions de plus en plus en premiers ligne, **au point que les jeunes se détournent de la profession, estimant à juste titre que ce metier devient trop dangereux.** »

². Cass.Crim., 02 Avril 1990, notre Bernard Bouloc, Rev.Soc.1990, p.461.

³. Cass. Crim., 26 Mai 1986, Bull.CNCC.mars 1987.65.p.83: « attendu qu'il estiment que G.dés 1975, avait connaissance non seulement de graves irrégularités dans la comptabilité sociale mais aussi des détournements imputable au gérant et susceptible de poursuite pénales ; qu'il relevent que, si ce commissaire aux comptes avait conformément à la loi, dénoncé ces faits au procureur de la république, l'intervention à l'époque de ce magistrat aurait évité avec aggravation du passif chiffré en 1978, après dépôt de bilan, à 5166785 F. »

للجرم ومدى توفر نية إحدائه،⁽¹⁾ لكن إلى أي مدى يمكن لقضاة الموضوع تقييم هذه النية، أي ما مدى هذا التقييم، أي ما مدى حجبية تقييم النية الإجرامية لمحافظي الحسابات ؟

ب- مدى تقييم هذه النية الإجرامية:

إن هذه النقطة من البحث تكتسي أهمية بالغة تتحدد أساسا في مسألة إلى حدود قضاة الموضوع في تقييمهم للنية الإجرامية وفي إستقرائهم لحديثات القضية.

حتى تتضح الصورة وجب أن نضرب مثال، فلو أن محافظ الحسابات لم يقم بالإبلاغ عن بعض الأمور غير القانونية أو بعض المخالفات التي اقترفها القائمون بالإدارة، لكن بعد فترة قام هؤلاء المسيرين بإعادة الأوضاع إلى ما كانت عليه في الأول، فالسؤال الذي يطرح: هل يسأل محافظ الحسابات عن القصد الجنائي الذي دام منذ اكتشافه للمخالفة إلى غاية تصليح الوضع ؟

لم يكن للقضاء الجزائري موقف من هذه المسألة، لذلك نأتي إلى ما استقر عليه القضاء الفرنسي، لقد ظهر في هذه المسألة اتجاهان:

- الاتجاه الأول:

أخذ بالمعنى الواسع لفكرة القصد الجنائي لمحافظي الحسابات، فأكد على أن إعادة الوضع إلى ما كان عليه قبل اقتراف المخالفة لا ينفي وجود الجريمة في الفترة التي سبقت تصحيح الأوضاع، وعليه فإن تصحيح الخطأ من طرف القائمين بالإدارة لا يجعل محافظ الحسابات بعيدا عن المساءلة الجنائية بفعل عدم إخطار السيد وكيل الجمهورية بالأفعال الإجرامية.⁽²⁾

¹. Bernard Henri Dumortier, Infraction relatives aux commissaires aux comptes, Juris Classeur Sociétés Traité, I, 2010, p.1.

². Stéphane Alamowitch, Les commissaires aux comptes doivent ils révéler les faits délictueux corrigés, Capital Finance, n°930, 18 mai 2009, p.p.08 et 09.

وعليه يتعرض محافظ الحسابات لعقوبة تصل إلى الحبس لمدة 05 سنوات وغرامة مالية قدرها 75000 أورو،⁽¹⁾ غير أنه كان هناك رأي ثاني خالف هؤلاء.

- الاتجاه الثاني:

تكرس هذا الاتجاه بصدور عدة قرارات قضائية كان أهمها قرار فارساي والذي جاء ليكرس مبدأ عدم مساءلة محافظ الحسابات عن عدم إبلاغه السيد وكيل الجمهورية بأفعال صُححت من طرف القائمين بالإدارة.⁽²⁾

وهذا الاتجاه جاء كنتيجة المنشور الذي صدر في 23 أكتوبر 1985 والذي نظم مسألة إخطار محافظي الحسابات لوكيل الجمهورية بالأفعال الإجرامية، إذ جاء ليكرس ما توصلت إليه الاجتهادات المهنية وقواعد ممارسة المهنة في هذه المسألة.⁽³⁾

فإذا كان القضاة يرجعون دائما إلى حيثيات القضية من أجل اكتشاف النية الإجرامية لمحافظ الحسابات، ففي ماذا تتجلى مظاهر أو صور هذه النية ؟

02- صور هذه النية:

ما دام فعل محافظ الحسابات يأتي دائما في المرتبة الثانية بعد فعل الفاعل الأصلي فلا يمكنه تغيير الوضع القائم قبل حدوث المخالفة أو حتى القيام بخرق أحد النصوص

¹. L'art.L.820-7 du code de commerce Français: « Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75000 Euro le fais (...) commissaires aux comptes (...) ou de ne pas révéler au procureur de la république les faits délictueux dont il a eu connaissance. »

². Cour d'Appel Versailles, 14 Novembre 2002, note Philippe Merle, p.146: « ... La situation ayant été régularisé, il n'était pas nécessaire de dénoncer. »

³. François Pasqualini, Le principe de l'image fidèle en droit comptable, préface de Emmanuel Du Pontavice, L.I.T.E.C., Paris, 1991,p. 14.

التنظيمية المتعلقة بالمهنة إلا بتضافر جهودهم مع جهود مقترفي المخالفات، لذلك لا يمكن أن نتصور النية الإجرامية لهؤلاء المهنيين إلا إذا اقترنت بفعل ساهم في إخفاء الجريمة (أ) أو قام بتسهيل حدوثها (ب).

أ- إخفاء الجريمة:

وهذه الصورة هي المألوفة، إذ أن طابع الامتناع المعروفة به مهام محافظي الحسابات، جعلت هذه الصورة هي المهيمنة،⁽¹⁾ فقد يعمد محافظ الحسابات على إخفاء جريمة اختلاس أموال الشركة من طرف محاسبها وهذا بإعداده تقرير يكون إما إيجابي يذكر فيه معلومات كاذبة عن الوضعية المالية للشركة،⁽²⁾ أو يكون سلبي أي لا يذكر في تقريره ما اكتشفه من اختلاس.⁽³⁾

وهذه الصورة تعد بحد ذاتها ركن من أركان الاشتراك والتي سيأتي الحديث عنه لاحقا في المطلب الثاني من هذا المبحث.

ولا يتصور إخفاء محافظ الحسابات لفعل الاختلاس دون أن تذهب نيته إلى ذلك، وهكذا فقد قضت محكمة النقض الفرنسية في 17 ديسمبر 2002 بأن النية الإجرامية لمحافظ الحسابات ظهرت جليا عندما سكت في تقريره العام عن ذكر عدم شرعية الحسابات المقدمة من طرف القائمين بالإدارة.⁽⁴⁾

ب - تسهيل وقوع الجريمة:

وهنا تنتقل نوعية أعمال محافظ الحسابات، من أعمال ثانوية تهدف إلى إخفاء الجريمة الأصلية إلى أعمال أساسية تساهم في حدوث الجريمة الأصلية،⁽⁵⁾ وهذا لا يتأتى إلا عبر تزوير المعلومة أو الحسابات المقدمة من طرف القائمين بالإدارة، والتي وردت

¹. Jean François Barbièri, Détournement opérés pour un salaire indélicat: géométrie différentes des responsabilités du commissaire aux comptes et de l'expert comptable, Bull.Joly sociétés, 01 janvier 2001, n°01,p.20.

². Ibid

³. Cour Cass.,17 décembre 2002, note philipe Merle,Bull.Joly sociétés, 2003,p.279.

⁴. Nicole slowy, La responsabilité pénale du commissaire aux comptes,op.cit.,p.526.

⁵. Philippe Peyramaure et Pierre Hermet, Augmentation de capital au moyen d'une créance acquise en dessous de son nominal: une zone d'insécurité fiscale, Gaz.Pal.dimanche 25 au mardi 17 Janvier 2009,p.5 et s.

في التقرير السنوي صحيحة وشرعية، من أجل تسهيل اختلاس رأسمال الشركة بمناسبة رفعه.⁽¹⁾

وفي هذه الصورة تظهر القيمة الحقيقية لدور عمل محافظ الحسابات في إتمام الجريمة التي ما كانت لتتم لولا تدخل هذا المهني، وهذا بإعداده لتقرير سهل من سرقة المحاسب للأموال.⁽²⁾

وتجدر الإشارة إلى أن مسألة القصد الجنائي تتعلق أساساً بمحافظ الحسابات كشخص له إدراك، سواء كان يمارس المهنة في إطار فردي أو بشكل جماعي.⁽³⁾

غير أن قاعدة وجوب توافر النية الإجرامية عند محافظي الحسابات لقيام مسؤوليتهم ترد عليها بعض الاستثناءات.

ثانياً: الاستثناء

إن من أهم ما يميز خطأ محافظي الحسابات هو أنه خطأ سلبي أي يتمثل في فعل الامتناع، لذلك قد لا نجد القصد الجنائي في بعض هذه الحالات ومع ذلك يسأل جنائياً محافظ الحسابات، وهذا يعتبر استثناء عن القاعدة التي تقول بضرورة وجود نية إجرامية، فغياب النية الإجرامية في هذه الحالة كان نتيجة لطبيعة الخطأ المنسوب لمحافظ الحسابات (01)، غير أن هذا النوع من الاستثناءات كان للفقهاء والقضاء موقف غير متقارب حوله (02).

01- غياب النية بسبب طبيعة الخطأ:

¹. Cass.Crim., 12 janvier 1981, note Bernard Bouloc, Rev.Soc, 1981, p.612.

². Nicole slowy, La responsabilité pénale du commissaire aux comptes, op.cit., p.523.

³. Bernard Bouloc, La Responsabilité par abstention du commissaire aux comptes, Rev.Soc., 2007, p.588: « le commissaire aux comptes avait certifié l'exactitude des comptes pour les années 1996 et 1997. Grâce à ces documents, le dirigeant de la société holding et de la société opérationnelle aurait obtenu de la part d'un établissement de crédit un prêt de 22747110 Franc or le commissaire aux comptes aurait peut être, certifié hâtivement les comptes. »

إن في هذه المسألة تطبيقاً للقواعد العامة الموجودة في القانون الجنائي، إذ قد لا يأخذ القاضي بعين الاعتبار توجه النية إلى إحداث هذا الأثر ما دام هنالك آثار مادية (أ)، كما أن حسن نية مرتكب الفعل ليست في كل الأحوال محط تقييم من طرف القضاء (ب).

أ - تجسد الفعل في أثر مادي:

فهنا حتى في غياب قصد جنائي فإن الأثر المترتب عن فعل محافظ الحسابات لا يمكن أن يكون إلا خطأً جنائياً سواء تسبب به عن طريق إهمال أو تقصير في مهامه.⁽¹⁾ وعليه فإن عدم علم محافظ الحسابات ببعض التطبيقات التي يجب أن يتحكم فيها في مجال المحاسبة قد لا تجعله في مأمن عن المساءلة الجزائية حتى وإن غابت النية السيئة هنا.⁽²⁾

ومن بين الأفعال التي قد يصعب تحليل القصد الجنائي فيها هي ممارسة محافظ الحسابات لمهامه رغم وجود حالة من حالات التنافي مع عدم علمه بها، فهل يحكم القاضي ببراءته ويتجاهل بذلك الواقع المادي الذي يقول بعدم الممارسة الشرعية للمهنة، ففي هذا المثال تتكرر بصورة علنية النية هنا، إذ وحتى وإن سلمنا بأنها لم تنطوي على عنصر الغش وسوء النية،⁽³⁾ إلا أن الفعل قد تجسد في أعمال مادية وأصبح القاضي أمام الأمر الواقع مما يتسلم البت في القضية بمساءلة المهني المرتكب لهذا الفعل.⁽⁴⁾

وهذا ما يجعل الفقهاء يتساءلون عن دور حسن النية هنا في هذه الأعمال، فهل تعمل كظرف مخفف يستفيد منه محافظ الحسابات المذنب ؟

¹. Jean François Barbiérie, Element de la comptabilité de présentation de comptes infidèles, Bull.Jolly société, 01 avril 1993, n°04,p.4.

². Ibid

³. Sébastien Desitter, La responsabilité pénale du commissaire aux comptes 2eme partie des infractions pénales propres à sa mission, Economie du samedi 5 au vendredi 11 décembre 2009,p.18.

⁴. Emmanuel Drai, Responsabilité sociétale des entreprises: un mouvement créateur de valeur.P.A.,14 mars 2008,n°54.p.07.

ب - مسألة حسن نية محافظ الحسابات المذنب:

وجب التأكيد على أن مراعاة القضاة لحسن أو سوء نية محافظ الحسابات في الأفعال المقترفة قد يجعل هؤلاء أمام باب تأويلات قد يصعب الخروج منه، وبالنتيجة قد يساعد ذلك على انفلات الكثير من محافظي الحسابات من العقاب الجنائي بحجة إتيان الفعل أو على الأقل الوصول إلى النتيجة المادية بحسن نية.

لذلك كان القضاء صريحا في عدم الأخذ بحسن نية في جرائم قد تجسدت أصلا في أرض الواقع بأفعال مادية لا يمكن والحال كذلك تجاهلها، خاصة وأنه كان لها آثار وخيمة على الشركاء والغير على حد سواء هذا من جهة، ومن جهة أخرى يعد محافظ الحسابات حاميا الشرعية في الشركة، ولا يمكنه ذلك أمام نقص في التكوين أو عدم دراية أصلا بأعراف المهنة.⁽¹⁾

فطبيعة مهام محافظي الحسابات جعلت ميدان تطبيق العقوبة الجنائية على أعمالهم واسع جدا، بحيث أن تلك الأفعال التي تصدر منهم عن حسن نية قد تسبب في مساءلتهم جنائيا.⁽²⁾

02- موقف الفقه والقضاء من هذا الاستثناء:

لم يسائر الفقه في مسألة حسن نية محافظ الحسابات الذي يرتكب فعل جنائي (أ) ما ذهب إليه القضاء في نفس المسألة (ب).

¹. Sébastien Desitter, La responsabilité pénale du commissaire aux comptes 2eme partie des infractions pénales propres à sa mission, Economie du samedi 5 au vendredi 11 décembre 2009,p.22..

². Jean François Barbiérie, Element de la comptabilité de présentation de comptes infidèles, Bull.Jolly société, 01 avril 1993, n°04,p.p.432 et 433.

أ- رأي الفقه:

لقد ذهب الفقه إلى أن محافظ الحسابات الذي قد لا يعلم علم المهني واسع الخبرة في ميدان المحاسبة فيقوم بارتكاب فعل له تكييف جنائي، إلى عدم مساءلته جنائياً على أساس انعدام القصد الجنائي الذي لم يتوفر لديه.⁽¹⁾

فمحافظو الحسابات قد يسعون إلى إبراز الحقيقة لكنهم ليسوا ملزمين بإيجادها، فقد يكون الفعل مجرم كعدم اكتشاف محافظ الحسابات لفعل الاختلاس أو السرقة،⁽²⁾ ولكنه لم يكن سيء النية وحاول إيجاد الحقيقة دون جدوى.

وهذا ما جعل البعض يعزف عن ممارسة هذه المهنة المخوفة بالمخاطر، خاصة وأن نية محافظ الحسابات لا تأخذ بعين الاعتبار في بعض المسائل، ما دام كانت هنالك أفعال مادية تجسدت في أرض الواقع، وهذا ما زاد في قلق ممتهني هذه المهنة.

إلا أن هذا القلق لم يشاركهم فيه القضاء، وكان له نظرة أخرى للمسألة.

ب - رأي القضاء:

انطلاقاً من فكرة الخطأ المفترض، ذهب القضاء إلى تجريم فعل محافظ الحسابات حتى ولو كان حسن النية،⁽³⁾ كون القصد الجنائي في هذه الجرائم غير موجود لأن التجريم فيها ينصب على ذات الفعل بصرف النظر عن النتائج.⁽⁴⁾

¹. Emmanuel charrier, Comptes, finance, gestion: l'intervention des expert comptables judiciaires, la Revue juridique culture droit, Juin 2006,p.1 : « pourtant, la comptabilité ne reproduit pas le visible, elle rend visible ... »

². René Ricol, op.cit.,p.69.

³. رمسيس بهنام، النظرية العامة للقانون الجنائي، شركة الإسكندرية للطباعة والنشر، 1971، ص.940.

⁴. عبد المهيم برك، شرح قانون العقوبات المصري، القسم الخاص، ج ا، مطبعة لجنة التأليف، للترجمة والنشر، القاهرة، 1949، ص.35.

هذا يعني أن هذه الجرائم ينصب فيها التجريم على مجرد السلوك ولا تطلب ذلك نتيجة بمدلولها المادي، إذ أنها من جرائم الخطر التي تتمثل نتيجتها القانونية في تعريض المصلحة المحمية للخطر.⁽¹⁾

وهكذا فقد اعتبر القضاء الفرنسي أن عدم تبصر محافظ الحسابات يعتبر في حد ذاته نية سيئة.⁽²⁾

ولقد لجأ القضاء في معاقبة محافظي الحسابات إلى درجة الخطأ أو عدم الصحة الموجودة في عمل هؤلاء المهنيين.⁽³⁾

كما ذهب كذلك إلى الأخذ بعين الاعتبار كم عمل غير شرعي أو غير قانوني ارتكبه محافظ الحسابات لمعرفة إن كان حسن النية أو لم يكن كذلك، وبالتالي يكفي الرجوع إلى التقرير الذي حرره ومعاينة كم قاعدة قانونية أو تنظيمية تم خرقها للقول في حسن أو سوء نيته.⁽⁴⁾

كل هذه التفاصيل جعلت القوانين الداخلية لكل بلد تضبط كل ما يتعلق بمحافظي الحسابات فيما يخص مسؤوليتهم ولا سيما المسؤولية الجزائية، فكان لهذه المسؤولية إطار قانوني نظم كفاءات تحريكها، وآثارها القانونية في القانون الجزائري على غرار تشريعات أخرى كالتشريع الفرنسي.

¹. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، 1981، ص.ص.435 و 436.

². Delmas –Marty, Droit pénale des affaires, T.II,3^{eme} Ed., Dalloz, Paris, p.315: « Il apparait aux analystes que la jurisprudence a tendance à assimiler l'imprudence des professionnels à la véritable mauvaise fois. »

³. Cass.Crim., 14 novembre 1966, Bull.Crim.,n°291; 8 février 1968: Bull.Crim., n°42.

⁴. Cass.Crim., 14 Janvier 1980, Bull.Crim.,n°21.

الفرع الثاني: الإطار القانوني لهذه المسؤولية

رغم أنه لم يكن يمثل التنظيم الذي ظهر به المشرع الفرنسي وهو يقسم الأفعال الإجرامية لمحافظي الحسابات،⁽¹⁾ إلا أن المشرع الجزائري رسم حدود للإطار القانوني لهذه الأفعال، إذ قد تكون أفعال مجرمة في قانون العقوبات (أولاً)، أو أفعال مجرمة في نصوص القانون التجاري والقوانين المنظمة للمهنة (ثانياً).

أولاً: قانون العقوبات

قبل أن يكون محافظ الحسابات مهني، فهو فرد في المجتمع يحتكم إلى نفس القوانين التي تنظم علاقات الأفراد فيما بينهم، فقد يعاقب على إتيانه فعل ليس بصفته مهني وإنما بصفته فرد عادي (01) وقد يعاقب على أساس الصفة (02).

01- التجريم بسبب خارج عن المهنة:

يبقى محافظ الحسابات فرداً في مجتمع تسوده قوانين رادعة تخص أساساً معاقبة السلوك الإجرامي للأفراد، فإقدام محافظ الحسابات على السرقة، خارج مكان العمل قد يعرضه إلى عقوبة السرقة المنصوص عنها في المادة 350 من قانون العقوبات.⁽²⁾

¹. إذ بعد صدور القانون رقم 420/2001 المؤرخ في 15 ماي 2001 قام المشرع الفرنسي بجمع كل العقوبات الجزائية المطبقة على محافظي الحسابات الذين يرتكبون أفعال نصت عليها المادة ت. 820-4 من القانون التجاري الفرنسي واستخلص ثلاث أنواع من العقوبات:

* / عقوبة عدم احترام محافظ الحسابات لمبدأ الاستقلالية بسبب وجوده في حالة من حالات التناهي (المادة ت. 820-6 من ق.ت.الفرنسي).

* / عقوبة إعطاء معلومات كاذبة (المادة ت. 820-7 من ق.ت.الفرنسي).

* / عقوبة عدم إخطار السيد وكيل الجمهورية بالأفعال التي يمكن أن تكيف على أساس أنها جرائم (المادة ت. 225-240 فقرة 02.ق.ت.الفرنسي).

². المادة 350 فقرة 01 من ق.ع الجزائري: " كل من اختلس شيئاً غير مملوك له يعد سارقاً ويعاقب بالحبس من سنة على الأقل إلى خمس سنوات على الأكثر وبغرامة من 500 دج إلى 20.000 دج " .

وقد يعاقب كذلك على جريمة خيانة الأمانة⁽¹⁾ أو جريمة الاحتيال والنصب⁽²⁾ وهنا تبقى المهنة هي العنصر البارز إذا ما كان له القيام بذلك لولا التسهيلات التي وفرتها له المهنة.

02- التجريم بسبب المهنة:

ففي هذه الحالة، تكون للمهنة دور في تسهيل إثبات الفعل المجرم أصلا في قانون العقوبات، ولعل أحسن مثال هو جريمة إفشاء السر المهني،⁽³⁾ فيعاقب محافظ الحسابات عن جريمة إفشاء السر المهني كونه بحكم المهنة قد اطع على وثائق ودفاتر لم يكن له أن يطلع عليها لولا المهنة، وبالتالي تسريبه للمعلومة مع عدم وجود ما يبرر ذلك⁽⁴⁾ يعد جريمة يعاقب عليها قانون العقوبات.

لكن السؤال الذي قد يطرح: لماذا لم يخص المشرع الجزائي محافظي الحسابات بباب أو فصل يتناول فيه الجرائم المرتكبة بمناسبة قيامهم بالمهام المنوطة بهم؟

فلا نجد أية مادة تذكر محافظ الحسابات، والمثال الذي سبق حول إفشاء السر المهني كان من قبيل الأحكام العامة التي جاءت لتحكم كل المهنيين الذين هم ملزمون بكتمان السر.⁽⁵⁾

¹. المادة 478 ق.ع.ج.

². المادة 372 ق.ع.ج.

³. المادة 301 فقرة 01 ق.ع.ج.

⁴. لأنه كما سيجري عليه الحديث لاحقا في باب جريمة إفشاء السر المهني، قد تكون هنالك بعض الحالات أين يرخص لهؤلاء المهنيين بإفشاء معلومات كانوا قد تحصلوا عليها بمناسبة توليهم مهامهم في الشركة.

⁵. المادة 301 فقرة 01 ق.ع.ج جاء فيها: "... الأطباء والجراحون والصيادلة والقابلات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة ..."

كما أن هنالك بعض الجرائم لا يتصور أن يكون فيها محافظ الحسابات فاعلا أصليا بحكم أركانها، فمثلا جريمة خيانة الأمانة تقتضي الاحتفاظ بالحيازة بعد تسلّم المال بمقتضى عقد الأمانة، وهذا الأمر لا يتصور عند محافظ الحسابات، إذ قد يكون شريكا لكنه لا يكون فاعلا أصليا، فهذه الأفعال عادة تنسب إلى المسيرين.⁽¹⁾

كما أن المادة 243 من قانون العقوبات جاءت لتنظم مسألة ممارسة المهنة في إطار غير مشروع، وهذا يعتبر حكم عام لم يختص به محافظ الحسابات فقط وإنما كل شخص تتوفر فيه هذه الشروط.

ثانيا- القانون التجاري والقوانين المتعلقة بالمهنة:

لقد كان المشرع الجزائري على خطوات نظيره الفرنسي فيما يخص النص على الجرائم المرتكبة من محافظي الحسابات في القانون التجاري(01)، كما قام كذلك بنص على جرائم وعقوبات أخرى في قوانين لها علاقة بمحافظي الحسابات(02).

01- القانون التجاري:

لقد كان للمشرع الجزائري نفس توجه نظيره الفرنسي، إذ جاء في القسم الخامس المعنون بالمخالفات المتعلقة بمراقبة شركات المساهمة، بأحكام جزائية تتعلق بمحافظي الحسابات.

فنص على حالات عدم الملائمة في المادة 829 منه، وأقرّ عقوبات جزائية على كل من تتوفر فيه حالات عدم الملائمة ومع ذلك قبل ممارسة المهنة.

نفس الشيء بالنسبة لإعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها أو إفشاء السر المهني أو عدم إخطاره السيد وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية.⁽²⁾

¹. بن عزوز فتيحة، المرجع السابق، ص.112.

². المادة 830 ق.ع.ج.

ويظهر من خلال هذه النصوص أن الإطار القانوني للمسؤولية الجزائية لمحافظي الحسابات قد تتحدد عن طريق نصوص القانون التجاري وبالضبط بعد تعديل سنة 1993.⁽¹⁾

02- القوانين المتعلقة بالمهنة:

ويتعلق الأمر بالقانون الإطار المنظم للمهنة (أ)، والقانون المتعلق بأخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (ب)، وقانون النقد والقرض (ج).

أ - القانون الإطار:

لا نجد في هذا القانون إلا مادة واحدة فقط عالجت المسؤولية الجزائية لمحافظي الحسابات، إذ جاء فيها: "يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية اتجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني."⁽²⁾

وهكذا فهذه المادة جاءت بحكم عام بعبارة "كل تقصير في القيام بالتزام قانوني" فقد يشمل المخالفات المرتكبة بمناسبة ممارسة مهمة المراقبة وجرائم تتعلق بالشركات التجارية.⁽³⁾

وهذا يعد في حقيقة الأمر خروج عن القواعد العامة التي تحكم هذا النوع من الممارسات المهنية أين يعتمد في الأساس على بعض القواعد والنصوص التي لا تشبه القواعد الأخرى إذ تأتي لتتماشى والطابع الفني لهذه المهنة.

¹. المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أفريل 1993.

². المادة 52 من القانون الإطار المنظم للمهنة.

³. Nacer Eddine Sadi et Ali Mazouz, La Pratique du commissariat aux comptes en Algérie, T.I, éd. Société Nationale de Comptabilité, Alger, 1991, p.86: « Le manquement aux obligations légales dont il est question dans cet article, peut portée (...) concernant non seulement la fonction de control mais aussi les sociétés commerciales ».

ب- قانون أخلاقيات المهنة:

لم يكن لهذا القانون⁽¹⁾ أية مادة تنص على جرائم معينة بذاتها، وكانت هنالك مادة واحدة فقط أشارت إلى إمكانية معاقبة محافظ الحسابات جزائياً، إذ جاء فيها: "يمكن أن ينجر عن كل مخالفة أو تقصير من أعضاء النقابة لحكم من أحكام هذا المرسوم، تطبيق العقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام الداخلي للنقابة الوطنية، حسب خطورة المخالفة أو التقصير، دون المساس بمتابعات القانون العامة المحتملة."⁽²⁾

ج- قانون النقد والقرض:

لقد أتى المشرع الجزائري في هذا القانون بحكمين يتعلقان بالعقوبات الجزائية، إذ أقر بعقوبة الحبس من سنة إلى ثلاث سنوات أو بغرامة خمسة ملايين دينار إلى عشرة ملايين دينار كل عضو ومجلس إدارة أو مسير بنك أو مؤسسة وكل شخص يكون في خدمة هذه المؤسسة، وكل محافظ لحسابات هذه المؤسسة، لا يلبي بعد إعدار، طلبات معلومات اللجنة المصرفية أو يعرقل بأي طريقة كانت ممارسة اللجنة لمهمتها الرقابية، أو يبلغها عمداً بمعلومات غير صحيحة.⁽³⁾

أما الحكم الثاني فتضمن عقوبة الحبس لكل من يعرقل عمل محافظ الحسابات وهذا لا يعني إلا المسيرين بالدرجة الأولى، ومع ذلك قد يعني محافظ الحسابات إذا كان في الشركة أكثر من محافظ حسابات.

¹. المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 25 أبريل 1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

². المادة 38 من قانون أخلاقيات المهنة.

³. المادة 136 من الأمر رقم 11/03 المؤرخ في 26 أوت 2003 والمتضمن قانون النقد والقرض، ج.ر.ع. 52 المؤرخة في 27 أوت 2003، ص.03.

نأتي الآن إلى الجرائم التي يرتكبها محافظي الحسابات والتي قد تعرضهم إلى عقوبات تصل إلى حد الحرمان من الحرية ووضع حد لممارستهم المهنية.

المطلب الثاني: الجرائم التي يرتكبها محافضي الحسابات

أثناء ممارسة مهامه داخل الشركة، قد يرتكب محافظ الحسابات لأفعال مجرمة، تندرج هذه الجرائم إما في الجرائم التي تتعلق بتنظيم المهنة (الفرع الأول) أو جرام تتعلق بممارسة المهنة (الفرع الثاني)، كما قد تتعلق بجرائم القانون العام (الفرع الثالث).

الفرع الأول: جرائم تتعلق بتنظيم المهنة

فقد يُقدم محافظ الحسابات على أفعال تعتبر خرقاً للقواعد المهنية (أولاً) أو قد يُقدم على أفعال من شأنها أن تؤثر على إستقلالية محافظ الحسابات (ثانياً).

أولاً - الأفعال التي تعتبر خرقاً للقواعد المهنية:

إن الحديث عن الأفعال التي تعتبر خرقاً للقواعد المهنية يدعونا إلى التطرق إلى ماهية القواعد التي قد تعتبر مهنية ويعاقب عليها محافظ الحسابات إذا ما قام بأفعال تعتبر خرقاً لهذه القواعد.

فلا يمكن لأي شخص طبيعي كان أو معنوي أن يمارس مهنة محافظة الحسابات إلا إذا توفرت فيه الشروط المنصوص عليها قانوناً،⁽¹⁾ وعليه أي شخص لا يتمتع بالشروط القانونية يتابع على أساس الممارسة غير القانونية لمهنة محافظة الحسابات (01)، وقد يتابع محافظ الحسابات الذي إستوفى كل الشروط القانونية بفعل التعسف في إستعمال السلطات الممنوحة له في إطار المهنة (02).

¹. المادة 08 من القانون 01/10 المنظم للمهنة: " لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظة الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط التالية: 1 - أن يكون جزائري الجنسية، 2 - أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي ... ، 3 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية، 4 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة، 5 - أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات ...، 6 - أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 أعلاه ... "

01 - الممارسة غير الشرعية للمهنة:

بالرجوع إلى نص المادة 74 من القانون رقم 01/10 المنظم للمهنة، نجد أن المشرع أشار صراحة إلى أنه يعد في حالة ممارسة غير شرعية كل محافظ للحسابات الذي لم يتم تسجيله في الجدول أو تم توقيفه مؤقتاً لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل ممارسة العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون.⁽¹⁾

ومن صور الممارسة غير الشرعية وجود حالة من حالات التنافي المباشرة في محافظ الحسابات دون علمه بذلك، فهنا ومباشرة يقوم بإخطار الجمعية العامة بذلك ويقترح أن ينوب عنه محافظ الحسابات الإحتياطي إن وجد أو يلجأ الشركاء إلى المحكمة لتعيين آخر بحجة وجود مانع.⁽²⁾

غير أن المشكل الذي يطرح في هذه المسألة هو مصير المداولات التي قد يكون محافظ الحسابات شارك فيها مع وجود حالات التنافي أو أي حالة من الحالات التي تجعله في حالة ممارسة غير شرعية للمهنة.

لا نجد حكم أو قرار جزائي بت في هذه المسألة وفي غياب ذلك نلجأ إلى ما توصل إليه قضاة محكمة ليون عندما أكدوا أنه العبرة هنا بوجود النصاب القانوني لإجتماع الجمعية العامة، وأما عن محافظ الحسابات فوجب معرفة إن كان يعلم بوجوده في حالة غير شرعية لأنه بذلك سيتعرض إلى عقوبة مزدوجة، عقوبة الممارسة غير الشرعية للمهنة،⁽³⁾ وعقوبة محاولة الإضرار بمصالح الشركاء لوجود نية إبطال المداولة.⁽⁴⁾

¹. أي المهام التي تعهد لمحافظي الحسابات من مهمة الإشهاد على الحسابات، إعداد تقارير خاصة والتقرير العام ومهمة الإعلام وإبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية.

². Sébastien Deisitter, La responsabilité pénale du commissaire aux comptes (1^{er} partie : les principes généraux), op.cit., p. 22.

³. L'art.85 du decret n° 69/810 du 12 aout 1969; voir aussi l'art. 219 de la loi n° 66/537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales en France.

⁴. T.G.I. Lyon, 16 juin 1982, Bull.CNCC 1982, n° 48, p. 397.

وأكد على هذا الموقف أحد الفقهاء الفرنسيين⁽¹⁾ إذ رأى أن هذا الحكم يعتبر قرار مبدئي يمكنه لباقي الجهات القضائية أن تحتكم إليه كلما كانوا أمام نفس الوقائع.

هذه الجريمة لم تصادف القضاء كثيرا لأن محافظ الحسابات وهو يمارس مهامه يحرص دائما على أن لا يكون في حالة ممارسة غير شرعية، لأن من شأن ذلك تعريضه إلى عقوبات جزائية وكذلك تعريض سمعته إلى شبهة قد تجعل الشركات والمؤسسات تحجم عن التعامل معه.

ولقد أقرّ مشرعا الجزائري بأنه كل من مارس مهنة محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية يعاقب بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس من ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة.⁽²⁾

02 - إساءة استعمال الصفة:

في هذه الحالة يكون محافظ الحسابات مستوفي جميع الشروط المنصوص عنها قانونا، غير أنه لا يلتزم بأبجديات المهنة ولا بقواعد أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات.

بالرجوع إلى نص المادة 74 في فقرتها الثانية من القانون المنظم للمهنة في الجزائر، نجد أن المشرع تكلم عن أولئك الذين إنتحلوا صفة محافظ الحسابات، ويكون بذلك قد عالج المسألة بنفس الطريقة كما فعل نظيره الفرنسي.⁽³⁾

ولقد أكد أحد الفقهاء⁽⁴⁾ أن هذا الجرم لا يمكن أن يتابع به الشخص إلا إذا إنتحل صفة محافظ الحسابات.

1. T.G.I. Lyon 16 juin 1982, note Emmanuel Du Pontavice.

2. المادة 73 من القانون 01/10 المنظم للمهنة.

3. L'art. 86 du decret n° 69/810 du 12 aout 1969 modifié par l'ordonnance 2005/599 préc. « ... qui usurpe le titre de commissaire aux comptes ou un titre similaire tendant à créer une confusion avec celui-si ... »

4. Alain Sayag, vol.I, op.cit., n°502.

يتعرض كل من ينتحل هذه الصفة إلى العقوبة المقررة للممارسة غير الشرعية للمهنة، لكن هذا الحكم قد لا يبدو منطقيا بالنظر إلى أن محافظ الحسابات في الفقرة السابقة رغم أنه تتوفر فيه كل الشروط القانونية لممارسة المهنة إلا أنه يعاقب في حالة وقوعه في سهو أدى به إلى ممارسة المهنة مع وجود حالة من حالات التنافي، وبالتالي توقيع نفس العقوبة على أشخاص لا يملكون أصلا هذه الشروط هو إجحاف في حق محافظ الحسابات.

هذه الجريمة قد نجد لها كذلك نصا آخر يعاقب عليها، فبالرجوع إلى قانون العقوبات الجزائري⁽¹⁾ نجده قد نص على معاقبة كل من يستعمل لقباً متصلاً بمهنة منظمة قانوناً أو شهادة رسمية أو صفة حددت السلطة العمومية شروط منحها.

تقادم عقوبة هذه الجريمة في القانون الفرنسي هو سنة تبدأ من يوم إنتهاء حالة الانتحال وحالة اللاشريعة⁽²⁾، كما أكد بعض الفقهاء أن جرم الممارسة غير الشرعية هو جرم مستمر وبالتالي لا يمكن حساب مدة التقادم إلا عندما ينتهي السبب الذي جعل ممارسة المهنة غير شرعي⁽³⁾.

هذه الجريمة لا تعد الوحيدة في الأفعال التي تعتبر خرقاً للقواعد المهنية، بل تعتبر الجرائم الماسة باستقلالية محافظ الحسابات من قبيل الأفعال التي تكيف خرقاً للقواعد المهنية.

¹. المادة 243 من قانون العقوبات الجزائري: " ... يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 500 إلى 5000 أو بإحدى هاتين العقوبتين ".

². Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 176.

³. Ibid : « ... il s'agit en effet d'une infraction continue »

ثانيا - الأفعال الماسة باستقلالية محافظ الحسابات:

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بالمهام التي أنيط بها إذا كانت تربطه بالشركة التي هي محل مراقبة من طرفه علاقة مباشرة أو غير مباشرة من شأنها أن تؤثر على صدق المعلومة ومصداقية الإجراء الذي يقوم به، لذلك أولى المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي أهمية بالغة لحالات التنافي، وميز ما بين تلك التي تعتبر مباشرة (01) وحالات التنافي غير المباشرة (02).

01 - حالات التنافي المباشرة:

وسميت مباشرة لأنها تتعلق مباشرة بشخص محافظ الحسابات، إذ يتمتع عليه أن يقوم بأداء مهامه كلما سقط في هذه الحالة.

والعبرة من ذلك هي جعل محافظ الحسابات يعمل في جو من الإرتياحية يجعله بعيدا عن كل الضغوطات التي تنجم عن إمتلكه لحقوق في الشركة التي تقع تحت رقابته.⁽¹⁾

فتعتبر الحالات الآتي ذكرها⁽²⁾ من ضمن حالات التنافي المباشرة التي لا يجوز لمحافظ الحسابات إذا ما توفرت فيه أن يزاول مهامه:

- ممارسة النشاط التجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.
- صفة الأجير الذي تكون له صلة خضوع قانوني.
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في المادة 46 من القانون 01/10 المنظم للمهنة.⁽³⁾
- الجمع ما بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو المهنة.

¹. Deen Gibirila, Droit des sociétés, Ellipses, Paris, 1997, p. 269.

². المادة 64 من القانون 01/10 المنظم للمهنة.

³. إذ يمكن لمحافظي الحسابات أن يمارسوا مهامهم في إطار شركة مساهمة أو شركة ذات مسؤولية محدودة أو شركة مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة.

- كل عهدة برلمانية.
 - كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- ففي هذه الحالتين الأخيرتين يتعين على محافظ الحسابات إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده،⁽¹⁾ ليتم تعيين من يقوم مقامه.⁽²⁾
- غير أنه تعتبر مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية من المهام التي يجوز لمحافظ الحسابات القيام بها دون أن يسقط في حالات التنافي.⁽³⁾
- تعتبر حالات المنع من حالات التنافي المباشرة إذ جاءت هذه الحالات في المادة 65 من القانون المنظم للمهنة وهي:

- قيام محافظ الحسابات بمراقبة شركة يمتلك فيها أسهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- قيام محافظ الحسابات بتسيير المؤسسات التي يقوم بمراقبتها سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- قبول محافظ الحسابات ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.⁽⁴⁾
- قبول مهامه التنظيم في محاسبة المؤسسة أو 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 الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاثة (03) سنوات من إنتهاء عهده.

¹. الفقرة 02 من المادة 64 من القانون 01/10 المنظم للمهنة.

². الفقرة 03 من نفس المادة.

³. الفقرة 04 من نفس المادة.

⁴. هذه الحالة تعتبر بحد ذاتها مخالفة، لأنها تدخل في إطار التدخل في شؤون التسيير والتي لم يجزها لا الفقه ولا التشريع ولا حتى القضاء.

ولقد جاء المشرع الفرنسي بحالات تنافي مباشرة إضافة إلى تلك التي جاءت في التشريع الجزائري ويتعلق الأمر بـ:⁽¹⁾

- مؤسسي الشركات وكذا المقدمين لتقديمات عينية أو المستفيدين من أفضلية خاصة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين وأعضاء مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين تلقوا من طرف الشركة محل المراقبة، مؤسسيها، الذين قدموا حصص عينية، مسيري الشركات من نفس المجموعة، أجرا مقابل مهمة غير مهمة محافظة الحسابات.

زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها سابقا، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة، خلال الثلاث (03) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.⁽²⁾

وهكذا فقد إعتبر القضاء الفرنسي محافظ الحسابات الذي يمارس مهامه العادية في شركة محل مراقبته وفي نفس الوقت يقدم لها نصائح قانونية ويأخذ أجور عن هذه النصائح، بأنه أخل بواجب الإستقلالية الذي تمليه عليه الإجتهاادات المهنية والنصوص القانونية ولا سيما تلك المتعلقة بحالات التنافي المباشرة.⁽³⁾

¹. L'art. 220 de la loi n° 66/537 du 24 juillet 1966 modifié par l'ordonnance 2000/912 préc.

². المادة 66 فقرة 01 من القانون 01/10 المنظم للمهنة.

³. T.G.I. Paris, 23 octobre 1978, note Pierre Mabilat, Rev.Soc., n° 02, Dalloz, avril-juin 1979, p. 352 à 361.

02 - حالات التنافي غير المباشرة:

وهذه الحالات لا يكون فيها محافظ الحسابات هو المعني وإنما شخص آخر له علاقة به إذ قد يتعلق الأمر بتابعيه أو أحد أقاربه، لذلك يمنع على محافظ الحسابات الذي تتوفر فيه هذه الحالات أن يمارس مهام محافظة الحسابات:⁽¹⁾

- لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يمارس مهامه العادية في المؤسسات التي يحوزون فيها أزواجهم أو آبائهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة جزءاً من رأس المال أو أي شكل من المنافع.

- كما لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يمارس مهامه العادية في المؤسسات أو الهيئات التي يمارس فيها أزواجهم أو آبائهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة وظائف الإدارة والتسيير.

وقد أضاف المشرع الجزائري بعض حالات التنافي غير المباشرة في القانون التجاري، إذ منع أن يمارس مهامه كمحافظ الحسابات في شركة المساهمة:⁽²⁾

- الأقارب والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

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

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

¹. المادة 35 -5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المنظم لأخلاقيات المهنة.

². المادة 715 مكرر 06 من الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993.

- الأشخاص الذين منحهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
 - الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- تجدر الإشارة إلى أن حالات التنافي المباشرة وغير المباشرة وحالات المنع تطبق على محافظ الحسابات الفرد كما تطبق على شركة محافظة الحسابات.⁽¹⁾

الفرع الثاني: الجرائم التي تتعلق بممارسة المهنة

في هذا النوع من الجرائم نميز ما بين طائفتين من المخالفات، تتعلق الأولى بمخالفات تسريب المعلومة في عالم الأعمال (أولاً)، أما الطائفة الثانية فتتعلق بطبيعة المعلومات المقدمة (ثانياً).

أولاً: مخالفات تتعلق بأحكام تسريب المعلومة

وهنا يجب علينا التنويه بأن محافظ الحسابات بحكم طبيعة المهام فإنه يطلع على معلومات قد تصنف على أساس أنها سرية، لذلك يلتزم بأن لا تفضى هذه الأسرار (01)، كما يقع عليه التزام بإبلاغ وكيل الجمهورية بالوقائع التي يمكن أن توصف بأنها جريمة (02).

01 - إفشاء السر المهني:

لقد كرس القوانين المقارنة مبدأ عدم إفشاء السر المهني وألزمت محافظ الحسابات بهذا الواجب تحت طائلة تعرضه لعقوبة صارمة، وهكذا فقد نظم المشرع الجزائري هذا الواجب وفق نصوص قانونية (أ) غير أن هذا الواجب قد ترد عليه بعض الإستثناءات (ب).

¹. المادة 66 فقرة 02 من القانون 01/10 المنظم للمهنة.

أ - النصوص المنظمة لهذه الجريمة:

إن طبيعة مهام محافظ الحسابات جعلته يطلع على بعض المعطيات والملفات السرية التي في تسريبها تعريض مصلحة الشركة للخطر،⁽¹⁾ ولا يمكننا الحديث عن جريمة إفشاء السر المهني إذا لم تكن أمام تصرف إيجابي يقوم من خلاله محافظ الحسابات بتسريب معلومة سرية.⁽²⁾

ولقد نظم المشرع الجزائري هذه الجريمة في أكثر من مرة، ف جاء في القانون التجاري وأشار في المادة 715 مكرر 13 فقرة 03 منه بأنه: " مع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإن مندوب الحسابات ومساعدتهم ملزمون باحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال والأعمال والمعلومات التي إطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم ".

ولقد أشار كذلك إلى هذه الجريمة في نفس القانون عندما أحال أحكام إفشاء السر المهني إلى قانون العقوبات.⁽³⁾

أما بالرجوع إلى أحكام قانون العقوبات، فقد أشار المشرع الجزائري في المادة 301 فقرة 01 من هذا القانون على أن أي مهني مؤتمن بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة يقوم بإفشاء أسرار في غير الحالات التي يوجب عليهم القانون أو يصرح لهم، يتعرض لعقوبة الحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج.⁽⁴⁾

¹. Maxim Dehhomme, La responsabilité pénal de l'expert comptable, éd.Joly, Paris, 1998, p. 47.

². Phillipe Merle, Le secret professionnel du commissaire aux comptes, Bull. CRCC Versailles, Information et débat, avril 1994, p.15.

³. المادة 830 فقرة 02 من القانون التجاري: "تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني على مندوبي الحسابات".

⁴. هذه الغرامة قد عدلت بموجب المادة 467 مكرر وهذا بموجب القانون رقم 03/06.

أما بالرجوع إلى القانون رقم 01/10 المنظم للمهنة في الجزائر، فنجده قد تضمن هذه الجريمة في المادة 71 منه، إذ جاء فيها: " يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات ".⁽¹⁾

هذا الحكم يطبق كذلك على محافظ الحسابات المتربص، لأنه يكون قد إطلع على معلومات سرية بمناسبة تربصه داخل الشركة، ويبدو هذا الحكم ملائما لطبيعة الجرم الذي يشترط فيه الإطلاع على معلومة قد توصف بأنها سرية.⁽²⁾

ولقد أشار المشرع الجزائري لهذه الجريمة في قانون أخلاقيات المهنة⁽³⁾ في المادة 06 منه عندما ألزم أعضاء النقابة بسر المهنة في أداء مهنتهم.⁽⁴⁾

ونجد أن قانون النقد والقرض⁽⁵⁾ قد تضمن مادة حول إفشاء السر المهني، إذ أوجب كذلك على محافظ الحسابات أن يحافظ على الأسرار المهنية التي يطلع عليها بمناسبة أداء مهامه تحت طائلة تعرضه للعقوبات المنصوص عنها في قانون العقوبات.⁽⁶⁾

غير أن هذا الالتزام قد ترد عليه بعض الإستثناءات التي نص عليها المشرع نظرا لوجود ضرورة قد تتعلق أساسا بالمصلحة العامة.

¹. الفقرة الأولى من المادة 71 من القانون رقم 01/10 المنظم للمهنة.

². Lamy droit commerciale, Dalloz, avril 2001, Le secret professionnel, n° 2409.

³. المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

⁴. الفقرة الأولى من المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 136/96: "يجب على أعضاء النقابة الإلتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم".

⁵. الأمر رقم 11/03 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بالنقد والقرض.

⁶. المادة 117 من الأمر رقم 11/03.

ب - الإستثناءات الواردة على هذه الجريمة:

قد يعفى محافظ الحسابات من العقاب رغم إفشائه للسر المهني إذا ما كانت هناك نصوص قانونية تلزمه بإفشاء معلومات حول الشركة التي كان يراقبها ولو كانت هذه المعلومات سرية.

فبموجب قانون النقد والقرض، هناك بعض السلطات التي لا تلتزم بالسر المهني نذكرها فيما يلي:⁽¹⁾

- السلطات العمومية المخولة بتعيين القائمين بإدارة البنوك والمؤسسات المالية.
- السلطات القضائية التي تعمل في إطار إجراء جزائي.
- السلطات العمومية الملزمة بتبليغ المعلومات إلى المؤسسات الدولية والمؤهلة، لا سيما في إطار محاربة الرشوة وتبييض الأموال وتمويل الإرهاب.
- اللجنة المصرفية أو بنك الجزائر الذي يعمل لحساب هذه الأخيرة.

فأمام هذه السلطات، لا يكون محافظ الحسابات مرتكباً لفعل إفشاء السر المهني إذا ما أطلعهم على معلومات سرية بشأن الشركة أو الهيئة التي يراقبها.

ولقد أكد جانب من الفقه الفرنسي⁽²⁾ بأن محافظ الحسابات الذي يفشي معلومات سرية لزميل له في نفس الشركة أو لمحافظ الحسابات البديل عنه في حال وجود مانع، لا يعاقب على أساس جريمة إفشاء السر المهني لأن ذلك يدخل في إطار تقاسم المعلومة ما بين رجال المهنة.⁽³⁾

¹. المادة 117 فقرة 02 من الأمر رقم 11/03.

². Thierry Granier, Le secret professionnel du commissaire aux comptes et de l'expert comptable face aux experts désignés dans le cadre de la mise en état ou dans celui de l'article 145 du nouveau code de procédure civile, Rev.Soc., 1996, p. 286 et s.

³. Ibid : « ... ainsi les co-commissaires qui doivent établir un rapport commun, le successeur et le commissaire sortant dans certaines conditions ... »

وفي حكم فريد تبناه كل من المشرع الفرنسي ونظيره الجزائري، أعفى المشرعين محافظ الحسابات من العقوبة في حالة إفشاء أسرار مهنية بمعرفة الشركة التي تعنيها المعلومة، وفي هذه الحالة يجب أن يتأكد محافظ الحسابات من الشخص المؤهل قانونا لإعطائه الترخيص بإفشاء السر المهني، وهذا الحكم أكد عليه الفقه الفرنسي،⁽¹⁾ وأقرّ بأنه جاء ليكرس نظرية " مالك السر المهني " التي نادى بها الفقهاء.

وقد يعفى كذلك محافظ الحسابات من العقاب بسبب إفشاءه للسر المهني بحكم المادة 02 من قانون أخلاقيات المهنة،⁽²⁾ وهذا في حالة:

- إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
- فتح بحث أو تحقيق قضائي بشأن المعلومة.
- إذا قام محافظ الحسابات بالإدلاء بشهادته أمام الهيئة التأديبية أثناء قيام خصومة تأديبية.
- بناء على إرادة موكله إذا ما صرح موكله بأن يفشي سره.

02 - عدم الإفصاح عن الوقائع الإجرامية لوكيل الجمهورية:

هذه الجريمة لا تقوم إلا إذا كانت الأفعال المكتشفة من طرف محافظ الحسابات تشكل جريمة (أ) وأن محافظ الحسابات علم بها ولم يقم بإبلاغ وكيل الجمهورية (ب).

أ - وجود وقائع جرمية:

إذا جئنا للمادة 61 في فقرتها الثالثة من القانون الإطار المنظم للمهنة، نجد أن المشرع إستعمل عبارة معاينة مخالفة، في حين النص الموجود في القانون البحري جاء بعبارة "الأفعال الجنحية".⁽³⁾

¹. Emmanuel Du Pontavice, Secret professionnel, témoignage devant la juridiction répressive ... , Bull. féd. Commissaire de soc., n° 18, p. 49. ; Phillipe Merle, Le secret professionnel du commissaire aux comptes, op.cit., p. 17.

². المرسوم 136/96 المذكور سابقا المتعلق بأخلاقيات المهنة.

³. المادة 715 مكرر 13 فقرة 02 من القانون التجاري: " ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي إطلعوا عليها " .

فهل قصد المشرع الجزائري التقسيم الموجود في قانون العقوبات وعنى بذلك المخالفة والجنحة دون الجناية أم العبارة وردت عامة، قصد بها وجود خروقات قد تشكل أية جريمة ؟

ولقد أكد فقهاء فرنسيين⁽¹⁾ بأن هذا الإلتزام لم يسهل عمل محافظ الحسابات، بل قام بتعقيده أكثر إذ جعل محافظ الحسابات يظهر في مظهر الواشي أو مساعد النيابة العامة الأمر الذي أدى بالقائمين بالإدارة من إتخاذ موقف سلبي ضده، وذهب البعض الآخر⁽²⁾ إلى إعتبار هذا الإلتزام خرق لمبدأ الإستقلالية إذ جعل محافظ الحسابات مرتبطا بالنيابة العامة وفرض عليه إلزامية إعلام وكيل الجمهورية بكل ما قد يعد خرقا للقواعد القانونية.

أما عن الجرائم التي يجب على محافظ الحسابات إبلاغها لوكيل الجمهورية فهي كل الجرائم دون إستثناء،⁽³⁾ وعليه لا يلتزم محافظ الحسابات بإبلاغ عن الوقائع التي لا تشكل جريمة لأنه قد يتابع قضائيا محافظ الحسابات الذي يقوم بإبلاغ عن جريمة لكن يكتشف فيما بعد أنها ليست كذلك.⁽⁴⁾

ب - علم محافظ الحسابات بالوقائع:

لا يكفي وقوع مخالفات على مستوى التسيير ليعاقب محافظ الحسابات عن جرم إخطار وكيل الجمهورية، بل يجب أن يكون على علم بهذه الوقائع.⁽⁵⁾

غير أنه ليس من السهل إثبات علم محافظ الحسابات بالوقائع الإجرامية لذلك يقع عليه واجب الحيطة والتبصر لأنه قد يسأل عن إمكانية علمه بالوقائع لو أنه قام بجميع ما تمليه عليه الإجتهدات المهنية في هذا المجال.⁽⁶⁾

¹. George Ripert et René Roblot, op.cit., p. 929.

². Jean Hemard, François Terré et Pierre Mabilat, p.p. 808 et 809.

³. صالح زراوي فرحة، المرجع السابق، ص. 177.

⁴. François Terré, La révélation des faits délictueux par le commissaire aux comptes au procureur de la république, Rev.Soc., septembre 1973, p. 29.

⁵. Jean Charles Boulay, L'obligation du commissaire aux comptes de révéler les fait délictueux, Rev.Soc. 1980, p. 443 et s.

⁶. Ibid.

وهكذا فقد قرر القضاء الفرنسي بعدم مسؤولية محافظ الحسابات الذي قام فوراً بعد علمه بوجود ميزانية غير صحيحة، بإبلاغ وكيل الجمهورية المختص بهذه الواقعة.⁽¹⁾

إخطار محافظ الحسابات وكيلا الجمهورية بالوقائع الإجرامية كان له معارضيته، فقد أكد أحدهم⁽²⁾ بأنه ليس من المعقول أن يلزم شخص ليست له صفة لا الموظف ولا ضابط عمومي ولا أية صفة بالقيام بالإخطار، كما أكد نفس الفقيه بأنه ليس من المعقول أن يتابع على أساس جنحة عدم إخطار وكيل الجمهورية.

وقد يتعرض محافظ الحسابات الذي لم يقم بالإخطار إلى عقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 2.000 دج إلى 50.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.⁽³⁾

لكن ماذا لو دفع محافظ الحسابات بعدم قدرته على التكييف الصحيح للوقائع؟ فهل يكون ذلك سبباً يعفيه من العقاب؟

إعتبر المشرع الفرنسي محافظ الحسابات الذي يقوم بالإخطار عن وقائع ليست إجرامية غير مسؤول، وهذا تشجيعاً منه على القيام بهذا الدور المهم لجعل الشركات والهيئات الواقعة تحت رقابته في كنف القانون.⁽⁴⁾

هذا الموقف تبعه موقف آخر، إذ صدرت تعليمة وزارية بتاريخ 13 فيفري 1978 تفرض على وكيل الجمهورية ومحافظ الحسابات عقد لقاء غير رسمي من أجل تدارس الوقائع التي إكتشفها محافظ الحسابات والقول فيما إذا كانت تمثل جرماً قانونياً أم لا.

¹. Cass . Crim. 12 janvier 1981, Bull.inf.Soc. 1981, p. 238.

². Bernard Bouloc, La liberté et le droit pénal, Rev.Soc.1989, p. 377.

³. المادة 830 من القانون التجاري الجزائري.

⁴. L'art .L.233 alinéa 02 du code de commerce Français.

وهكذا فقد قضت محكمة إستئناف نانس بإدانة محافظ الحسابات الذي علم بوجود تزوير على مستوى الوثائق الحسابية في الشركة ولم يحم بإخطار وكيل الجمهورية المختص مكثفيا بإعلام المساهمين.⁽¹⁾

إلى جانب الجرائم التي تتعلق بأحكام تسريب المعلومة هناك جرائم لديها علاقة بطبيعة المعلومة بحد ذاتها.

ثانيا: المخالفات التي لها صلة بطبيعة المعلومة المقدمة

فهذه المخالفات قد تتعلق بمخالفة إعطاء أو تأكيد معلومة كاذبة (01)، أو المنح أو الموافقة عمدا على بيانات غير صحيحة (02).

01 – إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة:

كل محافظ حسابات تعمد وضع تقارير كاذبة عن النتائج المتوصل إليها في نهاية مهامه، أو تعمد إخفاء وقائع جوهرية في التقرير الذي يقدمه للجمعية العامة، يعاقب بجريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة.⁽²⁾

هذه الجريمة نص عليها المشرع الجزائري في المادة 830 من القانون التجاري، وأقر لها عقوبة خمس سنوات سجن،⁽³⁾ وغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج.

هذه الجريمة تنشأ بمجرد إتيان محافظ الحسابات لفعل مادي إيجابي والمتمثل في التقرير الذي يعده والذي يحتوي على المعلومة الكاذبة.⁽⁴⁾

¹. Cour d'Appel de Nancy, 29 juin 1982, note Emmanuel Du Pontavice, Rev.Soc., n° 04 octobre-décembre 1982, p. 840.

². Bernard Godard, Responsabilités dans l'élaboration des informations financières relatives à la société et indépendance des commissaires aux comptes, P.A. 17 octobre 2002, n° 208, p. 4 et s.

³. هنا وردت هذه العبارة في غير محلها والصحيح أن نقول حسبنا وبالرجوع إلى النص باللغة الفرنسية نجد جاء بعبارة emprisonnement وليس réclusion.

⁴. محمد فريد العريني، الشركات التجارية، المرجع السابق، ص.322.

ولكن لا يمكن مساءلة محافظ الحسابات عن ما ورد في تقريره إلا إذا إستطعنا إثبات أنه كان عالما بأن الوقائع التي إحتواها تقريره كاذبة، الأمر الذي قد يستعصي إثباته في الكثير من الأحيان نظرا لأن مسألة العلم تبقى كامنة في نفس محافظ الحسابات.⁽¹⁾

وهكذا يعتبر محافظ الحسابات الذي يقوم بالمصادقة دون تحفظ على حسابات شركة كانت تحتوي على فائدة خيالية، مسائل جنائيا عن جرم تأكيد معلومات كاذبة.⁽²⁾ ونفس العقوبة قد يتعرض لها إذا ما قام بتغطية تحويلات خاطئة لمسيرين لفائدة الشركاء عن طريق المصادقة عليها دون ذكر ما يشير إلى عدم صحة هذه التحويلات.⁽³⁾

02 - المنح أو الموافقة عمدا على بيانات غير صحيحة:

يعاقب محافظ الحسابات الذي يقوم بمنح عمدا أو بالموافقة على بيانات غير صحيحة، وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في حق الأفضلية في إكتتاب للمساهمين، بعقوبة الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 50.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.⁽⁴⁾

مثلها مثل باقي الجرائم، أقرّ المشرع في هذه الجريمة بضرورة وجود علم محافظ الحسابات بعدم صحة البيانات وهذا ما هو واضح من خلال عبارة "يمنح عمدا".

غير أن إثبات علم محافظ الحسابات بعدم صحة البيانات قد لا يكون سهلا خاصة مع وجود أكثر من محرر للتقرير ووجود كذلك تداخل لبعض الأشخاص كمساعدي ومعاوني محافظ الحسابات، لذلك قد يتصل هذا الأخير من هذه الجريمة لعدم قدرة النيابة إثبات علمه.

¹. Ben Mansour Mohamed El Bachir, Responsabilité civil et pénal des commissaires aux comptes, journée d'étude sur le commissaire aux comptes, op.cit., p. 13.

². Robert Castell et François Pasqualini, op.cit., p. 99.

³. مفلح عواد القضاة، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، شركة الشخص الواحد، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص.92.

⁴. المادة 825 من القانون التجاري الجزائري.

الفرع الثالث: جرائم تتعلق بالقانون العام

يعتبر محافظ الحسابات فردا في المجتمع وبالتالي يسري عليه ما يسري على باقي أفراد المجتمع، فيكون بذلك معرضا للعقاب إذا ما أقدم على القيام بفعل مجرم قانونا سواء بصفته فاعلا أصليا (أولا) أو بصفته شريك (ثانيا).

أولا - محافظ الحسابات فاعلا أصليا:

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يفلت من العقاب بحجة أنه يمارس مهام داخل الشركة وبالتالي يطبق عليه قانون الشركات فقط.

فعلى محافظي الحسابات إحترام القوانين الداخلية التي تسري في الدولة التي يمارسون على أرضها المهام المنوطة بهم، لا سيما إحترام قانون العقوبات الذي يحتوي على مجموعة من الأفعال المجرمة التي يتعرض مقترفيها إلى عقوبات قد تتراوح ما بين الحبس، السجن أو الغرامة.

وعليه قد يسأل محافظ الحسابات عن إصدار شيك بدون رصيد وهذا في إطار دفع ثمن سلع إقتناها من تاجر دون النظر إلى صفته المهنية، ما دام قد تعامل كفرد في المجتمع، فتطبق عليه العقوبة المنصوص عليها في المادة 301 من قانون العقوبات.⁽¹⁾

وفي إطار علاقته بشركاء في شركة محافظ الحسابات، قد يقوم بفعل يجرمه القانون ولا يدخل ضمن مهامه المنوطة به وإنما في إطار علاقته بالشركة التي هو عضو فيها، ففي هذه الحالة يعاقب محافظ الحسابات على أساس عدم إحترامه لقواعد الشراكة مثلا.⁽²⁾

¹. المادة 374 من قانون العقوبات: " يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن قيمة الشيك أو قيمة النقص في الرصيد: 1- كل من أصدر بسوء نية شيكا لا يقابله رصيد قائم وقابل للصرف أو كان الرصيد أقل من قيمة الشيك أو قام بسحب الرصيد كله أو بعضه بعد إصدار الشيك أو منع المسحوب عليه من صرفه ... " .

². Joël Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 14.

ويستوي أن يقدم محافظ الحسابات على القيام بفعل يجرمه قانون العقوبات أو أحد القوانين الأخرى ذات صلة بنشاط الشركات أو كل قانون يتضمن حكم جزائي في شأن تصرف معين يقوم به محافظ الحسابات.⁽¹⁾

غير أن هناك بعض الجرائم التي لا يمكننا أن نتصور وجود محافظ الحسابات في صورة الفاعل لأصلي نظرا لطبيعة الجرائم بحد ذاتها وكذلك نظرا لطبيعة المهام المنوطة بمحافظ الحسابات.

ثانيا - محافظ الحسابات شريكا:

لو رجعنا إلى جريمة خيانة الأمانة،⁽²⁾ لوجدنا أنه من الصعب أن نتصور وجود مراقب الحسابات متهم بهذا الجرم، لأنه في الأصل لا تبقى أموال الشركة بحوزته وهذا ما يجعله مسؤولا ثانوي على أساس الإشتراك في إختلاس أموال الشركة.⁽³⁾

والإشتراك في هذه الحالة يخضع لأحكام قانون العقوبات،⁽⁴⁾ فيعتبر الشريك من ساهم بصفة غير مباشرة في إرتكاب الجريمة، وهذا من خلال تقديم يد المساعدة إلى الفاعلين الأصليين لإرتكاب الجريمة مع علمه بذلك.⁽⁵⁾

ولقد أقرّ المشرع الجزائري نفس العقوبة المقررة للجريمة المرتكبة من طرف الفاعل الأصلي للشريك وهذا سواء كانت الجريمة جنائية أو جنحة.⁽⁶⁾

ولا شك في أن المشرع الجزائري بتبنيه نفس العقوبة المقررة للفاعل الأصلي، يريد تشديد على الشريك كون مشاركته في الجريمة كانت فعالة، ولولا تدخله لما إستطاع الفاعل الأصلي أن يقوم بها.⁽¹⁾

¹. مفلح عواد القضاة، المرجع السابق، ص.ص. 91 و 92.

². المادة 376 من قانون العقوبات.

³. على سيد قاسم، المرجع السابق، ص.ص. 251 و 252.

⁴. المادة 42 من قانون العقوبات.

⁵. Benard Bouloc, Comptabilité : absence de surveillance des anciens dirigeants, R.T.D. com., 2011, p. 186 et s.

⁶. المادة 44 من قانون العقوبات.

فقد يحتاج الفاعل الأصلي إلى وسائل تسهل قيامه بالأفعال الجرمية، ومثال ذلك عدم ذكر محافظ الحسابات للاختلاس الذي قام به المحاسب المعتمد للشركة التي تقع تحت مراقبة محافظ الحسابات.⁽²⁾

ويعد شريكا في نظر القانون كل من مد يد العون للفاعل الأصلي، ويكون ذلك عبر مساعدته على إقتناء بعض المعدات التي يستعملها في الجريمة حتى وإن كانت هذه المعدات في الأصل ليست ذات طبيعة جرمية، غير أن إتصالها بالأفعال الجرمية جعلها تأخذ هذه الصفة.⁽³⁾

أما إشتراك محافظ الحسابات فتحكمه مسألتين، المسألة الأولى تتعلق بعلمه (01)، أما المسألة الثانية تخص العنصر المادي (02).

01 - علم محافظ الحسابات:

فلا يمكن لنا أن نسأل محافظ الحسابات عن فعل الإشتراك إلا إذا إستطعنا إثبات أنه وقت تقديمه للمساعدة كان يعلم بأنه يرتكب جريمة وهذا كونه يساعد الفاعل الأصلي على إرتكاب الجريمة الأصلية،⁽⁴⁾ لذلك من يريد إختلاس أموال الشركة فما عليه إلا أن يطلب مساعدة محافظ الحسابات الذي يغطي هذا الإختلاس عبر إعداده تقريرا يخفي الإختلاس الذي حصل.⁽⁵⁾

¹. Jean François Barbiéri, Eléments de la complicité de présentation de comptes infidèles, Bull. Joly Sociétés, 01 avril, n° 04

². Maxim Delhomme, op.cit., p. 91.

³. Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 194.

⁴. Bernard Bouloc, La complicité par abstention du commissaire aux comptes, Rev.Soc. 2007, p. 584.

⁵. بن عزوز فتيحة، رسالة ماجستير بعنوان "حماية الأقلية في شركة المساهمة"، جامعة تلمسان، 2007-2008، ص. 112.

هناك أحد الفقهاء⁽¹⁾ من رأى بضرورة تطبيق نظرية الإشتراك الموضوعي في مسألة إشتراك محافظ الحسابات وهذا بالأخذ بالفعل السلبي المتمثل في الإهمال المهني من أجل القول بأن محافظ الحسابات يعتبر شريكا في فعل الإختلاس أو السرقة أو أي فعل أصلي آخر يقع في الشركة.

هذه الفكرة لم تلقى ترحيبا من جل الفقهاء الفرنسيين،⁽²⁾ إذ إعتبروا تطبيق هذه القاعدة في القانون الجنائي مرفوض لأنه يتعارض وأحكام الإشتراك المعروفة في القانون الجنائي، وأكدوا على أن فعل الإشتراك لا يمكن تصوره إلا إذا جاء في صورة أفعال إيجابية تسهل مهمة الفاعل الأصلي في إقتراف الجريمة.

02 – العنصر المادي للإشتراك:

كان الرأي الراجح في فرنسا يميل إلى إعتبار فعل الإشتراك هو كل فعل يكون الهدف من وراءه تسهيل وقوع الجريمة الأصلية، لذلك لا يعتبر محافظ الحسابات شريكا إذا علم بالأفعال التي يقوم بها الغير داخل الشركة ما دام أنه إتخذ جميع الإحتياطات وقام بكل الإلتزامات التي تملئها عليه الإجتهدات المهنية.⁽³⁾

أما إذا كان محافظ الحسابات عالما بالوقائع الإجرامية ومع ذلك لم يحم بأي إجراء يدل على نيته، فإنه يتعرض إلى عقوبة أخرى غير عقوبة الإشتراك، فيتعرض لعقوبة عدم إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية،⁽⁴⁾ لأنه لم يحم بالأعمال التي من شأنها أن تحول العلم إلى أفعال إيجابية قد تسهل عمل الفاعل الأصلي في إقترافه الجريمة.⁽⁵⁾

1. Alain Sayag, vol-I, p. 476.

2. Alain Decocq, Inaction, abstention et complicité par aide ou assistance, J.C.P., I, 1983, p. 3124 ; Bernard Bouloc, La complicité par abstention du commissaire aux comptes, op.cit., p. 586.

3. Bernard Bouloc, L'incuriosité du commissaire aux comptes, acte de complicité ? D.vol.3, 2007, p. 1845.

4. Jean-Charles Boullay, op.cit., p. 451.

5. Nicole Stolowy, op.cit., p. 277.

إشتراط قيام محافظ الحسابات بأفعال إيجابية لإعتباره شريكا، يجعل الأفعال الإجرامية المحتمل أن يكون فيها شريك ضيقا، إذ قد نتصور محافظ الحسابات شريكا في جريمة الإحتيال والنصب، جريمة إساءة إستعمال أموال الشركة،⁽¹⁾ تقسيم أرباح خيالية، السرقة.⁽²⁾

¹. Georges Goldnadel, La responsabilité pénal des professionnels du chiffre, Convergences, n° 07, décembre 1995, p. 25-30.

². Christian De Lauzainghein et Alain Viandier, op.cit., p. 138.

خلاصة الفصل الأول:

الحديث عن المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات هو حديث عن ضمانات أقرّها القانون لهؤلاء المهنيين من جهة وللمتعاملين معهم من شركات وهيئات إقتصادية من جهة أخرى.

فحماية محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه يبدأ عبر تحديد الإطار القانوني الذي ينشط فيه، يأتي في مقدمة هذا الإطار المسؤولية المدنية والجزائية، وبذلك لا يمكن مساءلة محافظ الحسابات عشوائيا دون وجود أحكام خاصة تنظم شروط وآثار هذه المسؤولية، كما تعطي لمحافظي الحسابات الفرصة في عدم الوقوع في أفعال قد تعرضهم لعقوبة جزائية أو لتعويض مدني أو قد تعرضهم للإثنين معا إذا ما كان الخطأ المتابع به محافظ الحسابات يحتمل الوصفين معا أي جزائي ومدني.

أما حماية الغير المتعامل مع محافظي الحسابات فيأتي كذلك عبر تحديد الشروط والأحكام القانونية التي تحكم المسؤوليتين المدنية والجزائية، وهكذا يكون من السهل على طالب التعويض أن يلجأ إلى القضاء لمطالبة أحد محافظي الحسابات بتعويض نتيجة خطأ قام به سبب ضررا له، والسهولة هنا تأتي من كون كل الإجراءات التي يجب على طالب التعويض القيام بها مدونة في قانون خاص، قد يتعلق بالقانون المنظم للمهنة أو القوانين المتعلقة بها كقانون أخلاقيات المهنة أو القانون التجاري، ونفس الشيء يطبق فيما يخص حماية الشركة التي تكون محل مراقبة من طرف محافظي الحسابات، فوجود مسؤولية مدنية وأخرى جزائية تحيط بعمل هؤلاء المهنيين يجعلهم يعملون في إطار قانوني ويحرصون على عدم الوقوع في أخطاء قد تكلفهم أموال طائلة أو في حال المسؤولية الجزائية قد تكلفهم حريتهم.

الفصل الثاني: المسؤولية التأديبية والإدارية لمحافظي الحسابات

رغم أن المشرع الجزائري لم يتبنى صراحة تسمية المسؤولية الإدارية على عكس ما فعل في المسؤولية التأديبية، إلا أن ذلك لا يمنع من وجود معالم المسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات كونها تحصيل حاصل لفكرة الخطأ التأديبي.

فجاءت المسؤولية التأديبية لتضع محافظ الحسابات في خانة المهنيين الذين عليهم بذل عناية الرجل المحترف أو المهني، وهذا حتى يتسنى للقضاة أن يقفوا على أركان هذه المسؤولية والتي يأتي في مقدمتها الخطأ التأديبي (المبحث الأول)، لكنه وكما سيأتي بيانه في متن هذه الدراسة، لم يتسنى لمشرعنا الجزائري أن يأصل لفكرة المسؤولية الإدارية كما فعل نظيره الفرنسي، فجاء ببعض الأفكار التي لم تعدو أن تكون مجرد تراكمات قد تؤدي في الأخير إلى بلورة فكرة المسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات في الجزائر (المبحث الثاني).

المبحث الأول: المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات

مثلها مثل المسؤوليات المترتبة عن مهام محافظي الحسابات، أقرّ المشرع الجزائري لقيام المسؤولية التأديبية لهؤلاء المهنيين توافر عناصر (المطلب الأول)، لكن مع ذلك لم يضيف على هذه العناصر القيمة القانونية إلا إذا كان من تتوفر فيه هذه العناصر يتمتع بصفة محافظ الحسابات، وإلا كنا أمام حالات أخرى أكد عليها القانون الإطار المنظم للمهنة في الجزائر (المطلب الثاني).

المطلب الأول: العناصر الواجب توافرها لقيام المسؤولية التأديبية

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بالمهام المنوطة به وفقا للأوضاع المقررة قانونا إلا إذا وجد نفسه محاطا بمجموعة من القواعد التي تضطره إلى اتخاذ موقف يليق بالمهنة وبشرفها.⁽¹⁾

¹. Joël Monéger et Thierry Granier, op.cit., p.198.

وكأية مسؤولية وجدت في القواعد العامة، وجب على المسؤولية التأديبية أن تتوفر على عناصر يأتي في مقدمتها الخطأ التأديبي (الفرع الأول)، على أنه وجب أن يكون هنالك ضرر لاحق من جراء خطأ محافظ الحسابات (الفرع الثاني)، كما يجب أن تكون هناك علاقة سببية بين الخطأ والضرر اللاحق (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الخطأ التأديبي

إن فكرة الخطأ التأديبي هي عبارة عن مفهوم قد لا يتسنى لعامة الناس إدراكه، فنتجه بعض التشريعات إلى إعطاء مفهوم دقيق له على غرار التشريع الفرنسي كما سيأتي الحديث عنه لاحقاً، ويتجه البعض الآخر إلى استعمال عبارات شائعة قد لا تكون واضحة في غالب الأحيان، لذلك يتعين الوقوف على ماهية فكرة الخطأ المهني (أولاً)، ثم نحاول أن نستعرض أهم صور هذا الخطأ (ثانياً).

أولاً: مفهوم الخطأ التأديبي لمحافظي الحسابات

بالرجوع إلى القانون الإطار المنظم للمهنة، والقوانين الأخرى سواء تعلق الأمر بالقانون المنظم لأخلاقيات المهنة أو القانون التجاري، لا نجد مادة تعرف صراحة الخطأ التأديبي.

أما فيما يخص المادة 63 من القانون الإطار المنظم للمهنة في فقرتها الأولى جاءت بعبارتي: " عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم ".⁽¹⁾

¹. جاء في المادة 63 فقرة الأولى من القانون 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إنتقائهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".

على عكس نظيره الجزائري، لقد جاء المشرع الفرنسي بتعريف للخطأ التأديبي في المادة 822-32 من القانون التجاري الفرنسي، إذ جاء فيها: "هو كل خرق لقانون، تنظيم أو قاعدة مهنية مصادق عليها من طرف قرار حامل الأختام وزير العدل أو وردت في قانون أخلاقيات المهنة".⁽¹⁾

بالرجوع إلى التعريف الوارد في هذه المادة نجده قد جاء بصور الخطأ التأديبي لمحافظي الحسابات ولم يأتي بتعريف شامل ومجرد لهذه الفكرة.

غير أن المادة 88 من المرسوم رقم 810/69 المؤرخ في 12 أوت 1969 والمتعلق بتنظيم مهنة محافظي الحسابات في فرنسا، المعدل بموجب المرسوم 599/2005 الصادر في 27 ماي 2005 جاءت بمفهوم دقيق وشامل لفكرة الخطأ التأديبي، إذ جاء فيها:

" الخطأ التأديبي هو كل مخالفة لقانون، تنظيم أو قواعد مهنية، كل إهمال خطير، كل فعل مخالف للنزاهة أو الشرف يرتكبه محافظ الحسابات، سواء كان شخص طبيعي أو شركة، حتى إن ارتكبه خارج نطاق المهنة، يشكل خطأ تأديبي يستوجب عقوبة تأديبية".⁽²⁾

جاء هذا التعريف في حقيقة الأمر كتكرار لما جاء في الأمر الصادر في 28 جوان 1945 والمتعلق بمهنة الموثقين والمرسوم الصادر بتاريخ 26 أفريل 19856 المتعلق بكتاب الضبط، ويرى بعض الفقه⁽³⁾ أن هذا التعريف هو شامل لكل ما من شأنه أن يتعلق بخطأ محافظ الحسابات.

¹. L'art.822-32 code de commerce français: « Toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du grade des sceaux, ministre de la justice ainsi qu'au code de déontologie de la professions ».

². l'art.88 du décret n° 69/890 du 12 aout 1969 portant règlement d'administration publique relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes des sociétés: « Toutes infractions aux lois, règlement et règles professionnels, toutes négligences graves, tout fait contraire à la probité ou à l'honneur commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constituent une faute disciplinaire possible d'une peine disciplinaire ».

³. Pierre Mabilat, Le nouveau statut professionnel du commissaire aux compte (décret n° 69/810 du 12 aout 1969), Rev.Soc., Dalloz. Paris, 1979,p.p. 48 et 49.

ولا يمكننا أن نسوي بين الخطأ التأديبي الذي ينطوي على فكرة مطاطة وبين الخطأ المدني أو الخطأ الجزائي، فالخطأ المدني هو خطأ يحتكم إلى القواعد العامة التي تسري على أحكام العقود بصفة عامة، أما الخطأ الجزائي فهو خطأ يعتمد أساسا على مبدأ النصية، أي لا يمكننا أن نكيف أي فعل على أنه خطأ جزائي ما لم تكن هنالك قاعدة قانونية تضي عليه هذا الوصف.⁽¹⁾

هذا الغموض في التعريف كان له أثر فيما يخص صور الخطأ التأديبي، فاجتهد الفقهاء والمشرعين على حد سواء في هذه المسألة بشكل اقترب منه إلى الشمول، إذ كانت هناك للخطأ التأديبي أكثر من صورة.

ثانيا: صور هذا الخطأ

قد يرتكب محافظ الحسابات عدة أخطاء تأديبية تجعله مسؤول أمام أكثر من جهة، فقد يخطأ عندما يخرق واجباته اتجاه الهيئات المهنية (01) كما قد يسأل على أساس الإخلال بواجب الزمالة (02)، وقد يخطأ كذلك أثناء تأديته للمهام المنوطة به (03)، كما قد يكون مسؤول تأديبيا عن كل إخلال بواجب الاستقلالية (04)، وأخيرا قد يسأل تأديبيا عن الإخلال بواجبات النزاهة وشرف المهنة (05).

01 – الإخلال بواجباته اتجاه الهيئات المهنية:

يدخل في نطاق الخطأ التأديبي كل الأعمال التي يقوم بها محافظ الحسابات والتي تشكل خرقا واضحا للقوانين المنظمة للمهنة وكذلك القوانين المكمل لها.⁽²⁾

كما قد يعتبر فعل مخالفة النظام الداخلي للجهاز المشرف على المهنة في الجزائر من صميم الأخطاء التأديبية.⁽³⁾

¹. Yves Guyon et Georges Coquereau, op.cit., p.p.300 et 301.

². Philippe Merle, Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes, Bull.Jolly Sociétés, 01 février 2010, n° 02, p.166.

³. صالح زراوي فرحة، المرجع السابق، ص.171.

وهكذا فقد اعتبر محافظ الحسابات الذي قام بفتح مكتبه دون طلب تسجيله لدى المصف الجهوي التابع له قد خرق واجباته اتجاه الجهاز المهني التابع له.⁽¹⁾

وقد يعتبر في الجزائر محافظ الحسابات مسؤول تأديبيا إذا لم يرقم باعلام محافظ البنك عن كل المخالفات التي وجدها على مستوى البنك بمناسبة قيامه بمهامه.⁽²⁾

وإذا ما رجعنا إلى المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المتعلق بأخلاقيات المهنة، فإنها حددت بعض الواجبات التي يجب على محافظي الحسابات التحلي بها تحت طائلة المسائلة التأديبية ويتعلق الأمر بـ:

- التحلي بالدرجة العالية من الرصانة.
- تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها وهذا في حياته الخاصة والمهنية.
- أداء المهام الموكلة إليه بصراحة وهدوء.
- استناد اجراءاته إلى المقاييس التي تنشرها النقابة.
- القيام بواجباتهم وكذا علاقتهم مع الزبائن في إطار الأمانة والاستقلال والشرف والضمير المهني.

كما تعتبر من قبيل الأخطاء التأديبية التي تأخذ شكل خرق لواجبات اتجاه الجهاز المهني المشرف على مهنة محافظ الحسابات عدم الدفع أو التأخر في الدفع لاشتراكات محافظ الحسابات.⁽³⁾

¹. Renaud Salomon, Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes et garanties fondamentales de procédure, Droit des sociétés n° 01, Janvier 2010, comm.17,p.01.

². المادة 101 من الأمر رقم 11/03 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتضمن قانون النقد والقرض في الجزائر.

³. Augustin Robert, La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes: cinq ans de jurisprudence (1^{er} partie: procédure et fautes), Droit des Sociétés, Mai 2009, p.p.46 et 47.

02 – الإخلال بواجبات الزمالة:

يعتبر من قبيل الأفعال التي تشكل خرقاً لواجبات محافظي الحسابات اتجاه زملائهم في المهنة، المنافسة غير المشروعة أو المنافسة بقصد الإضرار بمصالح الزملاء.⁽¹⁾

فهذا النوع من الأفعال قد يصعب الوقوف فيه عند النية الصريحة لمحافظ الحسابات، وإذا كان فعل المنافسة غير المشروعة لا يطرح إشكالاً، فإن فعل انتقاد محافظ الحسابات لزميل له قد يكون كذلك، فهل مجرد انتقاد محافظ الحسابات لزميله يعتبر خرقاً لأبجديات الزمالة أم وجب الاستئناس ببعض الظروف والملابسات لكي نكتشف النية الحقيقية لمحافظ الحسابات.

هذا الحكم قد كان بمناسبة حادثة جرت في فرنسا، عندما قام أحد محافظي حسابات الشركة بانتقاد زميلاً له قد خلفه في مهمة المراقبة.⁽²⁾

03 – الإخلال بواجباته أثناء تأدية مهامه:

غالباً هذا الإخلال يأخذ صورته في حالة تدخل محافظ الحسابات في أعمال الشركة التي هي محل مراقبته،⁽³⁾ إذ يخرج محافظ الحسابات من واجب التحفظ الذي يملئ عليه الشفافية والموضوعية إلى الأخذ بآراءه الشخصية في مسائل تقنية تتعلق بالشركة التي هي محل مراقبة.⁽⁴⁾

كما يعتبر عدم إخطار محافظ الحسابات بوقائع إجرامية أثناء اكتشافها من طرف محافظ الحسابات، خطأً تأديبياً يستلزم المسائلة التأديبية، ناهيك عن المتابعة الجزائية.⁽⁵⁾

¹. Augustin Robert, La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes: cinq ans de jurisprudence (1^{er} partie: procédure et fautes), op.cit., p. 47.

². Robert Castell et François Pasqualini, op.cit., p.p. 85 et 86.

³. Renaud Salamon, op.cit., p. 02 et s.

⁴. Philippe Merle, Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes, op.cit., p. 168.

⁵. Amor Zahi, op.cit., p.289.

كما قد يعتبر الإخلال بواجب السر المهني من قبيل الأخطاء التأديبية التي تستوجب المسائلة حتى وإن كان محافظ الحسابات قد قام بذلك من أجل تبرير خطأ زميلا له أو شخص آخر في الشركة، ما دام أنه خرق أحد الواجبات المهنية المنصوص عنها في قانون أخلاقيات المهنة.⁽¹⁾

وفي إطار مكافحة الجريمة المنظمة وغسيل الأموال، أوجبت التشريعات المقارنة على غرار التشريع الفرنسي والتشريع الجزائري على كل من إطلع على معلومات بحكم منصبه من شأنها وضع حد لجريمة مالية، وهكذا فإن إخلال محافظ الحسابات بواجب التصريح بالشبهة يعرضه إلى مسائلة تأديبية.⁽²⁾

04 – الإخلال بواجب الاستقلالية:

إن مسألة استقلالية محافظ الحسابات في أداء المهام المنوطة به أولتها التشريعات أهمية كبيرة نظرا لأنها مهمة من أجل التوصل إلى نتائج حقيقية تعكس حقيقة الوضع الذي تعيشه الشركة محل المراقبة من طرفه،⁽³⁾ وهكذا فإن إخلال محافظ الحسابات بواجب الاستقلالية يعرضه إلى مساءلة تأديبية قد تحرمه من أداء المهنة.⁽⁴⁾

لذلك وضمنا بأن تكون الاستقلالية الدعامة الأساسية للأداء الجيد لمهام محافظ الحسابات، دأب المشرع الفرنسي على تكريس هذه الاستقلالية في أكثر من مرة، أهمها في قانون 01 أوت 2003 الذي جاء ببعض حالات التنافي بشكليها المباشر وغير المباشر.⁽⁵⁾

¹. Thierry Granier, Le secret professionnel du commissaire aux comptes et de l'expert comptable face aux experts désignés dans le cadre de la mise en état ou dans celui de l'article 145 du nouveau code de procédure civile, Rev.Soc.1996, p.286 et s.

². Hervé Robert, L'obligation de déclaration de soupçon, P.A. 17 Juillet 2008, n° 143, p.11 et s.

³. Michael.A.Pearson, Enhancing perceptions of auditor Independence, Journal of Business Ethics, 4 (1985) 53 – 56 by - Reidel Publishing Company.

⁴. Hartini Matsopoulou, Le renforcement de l'indépendance des commissaire aux comptes, Rev.Soc. 2003, p.813 et s.

⁵. Edith Merle, L'entrée en vigueur des dispositions de la loi N.R.E. relatives aux sociétés commerciales, P.A.22 mai 2001, n° 107, p.15 et s.

وبالتالي يعتبر خرقاً لمبدأ الاستقلالية ويعاقب عليه القانون، الجمع ما بين وظيفتين من طرف محافظ الحسابات لما في ذلك من تأثير على موضوعية محافظ الحسابات خاصة وإن كان صاحب العمل له مصلحة في الشركة التي هي محل مراقبة من طرف هذا المهني.⁽¹⁾

05 – الإخلال بواجبات النزاهة وشرف المهنة:

فهذا النوع من الأخطاء قد يكون جامع شتى أشكال الخطأ التأديبي، إذ لا يتعلق الأمر بالأخطاء التي تكون أثناء تأدية مهام محافظ الحسابات بل قد تتعدى ذلك إلى حياته الشخصية.

وبالرجوع إلى نص المادة 02 من قانون أخلاقيات المهنة لمحافظي الحسابات،⁽²⁾ نجد أن هذا النوع من الأخطاء نص عليه صراحة المشرع الجزائري لكنه بالمقابل لم يعطي أمثلة عنه.

أما بالرجوع إلى فرنسا فقد استقر القضاء على اعتبار أن محافظ الحسابات الذي يطلب أتعاب تفوق ما هو محدد سلفاً في جدول الأتعاب المقرر قانوناً – وهذا دون أن يبرر هذه الزيادة بأسباب يراها القضاة مقبولة – قد أخل بواجب النزاهة والشرف ويتعرض بذلك إلى مساءلة تأديبية.⁽³⁾

¹. Mounaim Amraoui, Commissaire aux comptes d'une société anonyme: Incompatibilité et Indépendance, Bull. d'information périodique, n° 110, Janvier 2002, p. 43 et s.

². المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. المؤرخة في 17 أبريل 1996، العدد 24، ص. 04: " يجب على عضو النقابة أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه، وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها ".
³. Alain Sayag, vol.I, op.cit., p.507.

لكن هناك من الفقهاء من يتشدد في هذا النوع من الأخطاء، بحيث لا يقبل إلا الأخطاء التي يكون لها تكييف جزائي حتى نقول بأنها أخطاء ماسة بواجب النزاهة والشرف.⁽¹⁾

وهذا في إعتقادنا قد لا يعطي الضمانات الكافية التي تكفل أداء محافظ الحسابات لمهامه بأكثر صرامة وجدية، وترك هذا المفهوم بمنظوره الواسع قد يحقق المغزى من وجوده.

غير أن توافر هذا النوع من الأخطاء يقترن بوجود ضرر، لكن هل هو الضرر الذي تحتكم إليه المسؤولية المدنية أم هو ضرر ذو طبيعة خاصة.

الفرع الثاني: فكرة الضرر النسبي في المسؤولية التأديبية

إن الطابع الاستثنائي للخطأ التأديبي لمحافظي الحسابات أثر على طبيعة الضرر، إذ ليس بذلك الضرر الذي قد نعرفه في المسؤولية المدنية، بل هو من نوع خاص قد لا يشبه في مفهومه ونطاقه ما هو متعارف عليه بالنسبة للضرر بصفة عادية.

وتعود هذه الخصوصية إلى طبيعة الأطراف المتضررة من جهة (أولاً)، وطبيعة الحق الذي أعتدي عليه من جهة أخرى (ثانياً).

أولاً: طبيعة الأطراف المتضررة

إن تشعب مهام المنوطة بمحافظ الحسابات أدى إلى تشعب علاقته مع الآخرين، وهذا بدوره أدى إلى تعدد الأطراف المتضررة من جراء الخطأ الذي ارتكبه محافظ الحسابات والذي قد يحتمل الوصف التأديبي، فإلى جانب السلطة الوصية أو الجهاز المهني التابع له محافظ الحسابات (01)، قد يكون كذلك مسؤولاً بسبب خطئه التأديبي اتجاه المؤسسة التي هي محل مراقبته في إطار ممارسته لمهامه العادية (02).

¹. « Vise les manquements les plus graves, souvent déjà sanctionnés par la justice pénale » Augustin Robert, La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes : cinq ans de jurisprudence (1^{er} partie : procédure et fautes), op.cit., p. 48.

01 - الجهاز المهني التابع له محافظ الحسابات:

بالرجوع إلى القانون الإطار المنظم للمهنة ولا سيما المواد 04، 05، 15 و 16 منه، نجد أن هناك جهازين، يتمثل الجهاز الأول في المجلس الوطني للمحاسبة (أ)، أما الجهاز الثاني فهو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (ب).

أ - المجلس الوطني للمحاسبة:

ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.⁽¹⁾

كما أنه يضم على الأقل ثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني أي عن مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.⁽²⁾

ففكرة الضرر بالنسبة لهذا الجهاز قد لا تكون كذلك الموجودة في القواعد العامة بل هي أقرب منها إلى تلك الموجودة في أحكام قانون العقوبات عندما يتعلق الأمر بالمصلحة العامة للمجتمع، فكأن بالمجلس الوطني هو النيابة العامة التي لا يمكنها أن تغض البصر عن الأفعال التي حتى وإن لم تحدث ضررا ولكنها مجرمة.

هذه الفكرة وإن كانت قد تختلف عن الخطأ التأديبي في مسألة النصية كما جاء الحديث عنه سابقا في مسألة الخطأ التأديبي، إلا أنها تقترب منها من زاوية طبيعة الضرر.

¹. المادة 04 فقرة 01 من القانون 01/10، القانون الإطار المنظم للمهنة في الجزائر.

². المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وقواعد تسييره، ج.ر.، عدد.07، مؤرخة في 29 جانفي 2011، ص.06.

ب - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

لقد كان المشرع الجزائري في هذه المرة صريح عما كان عليه في مسألة المجلس الوطني، ف جاء بالمادة 15 من القانون الإطار لينص صراحة على أن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تقع تحت مسؤوليتها السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.⁽¹⁾

وهكذا فقد تقوم مسؤولية محافظ الحسابات التأديبية إن قام بفتح مكتب له دون إعلام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بهذا، إذ يعد ذلك خرقاً لأبجديات المهنة، غير أن هذا النوع من الأضرار التي تختلف عن تلك الموجودة في المسؤولية المدنية قد يقترب منه في حالة ما إذا تعلق الأمر بالجهاز الذي يقع تحت رقابة محافظ الحسابات نفسه.

02 - الجهاز الذي يراقبه محافظ الحسابات:

في هذه الحالة قد يكون الضرر عادي يتكرس أو يتجسد في ضياع لحقوق مادية ومعنوية للمؤسسة التي هي محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات.

فقد يلحق الضرر بمصالح أحد أعضاء شركة معينة وهنا يحق له طلب التعويض على أساس العلاقة السببية التي قد تكون ما بين الخطأ التأديبي لمحافظ الحسابات والضرر اللاحق.⁽²⁾

كما قد يؤدي تهاون محافظ الحسابات في معلومة قدمت له في إطار ممارسته لمهامه قبل أن يستقيل من منصبه، إلى اعتباره مسؤولاً عن الضرر الذي قد يلحق بالشركة من جراء انتشار هذه المعلومة التي كان لها أثراً سلبياً على الشركة.⁽³⁾

¹. المادة 15 من القانون 01/10: " مع مراعاة أحكام المادتين 4 و 5 أعلاه، يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها "

². Alain sayag, vol.II, op.cit., p. 686 et s.

³.Olivia Dufour, Commissaire aux comptes: le decret qui dérange, P.A.12 déc.2005, p.3 et s.

وهنا وجب أن نشير إلى وجود علاقة تكامل بين الخطأ في صورته الجزائية (أ) والخطأ في صورته المدنية (ب) مع الخطأ التأديبي ونفس الشيء بالنسبة للخطأ الإداري (ج).

أ - وجود علاقة ما بين الخطأ التأديبي والخطأ الجزائي:

لقد استقر القضاء في فرنسا على استقلالية قاضي المسائل التأديبية في تكيفه للوقائع محل المتابعة التأديبية، غير أنه يبقى ملزماً بما توصل إليه قضاة المسائل الجزائية فيما يتعلق بممارسة الأفعال التي اقترفتها محافظ الحسابات.⁽¹⁾

وعليه فلا يمكن لمحافظ الحسابات المتابع جزائياً أن ينفي وجود الفعل الذي يشكل خرقاً لأعراف المهنة أو يشكل خرقاً لواجباته اتجاه زملائه أو اتجاه الجهاز الذي ينتمي إليه.⁽²⁾

ومن أمثلة ذلك القضاء على محافظ الحسابات بجرم عدم إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية، فهنا لا يستطيع محافظ الحسابات نفي الواقعة، بل أكثر من ذلك تكون لقاعدة حجية الشيء المقضي فيه في المسائل الجزائية صدى أو إمتداد يلحق حتى التكيف القانوني للفعل في المسائل التأديبية.⁽³⁾

ب - وجود علاقة ما بين الخطأ التأديبي والخطأ المدني:

على العكس مما هو عليه في المسائل الجزائية وأثرها على المتابعة التأديبية، لا يحتكم قضاة المسائل التأديبية لما توصل إليه القضاء المدني، غير أن هذا لا يمنع من أن يأخذ القاضي بعين الاعتبار وجود متابعة مدنية.⁽⁴⁾

¹. Augustin Robert, op.cit., p. 45.

². Ibid.

³. J.C.P.éd.G., 1989, II, 21693, note Memeteau.

⁴. Christian De Lauzainghein et Alain Viandier, op.cit., p. 116 et s.

وهكذا فقد قضي في فرنسا بأن محافظ الحسابات الذي أدين مدنيا بفعل المنافسة غير المشروعة يكفي بأن يتابع على أساس الإخلال بواجباته المهنية كون هذا الفعل يحتمل الوصفين معا، وصف مدني يتعلق بالمنافسة غير المشروعة وآخر تأديبي يتعلق بالإخلال بواجبات الزمالة التي تقتضيها أعراف المهنة.⁽¹⁾

ج - وجود علاقة ما بين الخطأ التأديبي والخطأ الإداري:

هذا النوع من المسؤولية لم تتضح صورته بعد في قانون الجزائري كما ذكرناه سابقا، إذ تقع على محافظ الحسابات عقوبات إدارية من طرف هيئات مخصصة لذلك كم هو الحال عليه بالنسبة للجنة العقوبات في فرنسا.⁽²⁾

ومثال ترابط المسؤوليتين معا، وجود متابعة لمحافظ الحسابات الذي قام بإعطاء معلومات كاذبة غير صحيحة، فيمكن هنا للهيئات التأديبية أن تخطر لجنة سلطة الأسواق المالية بوجود متابعة تأديبية كون الفعل المتابع به محافظ الحسابات قد يحتمل وصف الخطأ الإداري جزائيا،⁽³⁾ غير أن هنالك استقرار في الرأي على أن الهيئتان التأديبية والإدارية تعملان بصفة مستقلة عن بعضها البعض وهذا ما أكد عليه مجلس الدولة.⁽⁴⁾

فإلى جانب الأطراف التي لحقها الضرر فقد يكون لطبيعة الحق الذي أعتدي عليه أثر في جعل الضرر في المسائل التأديبية يختلف عنه في المسائل الأخرى.

ثانيا: طبيعة الحق الذي أعتدي عليه

ما يجعل فكرة الضرر في المسائلة التأديبية لا تكتمل أو بالأحرى لا تأخذ شكلها المألوف في المسائل المدنية أو الجزائية هو طبيعة الحق المعتدي عليه من طرف محافظ الحسابات، إذ لا نجد أحيانا أضرار بالمفهوم المتعارف عليه في الشريعة العامة، وإنما بمفهوم خاص بالمهنة وبأعرافها، وعلى العموم فهذا الحق قد يكون إما حق عام (01) أو حق خاص (02).

¹. C.A. Reims, 21 février 2005, RG n° 03/02440: Juris Data n° 2005 – 275128.

². Augustin Robert, op.cit., p. 46.

³. Cass. Com., 11 Juillet 2006, n° 05-18. 528 : Juris Data n° 2006. 034759.

⁴. C.E. 12 Juillet 1955 : RPDA 1955, n° 345.

01 - الحق العام:

لعل المقاربة التي ضربناها في المبادئ ونحن نتكلم عن طبيعة الضرر في المسائل التأديبية أكثر ملائمة لهذه الفكرة، إذ يستوي هنا الحق العام في المسائل الجزائية مع الحق العام في المسائل التأديبية لكن بنوع من التضييق في المسائل التأديبية.⁽¹⁾

فبينما يكون الحق العام في المسائل الجزائية يتعلق بالمجتمع ككل، يكون في المسائل التأديبية يتعلق بشريحة معينة وهي شريحة محافظي الحسابات وأضيف من ذلك تكون في الجهاز ككل أي تكون في المهنة بحد ذاتها.⁽²⁾

فالاعتداء الذي قد يقدم عليه محافظ الحسابات قد لا يضر محافظ الحسابات لشخصه لكن قد يضر المهنة أو الجهاز ككل، خاصة إذا كان هذا الاعتداء يمس الشرف والنزاهة التي تقوم عليهما مهنة مثل مهنة محافظي الحسابات.⁽³⁾

وقد يكون لدينا أكثر من مثال عن حق عام في المسائل التأديبية ويأتي في مقدمة هذه الأمثلة إغفال محافظ الحسابات عن إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي اكتشفها بمناسبة قيامه بمهامه العادية، لكن وقبل أن تصل هذه الوقائع إلى علم وكيل الجمهورية يتم تدارك النقص أو الخرق الذي كان، فهنا في هذه الحالة رغم أن الأوضاع قد عادت إلى أحوالها العادية إلا أن محافظ الحسابات يبقى مسؤولاً تأديبياً أمام الجهاز الفني المشرف على المهنة،⁽⁴⁾ ويبقى كذلك متابع جزائياً على أساس فعل عدم الإخطار حتى ولو صححت الأوضاع لأن في القانون الجنائي يعتد بالنيات لا بالنتائج.⁽⁵⁾

¹. أنظر الفرع الثاني من هذا المطلب الأول. ص. 97 وما يليها.

². C.A. Paris, 09 novembre 2007, Bull. Joly sociétés. 2008, p. 304, note Thierry Granier.

³. C.A. Paris, 12 octobre 2001, Bull. Joly sociétés. 2002, p. 42, note François Pasqualini.

⁴. Jean François Barbiéri, Irresponsabilité de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes d'une entreprise dont les graves difficultés étaient cachées, Bull. Joly Sociétés, 01 octobre 2008 n° 10, p. 774 et s.

⁵. أنظر عنصر مدى تقييم النية الإجرامية لمحافظي الحسابات، ص. 54 وما يليها.

وفي هذه الحالة الأخيرة نجد أنفسنا أمام حالة من الحالات النادرة التي يكون فيها محافظ الحسابات مسؤولاً تأديبياً عن فعل تم تداركه عن طريق تصحيحه.

ويرى جانب من الفقه⁽¹⁾ أن هذا التشديد من شأنه جعل محافظ الحسابات أكثر حرصاً على القيام بالمهام المنوطة به وفقاً لاجتهادات المهنية الصادرة في هذا المجال.

ويعتبر من قبيل الحقوق العامة حق الجهاز الفني المشرف على المهنة في اشتراكات تدفع من طرف محافظي الحسابات، وهذا المثال قد يأخذ شاكلة المثال الأول الذي ضربناه والمتعلق بتصحيح بعض الأوضاع التي لم يخطر عنها محافظ الحسابات، وهذه الحالة تكون عندما يتأخر محافظ الحسابات في تقديم اشتراكاته،⁽²⁾ فهنا لم يحمى محافظ الحسابات بخرق كلي لواجب دفع الاشتراكات وإنما تأخر فيه، وهنا نلمس حقيقة معنى الحق العام الذي تتسم به هذه المهنة في هذه المرحلة.⁽³⁾

ويبقى أن نشير إلى أن الحق العام يختلف عن الحق الخاص في مسألة قابلية تحديد الجهة المتضررة وكذلك إمكانية تجزئة الحق المعتدى عليه عن طريق تجزئة الفعل الضار بحد ذاته.

02 - الحق الخاص:

ويتعلق الأمر بحقوق قد تكتسي طابع مالي (أ) وقد تكون حقوق غير مالية رغم أهميتها (ب).

أ - حق خاص مالي:

وهنا يكون محافظ الحسابات قد أقدم على مخالفة سببت خسارة مالية للشخص المضروب سواء تعلق الأمر بالزبون أو بالزميل الذي يزاول معه المهنة.⁽⁴⁾

¹ . Stéphane Alamowitch, op.cit., p.p. 08 et 09.

² .Augustin Robert, op.cit., p.p. 46 et 47.

³ . Ibid.

⁴ . Pierre Mabilat, Le nouveau statut professionnel du commissaire aux comptes decret n° 69/810 du 12 aout 1969, Rev.Soc., Dalloz, Paris, Janvier-Mars 1970, p.p. 48 et 49.

أما الضرر الذي قد يلحق الزبون فقد يكون عبر إعطاء معلومات غير وافية عن وضعية الشركة بشكل جعلها تظهر في صورة جيدة الأمر الذي دفع الأطراف إلى شراء أسهم طرحتها هذه الشركة للتداول.⁽¹⁾

وقد يأخذ خرق محافظ الحسابات شكله الصريح كالاستيلاء على أموال الشركة،⁽²⁾ وهذا عادة يكون عن طريق التستر على سرقة قام بها أحد المسيرين أو أحد التابعين لمحافظي الحسابات.⁽³⁾

والضرر الذي يلحق أحد زملاء محافظ الحسابات قد يكون عن طريق ما يعرف بالمنافسة غير المشروعة والتي قد تؤدي إلى فقدان محافظ الحسابات لبعض من زبائنه أو المساس بسمعته.⁽⁴⁾

ب - حق خاص غير مالي:

هذا النوع من الحقوق يكتسي أهمية أكبر من تلك التي تكتسيها الحقوق الخاصة المالية.

والأمر يتعلق هنا بسمعة الشركة محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات، فهذا الأخير لو أقدم على تحرير محضر يظهر فيه الشركة في وضع غير مريح يجعل الأطراف الأخرى تحجم عن التعامل معها، يكون بذلك قد أدى إلى ضياع لزبائن، وأكثر من ذلك ضياع للثقة التي بنتها هذه الشركة عبر تواجدها في ميدان معين لعقود من الزمن.⁽⁵⁾

1. Ibid.

2. Pierre Mabilat, Les modifications apportées au statut professionnel des commissaires aux comptes par le decret du 07 décembre 1976, JCP., éd. G., Dalloz, Paris, 1977, p.2835.

3. Christian De Lauzainghein et Alain Viandier, op.cit., p.138.

4. Alain Decocq, Inaction, abstention et complicité par aide ou assistance, JCP., I, 1983, p. 3124.

5. Robert Castell et François Pasqualini, op. cit., p. 57 et s.

ولقد أكد بعض الفقهاء⁽¹⁾ أن هذا النوع من الحقوق لا يقل أهمية عن الحقوق المالية، بل بالعكس يفوقه كونه هو العنصر الفعال في مسألة مردودية وإنتاجية المؤسسة محل المراقبة من طرف محافظ الحسابات.⁽²⁾

ومما لا شك فيه فإن صفة محافظ الحسابات تضي على الضرر خصوصية تجعله يتفرد عن باقي الأضرار المعروفة في المسؤولية المدنية، كونها تركز على فكرة حرص الرجل المهني الحريص وليس على فكرة حرص الرجل العادي.

المطلب الثاني: صفة الأطراف المرتكبة للخطأ التأديبي

إن مهنة محافظي الحسابات تكتسي أهمية كبيرة على واقع الاقتصاد بصفة عامة والشركات التجارية بصفة خاصة، لذلك أي خطأ يرتكب من هؤلاء قد يوجب قيام مسؤوليتهم على اختلاف أنواعها بما فيها المسؤولية التأديبية، لكن قد يصعب في بعض الحالات نسب الخطأ المنتج للضرر لمحافظ الحسابات.

فالأصل أن محافظ الحسابات هو مسؤول تأديبياً عن الأفعال المقترفة، (الفرع الأول)، غير أنه قد يستعين في أداء مهامه بمن يساعده ويقوم هذا الأخير باقتراف أخطاء قد تشكل عنصراً من عناصر المسؤولية التأديبية (الفرع الثاني)، كما يبقى للغير حظ في هذه المسؤولية لكن بنوع من التحفظ كما سنرى لاحقاً (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الأخطاء المرتكبة من طرف محافظ الحسابات

فهذه الحالة تكون عادة واضحة إذ تتكرس في حدوث خطأ من طرف محافظ الحسابات يحتمل الوصف التأديبي، غير أنه علينا أن نفرق ما بين الأخطاء التي ترتكب من طرف محافظ الحسابات الذي يمارس مهمته بشكل فردي (أولاً) والأخطاء التي ترتكب في إطار الممارسة الجماعية للمهنة (ثانياً)،

¹. Bahram Sotani, Le commissaires aux comptes et le marché financier, Economica, Paris, 1996, p.26.

². Ibid.

أولاً: حالة محافظ الحسابات الفرد

هذه الحالة تبقى واضحة إذ يمكن أن ننسب الخطأ مباشرة إلى محافظ الحسابات كونه يعمل منفرداً، لكن قد تثار مشاكل قانونية في هذه الحالة خاصة إذا ما أخذنا بعين الاعتبار محافظ الحسابات الذي يزاول المهنة في إطار عهده (01) ومحافظ الحسابات الذي استقال عن مهامه (02).

01 - محافظ الحسابات المزاول للمهنة في إطار عهده:

لا تطرح هذه الحالة أي إشكال، ما دام أنه يمكن للهيئات التأديبية نسب أي خطأ تكتشفه لمحافظ الحسابات أثناء ممارسته لمهامه على أساس وجود تلك العلاقة القانونية بين محافظ الحسابات من جهة وكل من الزبون والجهاز الفني المشرف على المهنة من جهة أخرى.⁽¹⁾

غير أن هذه الحالة قد لا تكون بهذا القدر من الوضوح في كل الأحيان، فقد ثار مشكل في فرنسا حول محافظي الحسابات الذين يتمتعون بهذه الصفة لكنهم ليسو مسجلين في القائمة الوطنية لمحافظي الحسابات، فهل يسألون هم كذلك مسؤولية تأديبية أمام جهاز لا ينتمون إليه؟⁽²⁾

فهذه القضية ثارت عندما قام مجموعة من محافظي الحسابات مسجلين في القائمة الوطنية في فرنسا بالاحتكاك مع آخرين غير مسجلين، فالمادة 185 من مرسوم 1969⁽³⁾ أكدت على أن هؤلاء الذين لم يسجلوا يمكن أن يتابعوا تأديبياً أمام الجهاز الفني المشرف على المهنة.⁽⁴⁾

¹ . Alain Sayag, vol.I, op.cit., p.502 et s.

² . كون علاقة الوصاية لم تبدأ بعد بين محافظ الحسابات والجهاز المشرف على المهنة.

³ . Decret n° 69/810 du 12 aout 1969 portant règlement d'administration publique et relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de sociétés en France modifié par l'ordonnance 2005/599 préc.

⁴ . Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 201 : « Que les commissaires aux comptes non inscrit également possibles de poursuite disciplinaires ».

وقد يُفهم من ذلك أن محافظي الحسابات الذين لم يسجلوا في القائمة قد لا يتابعون حتماً على أساس فاعلين أصليين لمخالفة تأديبية وإنما قد يتابعون على أساس شركاء فيها.⁽¹⁾

غير أن السؤال الذي يطرح: هل يتابع محافظ الحسابات على فعل اقترفه بمناسبة المهنة أم يأخذ الطابع التأديبي للمخالفة مظهر أوسع منه في المسؤولية الجزائية؟

فلقد أقرّ الفقه⁽²⁾ على أن قاعدة النصية لا يمكن تطبيقها في المسؤولية التأديبية نظراً لأن هذه الأخيرة لها مميزات خاصة تميزها عن باقي المسؤوليات سواء تعلق الأمر بالمسؤولية الإدارية، المدنية أو الجزائية.

وبالتالي أي فعل سواء تعلق بالمهنة أو لم يتعلق - ومن شأنه أن يؤثر في أداء محافظ الحسابات أو يؤثر في المهنة بصفة عامة - يعتبر خطأً تأديبياً يستوجب المساءلة.⁽³⁾

ويعد من قبيل الأخطاء التأديبية قيام محافظ الحسابات بإعطاء استشارة قانونية خارج مهامه العادية إلى مؤسسة أخرى وأدى ذلك إلى حدوث نصب على مستوى هذه المؤسسة، فيتابع محافظ الحسابات هنا على أساس عدم احترامه لمبدأ الاستقلالية حتى لما يتعلق الأمر بنشاط لا يتعلق بمهامه.⁽⁴⁾

وكما أشرنا إليه سابقاً فإن معظم المتابعات الجزائية يكون لها أثر على تلك التأديبية بحكم حجية الحكم الجزائي على كل من الحكم المدني والتأديبي، وهكذا فيجوز للنيابة

1. Ibid.

2. Yves Guyon et Georges Coquereau, op.cit., p.p. 300 et 301 « la règle "nullum crimen sine lege" ne s'applique pas en matière disciplinaire ».

3. Fauconneau et Emmanuel Du Pontavice, Commissaire aux comptes, Encyclopédie Dalloz Sociétés, n° 117.

4. « l'indispensable indépendance et probité dont il ne doit jamais se départir, même dans les activités ne se rattachant pas directement à l'exercice de sa profession », Ch. Rég-conseil juridique, 12/60773.

العامة في فرنسا أن تخطر الهيئات المشرفة على مهنة محافضي الحسابات بوجود متابعة جزائية على أحد محافضي الحسابات، بل أكثر من ذلك يجوز لها أن تأمر بالإيقاف المؤقت له إلى غاية صدور حكم بشأن الوقائع الجزائية.⁽¹⁾

¹. « Le procureur général peut demander à la chambre régionale de discipline d'interdire temporairement l'exercice de la profession au commissaire objet de poursuites pénales ... », Yves Guyon et Georges Coquereau, op.cit., p. 301.

02 – محافظ الحسابات المستقيل:

لم يكن القانون الجزائري صريح في هذه المسئلة في ظل القانون المعدل رقم 08/91 المنظم لمهنة محافظي الحسابات.⁽¹⁾

لكن بموجب القانون 01/10 جاء المشرع الجزائري ليقطع الشك باليقين ويؤكد على قيام مسؤولية محافظي الحسابات التأديبية حتى بعد استقالتهم.⁽²⁾

والملاحظ في صياغة المادة 63 من القانون الإطار أن المشرع أخذ صراحة بعبارة "التأديبية" وألغى العبارة القديمة "الانضباطية" والتي كانت عبارة تعكس غلوب الوظيفة عن المهنة فيها، الأمر الذي يوحي بعدم استقلالية محافظ الحسابات عن توجيهات الجهاز الفني المشرف على المهنة في الجزائر، وهذا يعد بحد ذاته خرقاً لمبدأ الاستقلالية، لكن يجب أن لا يفهم من هذا الحديث أن محافظ الحسابات قد يسأل عن أفعال اقترفها أثناء استقالته وتمس بشرف المهنة، لأنه في هذه الحالة يكون أجنبي عن الجهاز الفني المشرف على المهنة.⁽³⁾

وهكذا فقد يسأل محافظ الحسابات المستقيل عن أفعال اقترفها أثناء تأدية مهامه التي من شأنها أن تشكل خرقاً للقواعد المهنية ولنزاهة وشرف المهنة.

هذا فيما يخص محافظ الحسابات الذي يمارس مهامه في شكل فردي، غير أنه قد لا تكون الأمور بهذا القدر من البساطة عندما يتعلق الأمر بممارسة المهنة في شكل جماعي.

ثانياً: تعدد محافظي الحسابات

¹. إذ جاء في الفقرة 01 نم المادة 53 من القانون 08/91 الذي عدل بموجب القانون 01/10 ما يلي: " يمكن أن يترتب على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، المسؤولية الانضباطية تجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية".

². المادة 63 فقرة 01 من القانون 01/10 المنظمة للمهنة: " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".

³. « ... Une telle action peut tout de même être exercée pour des faits commis pendant l'exercice des fonctions », Renaud Salomon, op.cit., p. 17 et s.

سواء تعلق الأمر بالقانون 08/91 أو القانون 01/10، لقد أقرّ المشرع بإمكانية مزاولة المهنة في شكل جماعي، وهنا قد يتعلق الأمر بتعدد محافظي الحسابات في شركة واحدة (01) أو بممارسة المهنة بحد ذاتها في إطار جماعي أقرّه القانون (02).

01 - وجود أكثر من محافظ حسابات في الشركة:

فلقد أقرّ المشرع الجزائري بإمكانية تعيين أكثر من محافظ حسابات في شركة،⁽¹⁾ وخاصة إذا ما كانت هذه الأخيرة مهمة للاقتصاد الوطني كما هو الحال عليه بالنسبة للمؤسسات المالية.⁽²⁾

وفي هذه الحالة تكون مسألة تحديد الأخطاء التأديبية ونسبها إلى مقترفيها أمرا صعبا نوعا ما، خاصة إن كان هنالك أكثر من إرادة أدت إلى الإتيان بالفعل المشكل للخطأ التأديبي.⁽³⁾

إن مسألة تحرير التقارير لا تطرح إشكالا من الناحية العملية ما دام كل محافظ للحسابات ملزم بالتأشير على التقرير والإمضاء عليه، وبالتالي يسهل عملية إثبات مرتكب الخطأ إن كان التقرير يحمل في طياته ما يمكن أن يمثل خطأ تأديبي.⁽⁴⁾

¹. المادة 29 من القانون 01/10 المنظم للمهنة: " عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون".

². المادة 100 من الأمر رقم 11/03 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بالنقد والقرض ج.ر. عدد 52 المؤرخة في 27 أبريل 2003، ص.03 " يجب على كل بنك أو مؤسسة مالية وعلى كل فرع من فروع البنك الأجنبي أن يعين محافظين إثنين للحسابات على الأقل".

³. Fauconneau et Emmanuel Du Pontavice, op.cit., n°117.

⁴. بمجرد استلامه لمهامه، يقع على عاتق محافظ الحسابات إعداد تقارير، وهذا ما جاء في المادة 25 فقرة 01 من القانون 01/10 القانون الإطار المنظم للمهنة.

وكمثال على ذلك التقرير الذي يثبت بطريقة عفوية وجود منافسة غير مشروعة أدت إلى حدوث ضرر لمحافظ حسابات آخر، فهنا هذا التقرير لا يدع أي شك في شخصية مرتكب فعل المنافسة غير الشرعية والذي يدخل كما تطرقنا إليه في الأفعال التي تشكل خرقا لواجبات محافظ الحسابات اتجاه زملائه.⁽¹⁾

لكن الإشكال قد يثار في حالة وجود أكثر من فعل أدى إلى حدوث ما يعرف بالخطأ التأديبي، وكمثال على ذلك تسريب معلومة سرية أدت بأحد الشركات إلى الإفلاس وعدم ثبوت مرتكب هذا الفعل الذي يسأل عنه محافظ الحسابات جزائيا،⁽²⁾ كما يسأل عنه تأديبيا نظرا لأنه يدخل ضمن الأفعال التي تشكل خرقا لمبادئ النزاهة والشرف المعروفة بها مهنة محافظة الحسابات.⁽³⁾

في هذه الحالة إن استطاع الجهاز التأديبي تحديد مرتكب هذا الفعل عن طريق تحقيق إداري عاقب الشخص بحد ذاته، أما إذا لم يستطع ذلك فتطبق قاعدة عدم إمكانية تجزئة الأفعال في الشق المدني،⁽⁴⁾ وتبقى المسألة الجزائية في سلطة قاضي الموضوع.

02 - ممارسة المهنة في شكل جماعي:

وهذا ما أطلق عليه المشرع الجزائري تسمية شركات محافظة الحسابات،⁽⁵⁾ إذ أُقرّ بإمكانية مزاوله مهنة محافظ الحسابات في إطار شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات.⁽⁶⁾

¹. Augustin Robert, op.cit., p.p. 46 et 47.

². أنظر في هذا المجال الجرائم التي يرتكبها محافظي الحسابات في المطلب الثاني من المبحث الثاني من الفصل الأول، ص.67 وما يليها.

³. Robert Castell et François Pasqualini, op.cit.,p.85.

⁴. Jean Hémar, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p.854.

⁵. إذ جاء في المادة 47 فقرة 02 من القانون 01/10 أنه: " تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة شركات محافظة الحسابات".

⁶. المادة 46 من نفس القانون.

بالرجوع إلى القانون الجزائري المنظم للمهنة لا نجده قد ذكر مسؤولية شركة
محافظة الحسابات واكتفى فقط بذكر مسؤولية محافظ الحسابات كشخص طبيعي.⁽¹⁾

هذا يدعونا إلى التساؤل حول ماهية القواعد المطبقة في مجال المسؤولية على هذا
النوع من الشركات المهنية، وفي غياب نص خاص أو حتى تطبيق قضائي على هذه
الحالة، نذهب إلى ما توصل إليه الفقه الفرنسي في مسألة تخرج عن المسؤولية التأديبية،
إذ جاء الفقه الفرنسي في باب المسؤولية المدنية بفكرة تطبيق القواعد العامة التي تحكم
مسؤولية المسير أو الشريك في المسؤولية المدنية.⁽²⁾

لكن هذا من شأنه أن يجعل الشخصية المعنوية لشركة محافظة الحسابات غير
مستقلة عن أعضائها، وهذا أمر قد لا يساعد على انتشار هذا النوع من الشركات في
الجزائر، لأنه سيؤدي إلى الكثير من المتعاملين إلى الإحجام عن التعامل مع هذه
الشركات.

وبالرجوع إلى القانون الفرنسي نجد أكثر دقة في هذه المسألة، إذ خصّ شركة
محافظة الحسابات بحكم خاص، وأكد على أن هذا النوع من الشركات يمكن أن يكون
موضوع مساءلة تأديبية مستقلة عن مسؤولية أعضاء الشركة.⁽³⁾

فهذا الحكم يؤدي بنا إلى القول أن المتابعة التأديبية للشركة تؤدي مباشرة إلى
المتابعة التأديبية لأعضائها أما العكس فغير صحيح، أي قد يتابع أحد أعضاء شركة
محافظة الحسابات تأديبياً دون أن يؤدي ذلك إلى المتابعة الجزائية للشركة.⁽⁴⁾

¹. المادة 63 فقرة 01 من القانون الإطار المنظم للمهنة.

². « Il convient de faire application des règles de droit commun organisant la responsabilité des dirigeants ou des associés de sociétés commerciales ». Philippe Merle, Pourquoi avoir autorisé l'exercice du commissariat aux comptes sous forme de société dans laquelle la responsabilité des associés est limitée ? Rev.Soc. 2010, p. 395.

³. L'art. 175 al. 02 du décret n° 69/810 du 12 aout 1969 modifié par l'ordonnance 2005/599 Préc. : « ... la société peut faire l'objet de poursuites disciplinaires indépendamment de celles qui seraient intentées contre les actionnaires ou associés ».

⁴. Joël Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 201.

وهذا الحكم يعزز استقلالية شركة محافظة الحسابات ويجعل المتعامل معها مطمئن إلى الأحكام والأطر النظامية التي تخضع لها هذه الشركات.

ونظرا لأن مهنة محافظ الحسابات مهنة تتطلب دقة في العمل، سمح القانون لمتهنيها بالاستعانة ببعض المساعدين أو المهنيين من أجل القيام بالمهام المنوطة بهم، هذا يجعل فكرة الأخطاء المنسوبة لمحافظي الحسابات تأخذ حكم أوسع، وتبدوا في هذه الحالة المسؤولية التأديبية لهؤلاء غير متضحة المعالم، نظرا لتدخل طرف آخر في العمل المكون لهذه المسؤولية.

الفرع الثاني: الأخطاء المرتكبة من طرف تابعي محافظي الحسابات

فقد يضطر محافظ الحسابات إلى الاستعانة ببعض المهنيين من أجل القيام بالمهام المنوطة به (أولا)، كما يمكنه أن يستعين بمساعدين من أجل تسهيل عملية المراقبة (ثانيا).

أولا: أخطاء بعض المهنيين

نظرا لأن مهنة محافظ الحسابات تعتمد أساسا على وسائل تقنية من أجل إتمام مسألة المراقبة، فإن حتمية التعامل مع مهنيين آخرين ترمي بضلالها على هذه المهنة، فقد يستعين محافظ الحسابات بخبير محاسب (01) أو بمحاسب معتمد (02) كما قد يضطر إلى التعامل معهما لحكم وجودهما المسبق قبل تسلمه لمهامه.

وهكذا قد تتداخل أخطاء هؤلاء المهنيين مع أخطاء محافظي الحسابات بالشكل الذي يجعل تحديد الخطأ المنتج للأثر صعب جدا على طالب التعويض فيجعله بذلك غير قادر على إثبات العلاقة السببية بين فعل هؤلاء المهنيين والضرر المترتب عنه.

01 - خطأ الخبير المحاسب:

لقد خص القانون هذه المهنة بإطارها التنظيمي لا سيما الإطار المتعلق بالمسؤولية،⁽¹⁾ لكن قد يأتي هذا المهني بفعل يحتمل وصف الخطأ التأديبي دون أن يتمكن الجهاز الفني المشرف على المهنة من تحديد مرتكب الخطأ إذا ما كان هنالك خطأ آخر لمحافظ الحسابات.⁽²⁾

وفي هذه الحالة وجب أن نفرق ما بين حالة الأخطاء التي يمكن أن ن فصلها عن بعضها (أ)، وحالة الأخطاء غير قابلة للتجزئة (ب).

أ - الأخطاء القابلة للتجزئة:

ومفاد ذلك إمكانية نسب خطأ معين بعينه إلى الخبير المحاسب وآخر إلى محافظ الحسابات، وهذه الحالة تبدو طبيعية عندما يتعلق الأمر بالأخطاء التي تثبت عن طريق وسائل مادية كمحاضر إثبات أو تقارير تقنية.

وهكذا فقد يسأل تأديبيا الخبير المحاسب عن المنافسة غير المشروعة إذا ما ثبت ذلك عن طريق تقرير محرر من طرفه ولم يكن هناك أي دليل يدين محافظ الحسابات الذي يعمل إلى جانبه في نفس الشركة.⁽³⁾

¹. المادة 63 فقرة 01 من القانون 01/10 المنظم للمهنة: " يتحمل الخبير المحاسب ... المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة ...".

². Maxim Delhomme, op.cit.,p.31.

³. Code permanent Audit et commissariat aux comptes, responsabilité de l'expert-comptable, Bulletin 30, du 20 mars 2000, n° 04, p. 8999.

كذلك الأمر بالنسبة لجريمة عدم إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية، فعلى عكس محافظ الحسابات الذي هو ملزم بإخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي اكتشفها أثناء قيامه بمهمة المراقبة،⁽¹⁾ ليس على الخبير المحاسب هذا الواجب.⁽²⁾

وبالتالي يسهل هنا القول بانفصال فعل محافظ الحسابات عن فعل الخبير المحاسب، فالأول ملزم بالإفصاح أما الثاني فهو ملزم بعدم الإفصاح.⁽³⁾

في هذه الحالات يجد القاضي نفسه ملزماً بفصل خطأ محافظ الحسابات عن خطأ الخبير المحاسب، لوجود الدليل الكتابي المتمثل أساساً في التقارير المعدة من طرفهما أو قد يكون دون دليل إذا كان هناك حكم قانوني مسبق كما هو الحال عليه بالنسبة لفعل الإخطار.⁽⁴⁾

غير أن هذه الوضعية قد تتعقد عندما يصعب على قاضي المسائل التأديبية فصل الأخطاء المرتكبة من طرف كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

ب - الأخطاء غير القابلة للتجزئة:

في هذه الحالة يكون هنالك ما يعرف باتحاد الأخطاء أو نظرية الأخطاء غير القابلة للتجزئة، أين نجد هنالك نتيجة تسببت فيها مجموعة من الأخطاء بحيث لا يمكننا تمييز الخطأ المنتج في هذه الحالة.⁽⁵⁾

¹. C.A. de Nancy, 29 juin 1982, Rev.Soc. n° 04, octobre – décembre 1982, p. 840 et s. : « Un commissaire aux comptes ne peut être condamné pour avoir omis de révéler au procureur de la république les délits que s'il est démontré qu'il a eu connaissance d'une manière précise et certaine... »

². Maxime Delhomme, Le secret professionnel de l'expert-comptable, P.A. 25 septembre 2000, n° 191, p. 57 : « Si l'expert comptable connaît le délit principal, sans avoir la volonté de le favoriser, il n'y pas de délit ».

³. Louis Marque, Le secret professionnel, La Revue Experts n° 04 - 01/1989, p. 01 et s.

⁴. Jean François Barbiéri, Code permanent Audit et commissariat aux comptes : vers une codification du droit comptable ? P.A. 11 janvier 1999, n° 07, p.47.

⁵. Maxime Delhomme, Le secret professionnel de l'expert comptable, op.cit., p.58.

وكمثال عن هذه الحالة وجود تقرير معد من طرف الخبير المحاسب لشركة معينة وقيام محافظ حسابات نفس الشركة بإعداد تقرير آخر ينقل فيه ما جاء في تقرير الخبير المحاسب، وفي هذا تقرير تسريب لمعلومات سرية أدت إلى فقدان هذه الشركة إلى عنصر الأفضلية الذي كانت تتمتع به بفضل سرية المعلومة.⁽¹⁾

ففي هذه الحالة كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ارتكبا خطأ، فالأول قام بإفشاء السر المهني والثاني قام بنفس الفعل رغم أنه لم يأتي بالمعلومة إلا من خلال تقرير الخبير المحاسب.⁽²⁾

هذا الأمر أدى بكثيرين⁽³⁾ إلى التخوف من مستقبل هذه المهنة التي أصبح الكثيرون يتحاشون ممارستها، خاصة عندما يتعلق الأمر بتسريب معلومات تخص الشركة محل المراقبة.⁽⁴⁾

إلى جانب الخبير المحاسب هناك مهني آخر له علاقة بمحافظ الحسابات ويتعلق الأمر بالمحاسب المعتمد.

02 – المحاسب المعتمد:

لقد نظم المشرع الجزائري هذه المهنة بنفس القانون المنظم لمهنة محافظ الحسابات.⁽⁵⁾

¹. Dominique Velardocchio, Aggravation du risque de responsabilité du commissaire aux comptes et de l'expert-comptable en cas d'insuffisance d'actif, Revue Lamy Droit des affaires, juin 2010, n° 50, p. 10 et s.

². Didier Kling, Existe-t-il vraiment un secret professionnel des commissaires aux comptes ? P.A. 25 septembre 2000, n° 191, p.47.

³. William Nahum, Les normes de la profession comptable : à quoi servent elles ... PA. 25 septembre 2000, n° 191, p.p.42 et 43.

⁴. Jean François Barbiéri, Irresponsabilité de l'expert-comptable et du commissaire aux comptes d'une entreprise dont les graves difficultés étaient cachées, Bull. Joly sociétés, 01 octobre 2008, n° 10, p.774 et s.

⁵. قانون 01/10 المنظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ويُعرّف المحاسب المعتمد على أنه المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.⁽¹⁾

هذا المهني له علاقة بمهنة محافظ الحسابات فقد يقوم بأفعال تحتمل وصفاً تأديبياً لكن بصفة متداخلة مع تلك التي اقترفها محافظ الحسابات.

فلا يمكن فصل هذه الأخطاء إلا إذا كنا أمام أدلة كتابية تجعل من السهل نسب الخطأ للمحاسب المعتمد أو لمحافظ الحسابات.

وعليه فإن تقرير المحاسب المعتمد حول وضعية مالية معينة للشركة يكون بمثابة دليل إذ احتوى على ما يمكنه أن يكشف أنه خطأً تأديبياً ما دام المحاسب المعتمد يعمل في إطار توثيق الحسابات.⁽²⁾

لكن قد لا يبدو الوضع عليه كذلك في كل مرة بحيث قد يكون فعل محافظ الحسابات مغطي أو مستغرق لفعل الخبير المحاسب مما يجعل فكرة إدانة محافظ الحسابات مطروحة جداً، كونه المهني الذي عليه اكتشاف أي خرق في الوثائق الحسابية.⁽³⁾

¹. المادة 41 فقرة 01 من نفس القانون.

². المادة 42 فقرة 02 من القانون 01/10: "تعد وتبقى الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكلف بها المحاسب المعتمد، ملكية الزبون".

المادة 43 فقرة 01 قانون 01/10: "يمكن المحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها".

³. Victor Amata, Le contrôle des sociétés et la certification des comptes annuels par les commissaires aux comptes, Revue de Banque, n° 398, septembre 1980, p.p. 977 – 981.

وهكذا فقد قضى مجلس قرونوبل بأن محافظ الحسابات الذي لم يستطع اكتشاف اختلاس لأموال من طرف محاسب شركة دام ثمان سنوات، مسؤولاً جنائياً بصفته شريكاً.⁽¹⁾

وهذا يدعونا إلى القول بالمسؤولية التأديبية ما دام للخصومة الجزائية حجية على نظيرتها التأديبية على الأقل في جانب مادية الأفعال.⁽²⁾

¹. C.A.Grenoble, 27 Janvier 1997, Bull. crim. n° 138, du 24 Mars 1997, p. 81.

². إذ تبقى للجهات التأديبية الحق في إعادة التكييف بما يتماشى والقانون الذي يحكم الأخطاء التأديبية، وما يكون ملزماً لهذه الجهة هو مادية الأفعال التي كُرسَتْ في منطوق الحكم.

ويرى بعض الفقه⁽¹⁾ أن هذه المسألة هي شبيهة بمسألة الخبير المحاسب ما دام محافظ الحسابات يعمل دائماً كمراقب تقع على عاتقه مسؤولية مراقبة الحسابات والوثائق المحاسبية لكل من الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد.

وبالتالي قد تكون المساءلة التأديبية لمحافظ الحسابات هي المرجحة في مثل هذه الحالات دون الإخلال بفكرة ثبوتية الأفعال بمحاضر أو أدلة كتابية أخرى.

وإذا كان الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد قد أولته التشريعات أهمية بالغة في الوسط المحاسبي للشركة، فإن مساعدي محافظ الحسابات يبقون دائماً تحت إشراف ومسؤولية هذا الأخير، فماذا لو أنهم ارتكبوا خطأ يحتمل الوصف التأديبي؟

ثانياً: أخطاء مساعدي محافظ الحسابات

لا نجد حكم في القانون الجديد المنظم للمهنة يشير إلى مسألة معاوني محافظ الحسابات،⁽²⁾ وهذا الأمر يدعونا إلى التساؤل حول ما إذا لم يعد مسموح لمحافظي الحسابات بالاستعانة بمعاونين.

فبالرجوع إلى القانون القديم⁽³⁾ الذي عدل بموجب القانون 01/10 نجده نص صراحة على إمكانية محافظي الحسابات الاستعانة بكل خبير مهني.⁽⁴⁾

¹. Jean- François Barbiéri, Détournements opérés par un salarié indélicat: géométrie différente des responsabilités du commissaires aux comptes et de l'expert-comptable, Bull.Joly sociétés, 01 Janvier 2001, n° 01, p.20 et s.

². قانون 01/10 المنظم للمهن الثلاث.

³. قانون 08/91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. رقم 20 المؤرخة في 01 ماي 1991، ص.651.

⁴. إذ جاء في المادة 42 منه: " يمكن محافظي الحسابات أثناء ممارسته مهامهم على حسابهم تحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني آخر".

وأمام هذا الوضوح نلجأ إلى ما توصل إليه الفقه الفرنسي،⁽¹⁾ إذ اعتبر أن الخطأ الصادر عن هؤلاء المساعدين هو من قبيل الأخطاء الشخصية التي تنسب مباشرة إلى محافظ الحسابات، وهذا كون هؤلاء يعملون بتوجيهات محافظي الحسابات وتحت إشرافهم.⁽²⁾

وهناك من رأى في هذا النوع من المسؤولية إجراء وقائي حتى يحرص محافظي الحسابات على اختيار الأكفاء للعمل تحت إشرافهم وعلى مسؤوليتهم.⁽³⁾ وهكذا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً وبصفة شخصية عن فعل إفشاء السر المهني إذا قام بذلك أحد معاونيه، وهنا إضافة إلى المساءلة الجزائية فهذا الفعل له وصف تأديبي، وعليه يساءل تأديبياً محافظ الحسابات عن هذا الخرق.

لكن هناك من الفقه⁽⁴⁾ من لا يحبذ فكرة المسؤولية الشخصية لمحافظ الحسابات عن أخطاء لم يقترفها بل قام بها مساعديه، وإنما يؤكد على ضرورة القول بأن محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية تأديبية عن أخطاء مساعديه وهذا يدخل ضمن أحكام المسؤولية عن أخطاء الغير.

ويبقى هذا الرأي هو الغالب كونه الخطأ المعاقب عليه لم يصدر عن محافظ الحسابات شخصياً وإنما عن أحد مساعديه الذي يعمل تحت إشرافه وعلى مسؤوليته. وبذلك يكون على محافظي الحسابات توخي الحيطة والحذر عند اختيارهم لمن يساعدهم على أداء المهام المنوطة بهم بغية تفادي أية أخطاء قد تكون عواقبها وخيمة تصل إلى حد سلبهم حريتهم.

إضافة إلى أخطاء هؤلاء قد يكون لكل من المسير والغير يد في بعض الأخطاء التي قد تحتل وصفاً تأديبياً.

¹. Jean Hémard, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit.,p.836.

². la Revue Fiduciaire, Société par action simplifié, les Publications Fiduciaires SA, Paris, 1997, p.281.

³. Joel monéger et Thierry Granier, op.cit., p.141.

⁴. France Guirmand et Alain Hémard, Droit des sociétés, 10^{eme} éd. Dunod, Paris, 2003,p.228.

الفرع الثالث: الأخطاء المرتكبة من طرف الغير

إن العملية الحسابية قد تكون معقدة بحيث تجمع ما بين أكثر من مهني وإداري في عمل واحد، فلا يمكن للمسير أن يقوم بأعماله إلا بمعية خبرة محاسبية يكون محافظ الحسابات أحد العاملين عليها، لذلك قد تتداخل أخطاء المسيرين مع تلك المنسوبة لمحافظي الحسابات (أولاً)، كما قد يقوم أحد الأطراف دون أن تكون له صلة بالإدارة بأفعال قد تثير المساءلة التأديبية لمحافظ الحسابات (ثانياً).

أولاً: أخطاء المسيرين

الحديث عن تداخل أخطاء المسيرين مع تلك المنسوبة لمحافظي الحسابات، والذي قد يؤدي إلى المساءلة التأديبية لهؤلاء المهنيين، يمر عبر الخوض في الأصل العام الذي يحكم هذه المسألة (01) ثم يأتي الحديث عن الاستثناء (02).

01 - الأصل العام:

يسأل المسيرين كأصل عام عن كل خطأ يبدر منهم ويسبب ضرراً سواء للشركة، الشركاء أو الغير على حد سواء،⁽¹⁾ وهذا يدخل دائماً في إطار المسؤولية الشخصية لمسيرى الشركات والمؤسسات بشكل عام.⁽²⁾

¹. مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص.332.

². Lamy Droit commercial, Responsabilité du dirigeant de la personne morale, avril 2001, p.347: « Toute personne qui dirige une société ou un groupement est responsable envers la personne morale, les actionnaires ou associés et les tiers, des fautes qu'elle commet dans l'exercice de ses fonctions ... »

ولقد تغير أساس المساءلة للمسير من قواعد عامة إلى قواعد خاصة يحتكم إليها قانون الأعمال بصفة عامة وتسيير المؤسسات والشركات التجارية بصفة خاصة،⁽¹⁾ فأصبح يتكلم عن ما يعرف بأخطاء التسيير والتي تتناسب مع عالم الأعمال وخصوصيته خاصة ما تعلق منها بالسر المهني.⁽²⁾

وهكذا فقد يساءل المسير الذي يقوم بإفشاء معلومة سرية على أساس خرقه لقواعد التسيير والأمانة التي تقوم عليها هذه الوظيفة.⁽³⁾

فإخراج مسؤولية المسير عن وصاية محافظ الحسابات له ما يبرره من الناحيتين القانونية والعملية.

فمن الناحية القانونية المسير لا يعمل تحت إشراف محافظ الحسابات على عكس مساعديه كما أنه لا يعمل في مجال الأرقام كما يفعل الخبراء المحاسبون والمحاسبين المعتمدين.

أما من الناحية العملية فإن عمل محافظ الحسابات لا يتم إلا عن طريق آليات قد لا تكون للمسير ملكة التحكم بها إذ تتسم بتقنيات وطرق لا يفهمها إلا أهل الاختصاص.⁽⁴⁾

غير أن هذه الحالة قد يرد عليها استثناء تمليه ظروف المحيطة بعمل محافظ الحسابات.

¹. Arlette Martin-Serf, La responsabilité civile des dirigeants sociaux: Un nuancier de plus en plus Subbie, Mélanges Jean-pierre Sortaisn Etablissement, Emile Bruylant, Bruxelles, 2002, p.386 et 387.

². Samuel Schmidt, Réorganisation des pouvoir des dirigeants, Journal des Sociétés, n° 63 mars 2009, p.25.

³. Ibid.

⁴. فمن ضمن هذه الطرق: **طريقة التأكيد** والتي يتراسل فيها محافظ الحسابات مع كل من تعامل مع الشركة التي هي محل مراقبته من أجل تأكيد معلومة معينة، **طريقة التحقيق**: وهذه الطريقة تساعد محافظ الحسابات على الوقوف على حقيقة كل التعاملات التي قام بها المسيرين، **طريقة التصريح والمقارنة**: وهنا تستعمل هذه الطريقة من أجل استكمال بعض البيانات والمعلومات، **طريقة التحقيق بالعينة**: فأمام كثافة الوثائق الحسابية يعتمد محافظ الحسابات على الأخذ عينة معينة ويقوم بالتحقيق عليها كأن تكون عملية شراء مثلا أو بيع، **طريقة الرقابة المدققة**: وهذه الطريقة نادرة الاستعمال لكنها تقوم على الوقوف على تصرف معين مدعوم بوثائق وشهادات وسجلات.

02 – الاستثناء:

وهذا الاستثناء يتمثل إما في شكل القيام بأعمال إيجابية تسهل حدوث الخطأ (أ) أو عدم القيام بأعمال تجعل محافظ الحسابات في وضع الشريك (ب).

أ – الأفعال الإيجابية:

فقد يقوم محافظ الحسابات بإعطاء نصائح للمسيرين وهذا إما بصورة شفوية أو عن طريق تحرير محاضر، وتكون هذه النصائح تنطوي على معلومات سرية قد يؤدي تسريبها إلى ارتقائها لفعل إفساء الأسرار المهنية.⁽¹⁾

وبالرغم من أن محافظ الحسابات لم يقم بفعل الإفساء إلا أنه ساعد على ذلك، كون المسير هنا لم يكن يعلم بالمعلومة لولا النصيحة التي قدمت له من طرف محافظ الحسابات.⁽²⁾

لكن في هذه الحالة قد تنثور مسألة الإثبات، خاصة إذا لم يقم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يفرغ فيه النصيحة المقدمة للمسيرين في قالب كتابي، لأنه قد يسمح لمحافظ الحسابات بتقديم نصائح شفوية دون الحاجة إلى إعداد تقارير توثق ذلك.⁽³⁾

كما قد يسأل محافظ الحسابات عن عدم القيام بأفعال قد تجعله يتملص من مساءلة تأديبية بسبب فعل أقدم عليه مسير الشركة أو المؤسسة التي تقع تحت رقابة محافظ الحسابات.

¹. France Guiramand et Alain Hérand, op.cit., p. 226.

². Alain Sayag, vol. I, op.cit., p. 443.

³. Roger Baillod, l'information des administrateurs de sociétés anonyme, R.T.D. Com., 1990, p. 01.

ب - الأفعال السلبية:

يقع على عاتق محافظ الحسابات الذي يعاين وجود تجاهل واجبات التعاون أو قصور يعرقلان أداء مهامه، تبليغ مسيري المؤسسات كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك تحت طائلة وجوده في وضعية الشريك السلبي.⁽¹⁾

وعليه فإن عدم تبليغ محافظ الحسابات السلطات المختصة بوجود ما يمكنه أن يمثل أفعال مجرمة أو أفعال ترتقي إلى الأخطاء التأديبية يجعل منه شريك أو فاعلا أصليا لهذه المخالفات، فبراءة محافظ الحسابات من هذه الأفعال لا تكون إلا عن طريق إبداءه النية الحسنة وهذا عن طريق التبليغ، وهذا ما جاء في القانون الإطار المنظم للمهنة.⁽²⁾

وإذا لم يقم القائمون بالإدارة بما عليهم من واجبات كان لا بد على محافظ الحسابات إخطار وكيل الجمهورية بذلك قصد اتخاذ جميع الإجراءات اللازمة من جهة ونفي المسؤولية عنه من جهة أخرى.⁽³⁾

وهكذا فقد قضت محكمة النقض الفرنسية بعدم مسؤولية محافظ الحسابات عن المخالفات التي ارتكبت داخل الشركة نظرا لوجود ما يثبت أن محافظ الحسابات قد أعلم المسيرين بوجود مانع يحول دون إتمامه للمهام المنوطة به، ولم يقوموا بأي إجراء من أجل تسهيل عمل هذا المهني.⁽⁴⁾

¹. المادة 27 فقرة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة.

². المادة 61 فقرة 03 من القانون 01/10 المنظم للمهنة: " ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات ...".

³. المادة 61 من نفس القانون: "... وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".

⁴. Cass. Crim., 12 septembre 2001, Rev.Soc. Aout 2002, p. 304.

ولقد أكد على ذلك الفقه الفرنسي عندما أقرّ بمسؤولية المسيرين عن هذه المخالفات التي لم تكن لتقع لو أنهم أخذوا بتوصيات محافظ الحسابات بعين الاعتبار وقاموا بما كان يمكن أن يصلح الأمور، وأكد ذات الفقه على أن عرقلة مهام محافظي الحسابات بحد ذاتها جريمة قد تكون شافعة لهؤلاء من أية متابعات خاصة إذا ما رأى القضاة أنهم كانوا حسني النية.⁽¹⁾ وبمفهوم المخالفة غياب مثل هذا الإجراء قد يجعل محافظ الحسابات يظهر في وضعية الشريك أو الفاعل الأصلي المرتكب لمخالفات مهنية، وفي هذه الحالة قد يتساوى في المسؤولية مع آخرين كالمسيرين وكذلك المهنيين الآخرين العاملين معه في نفس الشركة.⁽²⁾

وهذا الوضع قد يكون في مسألة الإفلاس خاصة عندما يقوم محافظ الحسابات بالتحذير من وجود خطر في تعامل معين ومع ذلك يقدم القائمون بالإدارة عليه.⁽³⁾

ثانياً: أخطاء الغير

وجب علينا أن نفرق ما بين السلطات العمومية (01) والأفراد العادية (02).

01 – السلطات العمومية:

فقد لا يسأل محافظ الحسابات تأديبياً إذا ما كان ملزماً بقوة القانون بالإفصاح عن بعض المعلومات لهيئات إدارية مختصة.

فلا يسأل محافظ الحسابات عن فعل الإخطار الذي يقع عليه تجاه وكيل الجمهورية لأنه يدخل ضمن واجباته المهنية التي في حالة عدم قيامه بها تثار مسؤوليته الجزائية

¹. Bernard Bouloc, L'obstacle à l'exercice des fonctions du commissaires aux comptes, contesté par la société, Rev.Soc. 2001, p. 859.

². Dominique Velardocchio, op.cit., p. 10 et s.

³. Lamy Droit commercial, avril 2001, Droit antérieur: institution de deux actions à l'égard des dirigeants sociaux, p. 3477.

والتأديبية،⁽¹⁾ نفس الشيء بالنسبة للسلطات العمومية المخولة بتعيين القائمين بإدارة البنوك والمؤسسات المالية.⁽²⁾

لكن قد لا يخول للأطراف عاديين التعامل بمعلومات تتعلق بالشركة أو المؤسسة التي تقع تحت رقابة محافظ الحسابات.

02 – الأفراد العاديين:

ويدخل ضمن هذه الفئة الأصدقاء والأقارب والزوجة، فلا يحق لمحافظ الحسابات إطلاع هؤلاء بمعلومات سرية قد تسبب له مساءلة تأديبية إذا ما سُرِبَت.

وهنا لا يشترط القانون أن يؤدي تسريب المعلومة إلى ضرر، وإنما تعتبر من ضمن الجرائم الشكلية التي لا تحتاج إلى نتيجة، وبالنتيجة لذلك تقوم المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات عن فعل عدم حيظته وعدم تبصره ومخالفاته لأحكام النزاهة والشرف التي تقوم عليها مهنة محافظ الحسابات.

لم يترك المشرع الفرنسي المسؤولية التأديبية دون ربطها بمسؤولية أخرى، بل أقرّ بوجود نوع آخر من المسؤوليات وهي المسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات، الأمر الذي لم يرقم به مشرعنا الجزائري حتى في التعديل الأخير الذي طرأ على القانون الإطار المنظم للمهنة.⁽³⁾

المبحث الثاني: المسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات

على عكس نظيره الجزائري، عزز المشرع الفرنسي من المسؤولية التي يتعرض لها محافظي الحسابات بمسؤولية رابعة لا تقل شأنًا عن سابقتها، فجاء بالمسؤولية الإدارية

¹. المادة 715 مكرر 13 فقرة 02 من القانون التجاري: " ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها ".

². المادة 117 - 02 من القانون رقم 11/03 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بالنقد والقرض، ج.ر.ع، 52 المؤرخة في 27 أوت 2003. ص.03.

³. التعديل الذي تم بموجب قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010.

ليضبط الممارسات المهنية من طرف هؤلاء المهنيين، فنظم في البداية الشروط الواجب توافرها لقيامها (المطلب الأول) ثم ذهب إلى العلاقة القائمة ما بين المسؤولية الإدارية وكل من المسؤولية التأديبية والمسؤولية الجزائية.

المطلب الأول: شروط قيام المسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات

تقوم المسؤولية الإدارية لمحافظ الحسابات أساساً على فكرة الخطأ (الفرع الأول) ولا يمكن في هذه الحالة توقيع العقوبة إلا إذا إستطعنا أن نحدد معايير تطبيق العقوبة على محافظ الحسابات (الفرع الثاني).

الفرع الأول: خطأ محافظ الحسابات

مثلها مثل باقي المسؤوليات، يشترط في المسؤولية الإدارية لمحافظ الحسابات وجود خطأ يرتكبه هذا المهني، ويبقى هذا الخطأ بخصوصية تجعله ينفرد عن باقي الأخطاء التي نعرفها (أولاً) كما تشترط فيه بعض الشروط (ثانياً).

أولاً: طبيعة الخطأ

لقد أشرنا في بداية هذا المبحث إلى أن المشرع الجزائري لم يتبنى بعد⁽¹⁾ هذا النوع من المسؤولية،⁽²⁾ ولا حتى المشرع المصري، لذلك ستكون لدينا إطلالة على الفقه الفرنسي نظراً لأنه كان السباق في التأصيل لهذه المسألة.

ويعرف الخطأ المنسوب لمحافظ الحسابات أنه خطأ شخصي (01) وخطأ فني (02).

01 - خطأ شخصي:

كغيره من الأخطاء المستوجبة للمساءلة أي كانت طبيعتها، يكون خطأ محافظ الحسابات الذي يستوجب معاقبته إدارياً خطأً شخصياً،⁽¹⁾ وهكذا لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل إدارياً عن خطأ لم يرتكبه بل ارتكبه أحد زملاءه.⁽²⁾

¹. إلى غاية كتابة هذه الدراسة لم يقر المشرع الجزائري بإقرار هذه المسؤولية رغم أهميتها.

². قد يرجع الأمر إلى تأخر إستحداث الأسواق المالية في الجزائر ولا سيما سوق البورصة الجزائرية، وهذا التأخر كان له ما يبرره خاصة إذا ما نظرنا إلى الحقبة السوداء التي عاشتها الجزائر.

غير أنه تجدر الإشارة إلى أن الخطأ الذي يرتكبه الزميل قد يسأل عنه محافظ الحسابات إذا كان على علم بهذا النوع من الأخطاء ما دام يعرف أن هذا الفعل قد يسبب ضررا للإقتصاد الوطني،⁽³⁾ أو إذا كان هذا الزميل يعمل معه في نفس الشركة التي كانت موضوع مراقبة.

وإذا كانت مسألة معاوني محافظ الحسابات في المسؤوليات الأخرى قد طغت في دراستنا، فإنها لا تطرح إشكال في هذا النوع من المسؤولية كون هذا الفعل هنا الذي يقوم به محافظ الحسابات فعل فني كما سيأتي عنه الحديث لاحقا.

وهكذا يعتبر الخطأ شخصي كلما استطاعت الهيئة الإدارية نسبه إلى محافظ الحسابات من خلال وثائق أو بيانات حملت إسمه وتوقيعه،⁽⁴⁾ وقد تثار مسألة إصدار معلومات عبر شبكة الأنترنت، فهذه المسألة قد تبدوا نوعا ما صعبة بالنظر إلى التطور التكنولوجي وما صحبه من إنفلات أمني في هذه المسألة، فأصبح بمقدور من يتحكم في هذه التكنولوجيا أن يتسلل إلى حساب أي شخص وأن يرسل من خلاله معلومات كما لو أنها صادرة من صاحب الحساب في الأنترنت.

لذلك تبقى مسألة الإثبات في هذا النوع من الأعمال صعبة في الحالات التي ذكرناها سابقا، مع العلم أنه في فرنسا مثلا كل المعلومات موثقة كتابيا، أي لا يمكن

¹. ما دام هذه المسؤولية قد تعرض محافظ الحسابات لعقوبة مالية قد تنقل كاهله وتجعله يتوقف عن ممارسة مهامه كمحافظ للحسابات.

². C.A. Paris, 1^{er} ch., 28 juin 2005, Bull. Jolly Sociétés, 2005, p. 1346, note Phillippe Merle.

³. Jean louis Antin, La réforme de la COB : la consécration d'une instance régulatrice, cah.dr.ent. 1989, p. 3 et s.

⁴. Joel monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 84 et s.

لمحافظ الحسابات القيام بأي عمل دون أن يكون له أصل يعود إليه كلما اقتضت الضرورة ذلك.⁽¹⁾

¹. Ibid.

أما في حالة ممارسة مهنة محافظة الحسابات في شكل جماعي، فإن كل من شركة محافظة الحسابات والشريك الذي قام بتسريب المعلومة الخاطئة يتعرضان للعقوبة المالية،⁽¹⁾ ويبقى على باقي الشركاء أن يطلبوا من القضاء إقصاء هذا الشريك من الشركة بحجة إقدامه على خطأ جسيم أدى إلى تعريض شركتهم لخسارة.⁽²⁾

إلى جانب شخصية الخطأ، يجب أن يكون الخطأ الفني يتعلق أساسا بمعلومات تتعلق بالأسواق المالية.

02 - خطأ فني:

إذا كان فعل الاختلاس يستوجب وجود مال بحوزة محافظ الحسابات، فإن المسؤولية الإدارية لا تستوجب إلا وجود ما يفيد تسريب محافظ الحسابات لمعلومات خاطئة ومغلطة وجهت إلى جمهور معين.⁽³⁾

لم تكن هذه النقطة محل ترحيب من طرف جل الفقهاء⁽⁴⁾ فإحتاجت إلى قرارات قضائية تدعمها، وهكذا أكدت محكمة النقض الفرنسية أن الخطأ المستوجب للمسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات هو ذو طبيعة فنية، ولا يمكن مقارنته بالخطأ الذي يقوم به محاسب الشركة.⁽⁵⁾

¹. لمزيد من المعلومات أنظر المطلب الثاني من الفصل الثاني من الباب الثاني، ص. 292 وما يليها.

². هنا قد نعود إلى القواعد العامة للقانون المدني، أي إلى المادة 141 منه والتي أعطت لنا صور التعسف في إستعمال الحق أو نأتي إلى أحكام القانون التجاري والتي تعطي الحق للشركاء بأن يطلبوا تحية شريك معهم إذا لم يحسن التصرف.

³. Simon Loyrette, Le contentieux des abus de marché, Joly éd., n° 169.

⁴. Augustin Robert, Responsabilité des commissaires aux comptes, Dalloz référence, 2008/2009; Ali Bougrine, op.cit., p. 48; Eyal Chuika, La responsabilité des intervenants dans le cadre d'une introduction en bourse, op.cit., p. 14.

⁵. Cass.Com., 11 juillet 2006, Bull. Joly Bourse 2006, p. 443.

إن عمل محافظ الحسابات داخل الشركات التي يراقبها يكاد يشبه عمل الطبيب الذي يراعى صحة مريضه، فيوم بفحصه كلما إستدعت الضرورة لذلك وبعد الفحص يقوم بإعطائه وصفة تضم أدوية قد تعالج الأمراض التي شخصها،⁽¹⁾ وهكذا يبدوا عمل محافظ الحسابات، فهو يقوم بمراقبة الشركة ثم توجيهها كلما كان ذلك ضرورياً.

غير أن الخطأ في المسؤولية الإدارية لا يكون بسبب توجيه من طرف محافظ الحسابات، بل يكون بمناسبة طرح الشركة التي يراقبها لمعلومات قد تهم شريحة معينة من الناس، وهنا بدل من أن يكون محافظ الحسابات هو الطبيب يكون هو المرض، فيسعى إلى تسريب معلومات مغلطة من شأنها أن تؤثر على المصالح الفردية كهؤلاء الذين يسعون إلى شراء أسهم الشركة، أو يؤثر على المصالح القومية وهذا بضرب الإقتصاد الوطني.

ولما كان الخطأ المفضي إلى المسؤولية الإدارية لمحافظ الحسابات مهما، إشتراط القانون توافر مجموعة من الشروط فيه حتى يتعرض من قام به إلى عقوبة مالية.

ثانياً: الشروط الواجب توافرها في الخطأ

إن الحديث عن شروط خطأ محافظ الحسابات الذي يستوجب معاقبته إدارياً يجرنا إلى الحديث عن المادة ت. 15-621، III، C من قانون النقد والمال الفرنسي،⁽²⁾ فلقد جاءت هذه المادة بالشروط التي يجب أن تتوفر في هذا الخطأ، فخطأ محافظ الحسابات يتعلق بمعلومة مالية (01)، وقد يتمثل في خرق لقواعد تشريعية أو تنظيمية (02)، كما أنه يعد من قبيل الخطأ المستوجب للمساءلة الإدارية عدم الإعلام بحد ذاته إذا كان الهدف من وراءه تفويت الفرصة (03).

¹. Yves Guyon, Le rôle de la commission des opérations de bourse dans l'évolution du droit des sociétés commerciales, op.cit., p. 17.

².L'art. L. 621-15, III, C du code monétaire et financier « toute personne qui, ... à la diffusion d'une fausse information ».

01 - أن يتعلق الخطأ بمعلومة مالية:

إن خطأ محافظ الحسابات في هذه الحالة هو خطأ إضافي،⁽¹⁾ أي لم يكن وحده الذي أدى إلى خسارة الشركة أو خسارة المساهمين فيها، وإنما يعد هنا محافظ الحسابات بمثابة المساعد في إخراج المعلومة إلى محيطها الطبيعي،⁽²⁾ لكن مع ذلك أعتبر محافظ الحسابات الذي يشرع في تقديم معلومة خاطئة بشأن قيم منقولة لشركة معينة ثم لم تتسرب المعلومة بسبب لا دخل له فيه، مذنباً ويتعرض لعقوبة مالية.⁽³⁾

هذا الحكم جعل الكثير من أصحاب المهنة يحجمون عن التعامل مع هذا النوع من الشركات خشية وقوعهم في هذا الخطأ بدون قصد الإضرار، خاصة إذا ما كانت الشركة تحتوي على أكثر من محافظ للحسابات، فيأتي أحد محافظي الحسابات ويوقع على المحضر دون أن يدري أنه يحوي معلومات خاطئة أو مغلطة.⁽⁴⁾

02 - أن يتم خرق قاعدة تشريعية أو تنظيمية:

لقد أكد المشرع الفرنسي⁽⁵⁾ على أن الخطأ الذي يتابع على أساسه محافظ الحسابات إدارياً هو خرق للقواعد التي إحتوتها نصوص تشريعية، تنظيمية أو حتى تلك النصوص التي جاءت بموجب الإجتهاادات المهنية.

فهذا الحكم جاء ليكرس مبدأ مهم في القانون وهو سيادة القاعدة القانونية دون النظر لمصدرها ضاربا بذلك التقسيم الكلاسيكي الذي عرفته القاعدة القانونية عرض الحائط.⁽⁶⁾

¹. Simon Loyrette, Le contentieux des abus de marché, op.cit., p. 165.

². Augustin Robert, op.cit., p. 58.

³. Jean Louis Autin, op.cit., p. 04.

⁴. Déc.AMF, 18 novembre 2004, Bull Joly Sociétés 2005, p. 768, note Jean Jacques Daigre.

⁵. L'art.L.621-14, I, du code monétaire et financier.

⁶. القاعدة القانونية قد تكون أمرة وقد تكون مكملة لكن فيما يخص الخطأ المستوجب للمسائلة الإدارية فيتسم ببعض الصرامة وهذا حتى لا يجعل البعض يتجنب المسؤولية بحجة وجود قواعد أمرة وأخرى مكملة لأن من شأن ذلك أن يؤثر في الإقتصاد الوطني لأي بلد يحتكم لهذا المنطق، وما قام به المشرع الفرنسي هو عين الصواب ما دام أنه ساوى ما بين قاعدة تشريعية وقاعدة تنظيمية، بل أكثر من ذلك أعطى القواعد المنظمة للمهنة والتي جاءت وليدة تطبيقات عملية، نفس الأثر في العقاب ما دامت هذه القاعدة تسعى لحماية المستثمر من أية أخطاء يسببها محافظ الحسابات.

لم يكتفي المشرع الفرنسي بذلك بل أكد على أنه جميع القواعد التي تسعى إلى جعل الأسواق المالية تعمل جيدا تُشمل بهذا الحكم، ويتعرض بذلك محافظ الحسابات الذي يخرق أحد هذه القواعد إلى عقوبة مالية.

فهذا الحكم يكون بذلك حكم وقائي لأنه قد يقع الخرق دون الإضرار بمصلحة المستثمرين ومع ذلك ألزم المشرع الفرنسي محافظ الحسابات بإحترام هذه القواعد.⁽¹⁾

03 - عدم الإعلام كصورة من صور الخطأ:

إذا كان المشرع الفرنسي لم يرتب أي حكم على عدم الإعلام وأولى إهتمام إلى مسألة الإعلام المغلط، فإن هذه الفكرة لاقت إهتمام كبير من طرف بعض الفقهاء.⁽²⁾

ما دام المغزى من المسؤولية الإدارية هي حماية المستثمر أو بصورة عامة الأسواق المالية، فإذا كان عدم الإعلام يصب في هذا الوعاء أي له نفس آثار الإعلام المغلط فإنه يعاقب في هذه الحالة محافظ الحسابات الذي امتنع عن الإعلام.

ويبدو أن الأمر منطقي جدا ما دام أن محافظ الحسابات قد يلزم في حالات أخرى بإعلام وكيل الجمهورية في حالة إكتشافه لأفعال جنحية⁽³⁾ أو إعلام المساهمين والمسيرين،⁽⁴⁾ ففي عدم إعلامه جريمة قد يتعرض على إثرها لعقوبة قد تكون سالبة لحرية،⁽⁵⁾ فمن باب الإسقاط نجد أن المصلحة المعنية بالحماية في العقوبة الإدارية هي مصلحة قومية إذ تتمثل في الإقتصاد الوطني.

¹. L'art.L.621-14, I, du code monétaire et financier : « ...ou à tout autre manquement de nature à atteindre à la protection des investisseurs ou au bon fonctionnement du marché. »

². Georges Ripert, Les aspects juridiques du capitalisme moderne, 2^{eme} éd., Paris, L.G.D.J., 1951, p. 90 ; Pierre Esmein, Les notions de souscription publique, d'offre au public et d'appel à l'épargne publique en matière de sociétés, J.C.P. 1941, p. 208.

³. Bernard Bouloc, La liberté et le droit pénal, Rev.Soc. 1989, p. 377-396.

⁴. Ali El Idrissi, La communication et la publicité d'image par l'information comptable et financière, Rev.Fin., Juill-Aout 1992, p.74.

⁵. Calais Goyet, La révélation des faits délictueux (Remarques sur une politique négociée de l'action public), J.C.P. 1989, I, p. 3370.

وعليه فعدم الإعلام هنا يعد بحد ذاته خرق للنظام العام الإقتصادي، هذا يجعل محافظ الحسابات يتعرض لعقوبة مالية إذا لم يقم بالإعلام أصلا، خاصة إذا كان يهدف من وراء صدمته زعزعة الأسواق المالية.

بعد توافر هذه الشروط نأتي الآن إلى معايير تطبيق هذه العقوبة، فكيف نطبق هذه العقوبة؟ وما هي الأساليب المتبعة من أجل معرفة المتسبب الحقيقي في تسريب المعلومة الخاطئة؟

الفرع الثاني: معايير تطبيق العقوبة الإدارية

بالرجوع إلى أحكام القانون الفرنسي المنظم لجنة سلطة الأسواق المالية،⁽¹⁾ نجد أن المشرع الفرنسي ميز ما بين حالتين، حالة يكون فيها محافظ الحسابات عالما بأن المعلومات يقوم بتسريبها هي معلومات خاطئة ومغلطة (أولا) والحالة التي يمكن له أن يعلم بماهية المعلومات التي سربها (ثانيا).

أولا - علم محافظ الحسابات:

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يعاقب إداريا إلا إذا إستطاعت الهيئة المختصة بتوقيع العقوبة الإدارية أن تثبت أنه كان عالما بماهية المعلومات المقدمة، لذلك نجد أن مسألة العلم هنا تتكون من العنصر النفسي (01) وكذلك تتعلق بطبيعة المعلومة المقدمة (02).

01 - العنصر النفسي للعلم:

إن علم محافظ الحسابات بوجود معلومة خاطئة أو مغلطة هو مسألة نفسية قد يصعب إثباتها خاصة مع عدم وجود دلائل أو قرائن توحى بها عند محافظ الحسابات، فلا يمكن معرفة نية محافظ الحسابات إلا إذا أقدم على أفعال من شأنها عدم ترك شك في حقيقة نيته.

¹. L'art.L.632-1 du règlement général de L'AMF.

هذه المسألة طرحت في فرنسا بمناسبتين: المناسبة الأولى كانت بعد صدور قرار محكمة النقض الفرنسية لسنة 2006،⁽¹⁾ إذ أكدت لجنة توقيع العقوبة على أن محافظ الحسابات كان يعلم بوجود معلومات خاطئة ومع ذلك قام بالإشهاد على الحسابات.⁽²⁾

إستندت لجنة توقيع العقوبة في قرارها على التقييم الذي قام به المسيرين والذي لم يكن يعكس حقيقة الوضعية المالية للشركة، لذلك قامت قرينة على أن محافظ الحسابات الذي يقوم بالإشهاد على صحة التقييم – رغم أنه تقييم كاذب – يعتبر عالم بعدم صحة هذه المعلومات.⁽³⁾

فالعالم هنا يأتي من دراية محافظ الحسابات بخبايا مهنته أكثر من أي شخص آخر حتى ولو كنا بصدد القائمين بالإدارة، وما دام القاضي غير مكون من أجل إعداد الحسابات ومع ذلك فقد تفتن لوجود خطأ في الحسابات، فكيف الحال ونحن أمام محافظ للحسابات الذي تلقى تكوين خاص من أجل التفتيش والتحقيق في كل الحسابات.⁽⁴⁾

هذه النقطة أثارت جدلا في جديّة الإشهاد إذا كان محافظ الحسابات نفسه لا يقوم إلا باتخاذ عينة⁽⁵⁾ ثم يقوم بدراستها، فقد يقع وأن يأخذ حساب معين يكون القائمون بالإدارة قد إحترموا كل القواعد التنظيمية والتشريعية التي تخص الشركات عندما قاموا بإعداده، غير أن هذا الوضع لا يجعل حسابات الشركة كلها قانونية الأمر الذي أدى ببعض الفقه⁽⁶⁾ إلى اشتراط وجود محافظ حسابات دائم للشركة بحد ذاتها ولا يكون عمله متقطع وإنما قار وهذا بتخصيص له مكان داخل المؤسسة التي هي محل مراقبة من طرفه.

¹. Déc.AMF, 18 novembre 2004, sté C2D, Rev. AMF, janvier 2005, n°10, p. 31.

². Ibid : « ... c'est en pleine connaissance de cause qu'ils ont (...) certifié des comptes reposant sur une évaluation dépourvue de toute justification. ».

³. Ibid.

⁴. Déc.AMF, 18 novembre 2004, Bull Joly Sociétés 2005, p. 768, note Jacque Daigre.

⁵. Yves Guyon et Georges Coquereau, Commissariat aux comptes, op.cit., p. 48.

⁶. Robert Caster et François pasqualini, op.cit., p. 39.

أما المناسبة الثانية فكان التوافق ما بين لجنة توقيع العقوبات ومحكمة إستئناف باريس عندما أقر بأن محافظ الحسابات لم يقدّم بالتقاريره بأن القرض الذي أخذه القائمون بالإدارة كان دون ضمانات، وبالتالي إن عدم تنويهه يدل على علمه وهذه قرينة كافية على إدانته.⁽¹⁾

علم محافظ الحسابات يرتبط كذلك بطبيعة المعلومات المسربة، فلا يمكن للجنة توقيع العقوبة الإدارية أن تعاقب محافظ الحسابات إلا إذا قام بتسريب معلومات لها علاقة بالأسواق المالية أو تضر بمصالح المستثمرين.

02 – طبيعة المعلومة المقدمة:

تتعلق المعلومة محل المتابعة الإدارية بالسوق المالية ومصحة المستثمرين، بل أكثر من ذلك أكدّ المشرع الفرنسي بأن المعلومة هنا قد تكون تتعلق بسوق أوربية أو مستثمر أوربي،⁽²⁾ وهذا يندرج ضمن إطار توحيد القوانين الأوربية بشكل يخدم إقتصاد الاتحاد.

وفي إطار التعديل الذي جاء بموجب الأمر رقم 80/09،⁽³⁾ أكدّ المشرع الفرنسي بأن المعلومة التي تتعلق باللجوء العلني للإدخار تكون كذلك محل متابعة إدارية ما دام هذا الإجراء يرتبط أساساً بفكرة النظام العام الإقتصادي لكل دولة.⁽⁴⁾

وهكذا فقد أُعتبر محافظ الحسابات الذي يسرب معلومة خاطئة بمناسبة لجوء الشركة إلى الإدخار العلني مخطأً ويتوجب تعريضه لعقوبة مالية.

¹. Déc.AMF, 10 novembre 2005, Sté Gemplus, Rev.AMF mars 2006 , n°23, p. 43.

². L'art.L.621.15, II, d : « ... un marché réglementé d'un autre état membre de la communauté européenne ... »

³. L'ordonnance n° 2009/80 du 22 janvier 2009 relative à l'appel publié à l'épargne entré en vigueur le 1^{er} avril 2009.

⁴. François Peltier, Sociétés commerciales et appel public à l'épargne, P.A., 1992, n°52, p. 22.

فهذا الخطأ ألحق ضررا بنوعين من الحقوق، حقوق شخصية تخص الجمهور الذي اشترى أسهم الشركة عند التداول، وحقوق تتعلق بالاقتصاد الوطني، فمثل هذه الأخطاء تضرب إستقرار الأسواق المالية والتي تعتبر في وقتنا الراهن أحد أهم الدعائم الأساسية لإقتصاد أي بلد.⁽¹⁾

لم تكنفي اللجنة المختصة بتوقيع العقوبة الإدارية بمعيار علم محافظ الحسابات بطبيعة المعلومة المسربة، فراحت تضيق الخناق عليه عندما أقرت بمعاقبته إذا كان بإمكانه العلم بماهية المعلومات المسربة.

ثانيا - إمكانية علم محافظ الحسابات:

عندما لا تستطيع لجنة توقيع العقوبات إثبات علم محافظ الحسابات بوجود وقائع خاطئة أو مغلطة، يمكن لذات اللجنة أن تعاقبه على أساس إمكانية محافظ الحسابات أن يعلم بطبيعة المعلومات المسربة، هذه المسألة كانت محل جدال بين رجالات الفقه (01) وسلطة توقيع العقوبة الإدارية (02).

01 - موقف الفقه من هذه المسألة:

إنفق الفقه الفرنسي على أن محافظ الحسابات ليس ملزما إلا ببذل عناية وليس بتحقيق نتيجة،⁽²⁾ هذا الموقف أكدّه المشرع الفرنسي في القانون التجاري عندما أقر بأن عمل محافظ الحسابات ينبنى على تقنية العينة،⁽³⁾ ففي هذه الحالة لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يسأل إلا إذا إستطاعت لجنة توقيع العقوبات إثبات أن محافظ الحسابات لم يقم بالواجبات التي تملئها عليه الاجتهادات المهنية في باب الإعلام ولا سيما إعلام

¹. Yves Paclot, La responsabilité administrative des commissaires aux comptes devant l'Autorité des marchés financiers, Journ. Sociétés, novembre 2006, n° 37, p. 66.

². Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit., n° 505 et s. ; Jean François Barbière, Commissariat aux comptes, G.L.N. éd., n° 120.

³. L'art.L.823-16 code de commerce français.

الجمهور،⁽¹⁾ وعليه فلو قام محافظ الحسابات بجهد بسيط لكان بإمكانه أن يكتشف المخالفات.⁽²⁾

غير أن إثبات إمكانية العلم هنا صعب، بما أن مسألة العلم كما جاء في الفرع السابق تتعلق بالعنصر النفسي الذي قد لا يظهر للعيان إلا إذا إقترن بتصرفات مادية، كتحرير محضر أو حتى الامتناع عن تحريره في ظل وجود مخالفات قانونية.

هذا الثبات في الرأي صاحبه ثبات في الرأي كذلك عند السلطة المكلفة بتوقيع العقوبة الإدارية بصفتها الجهة الناظرة في المسؤولية الإدارية.

02 - موقف سلطة توقيع العقوبة الإدارية:

لقد أكدت لجنة توقيع العقوبة الإدارية على محافظي الحسابات أن هؤلاء ليسوا ملزمين إلا ببذل عناية في إطار تقنيات المعتمدة من أجل القيام بأعمالهم،⁽³⁾ وهكذا فقد قضت بأن محافظ الحسابات الذي لم يحم بالتحفظ على الطلب الرامي إلى رفع رأسمال الشركة، لم يكن مذنباً لأنه لم يكن بوسع العلم بأن هذا الطلب ينطوي على نية الغش والتلاعب بمصلحة الشركة، فهذا قد يتعدى حدود محافظ الحسابات.⁽⁴⁾

وفي نفس السياق فقد قضت لجنة توقيع العقوبات بعقوبة مالية ضد مسيري شركة بسبب وجود تلاعب في ضرائب الشركة ولم تعاقب محافظ الحسابات على أساس أنه كان بإمكانه أن يعلم وهذا كونها لم ترى بأنه قد أخل بواجباته المهنية.⁽⁵⁾

¹. Cass.Com. 31 mars 2004, Bull Joly Bourse 2004, p.460, note Jean Jacque Daigre.

². Ibid.

³. Georges Canivet, Les garanties de procédures applicables à la procédure de sanction de la commission des opérations de bourse, D. affaires n° 3/1996, p. 63.

⁴. Déc.AMF, 28 février 2008, Sté Prdoguen Bull Joly Sociétés 2008, p. 771, note Jean François Barbiérie.

⁵. Déc. AMF, 24 mai 2007, Sté intégral media, Rev.AMF, Septembre 2007, n°39, p. 08.

هذا الموقف في حقيقة الأمر يتماشى والمبدأ الذي تقوم عليه السياسة العقابية والمعروف بقريئة البراءة، فلا يمكن مساءلة شخص بسبب إحتمال علمه.⁽¹⁾

فهذه القاعدة تجد لها مكان في منظومة سلطة توقيع العقوبات كما أن عبئ الإثبات هنا يبقى دائما على عاتق السلطة التي يحق لها العقاب،⁽²⁾ وعليه فحتى تدين محافظ الحسابات يقع على هذه السلطة إثبات أن الإجراءات التي قام بها محافظ الحسابات لم تكن كافية، ولم يتم فيها محافظ الحسابات بجميع الإلتزامات التي تملها عليه الإجتهدات المهنية.

ولا ينتهي الأمر عند هذا الحد بل عليها كذلك أن تثبت بأنه لو قام محافظ الحسابات بالإلتزاماته لتمكن من إكتشاف المخالفات، عندها فقط يمكن تطبيق قاعدة "إمكانية العلم".⁽³⁾

يبقى في الأخير أن نشير إلى أن الإجتهدات المهنية هنا قد تختلف حسب إختلاف طبيعة المجال الذي يعمل فيه محافظ الحسابات وطبيعة المعلومة بحد ذاتها، وهكذا عندما يتعلق الأمر بإجراء اللجوء العلني للإدخار لا بد وأن ننظر إلى إجراءات محافظ الحسابات هل كانت مطابقة للإجتهدات المهنية التي صدرت عن الجهاز الفني المشرف على المهنة والتي تنظم مسألة اللجوء العلني للإدخار أم لم تكن كذلك.⁽⁴⁾

رغم أن المسؤولية الإدارية تنفرد بمجموعة من الإجراءات التي تجعلها متميزة عن المسؤولية الجزائية، المدنية أو التأديبية، إلا أن ذلك لا يمنع من وجود علاقة ما بين المسؤولية الإدارية وكل من المسؤولية التأديبية والمسؤولية الجزائية.

1. Déc.AMF 24 mai 2007, Bull CNCC n° 146, p. 317, note phillipe Merle.

2. Georges Canivet, op.cit., p. 63.

3. Ibid.

4. Déc.AMF, 12 février 2008, sté Gespac, Rev.AMF. Juin 2008, n° 48, p. 85.

المطلب الثاني: إرتباط المسؤولية الإدارية بالمسؤولية الجزائية والتأديبية

إن ممارسة مهنة محافظة الحسابات تحت إشراف جهاز فني⁽¹⁾ جعل ممتنيتها يتعرضون لعقوبات ذات صلة بهذا الجهاز، فكانت العقوبة التأديبية رادعة لكل أفعال محافظي الحسابات التي تمس بشرف وبنزاهة المهنة أو حتى تلك التي تتعلق بالعلاقة المباشرة مع أعضاء الجهاز المشرف على المهنة.

هذه المسؤولية لها علاقة كذلك بالمسؤولية الإدارية (الفرع الأول)، ولما كانت المسؤولية الجزائية ذات أثر على كل من المسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية كان لا بد كذلك أن نعرف العلاقة التي تربط هذه المسؤولية بالمسؤولية الإدارية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: إرتباط المسؤولية الإدارية بالمسؤولية التأديبية

إن هذا الإرتباط يكون إما من خلال الموضوع (أولا) أو يكون إرتباط إجرائي (ثانيا).

أولا - الإرتباط من حيث الموضوع:

تجدر الإشارة إلى أن مبدأ الفصل ما بين الخصومة التأديبية والخصومة الإدارية قد كرسه قضاة مجلس الدولة الفرنسي،⁽²⁾ وهكذا إعتبر قضاة مجلس الدولة أن نفس الفعل يمكن أن يكون موضوع متابعة من طرف الهيئة التأديبية والهيئة الإدارية دون أن تكون كلى الهيئتين مرتبطين ببعضهما البعض.

¹. يشرف على هذه المهنة في الجزائر المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات أما في فرنسا فيطلق عليها إسم:

la Compagnie national des Commissaires aux comptes, C.N.C.C.

². C.E., 12 juillet 1955, RPDA 1955, n° 345.

وعليه فلا يمكن الأخذ بما توصل إليه أعضاء الهيئة التأديبية من طرف الهيئة الإدارية ولا العكس، فلا يمكن الاحتجاج بحجية الشيء المقضي فيه ولا الأخذ بالعقوبة التي أقرتها الهيئة الفاصلة في الموضوع على حساب الهيئة الأخرى.⁽¹⁾

إن عدم الارتباط الموضوعي في هذه الحالة يدعونا إلى القول بعدم وجود ضرورة إستدعاء أشخاص قد كانوا أطراف في الخصومة التأديبية للحضور أمام الهيئة الإدارية والعكس كذلك، فيمكن أن يدان محافظ الحسابات بإرتكابه خطأ تأديبي غير أن الهيئة الإدارية قد تراه غير ذلك.

هذا الواقع جعل البعض⁽²⁾ يخشى صدور أحكام مختلفة في نفس الموضوع، أي نفس الخطأ المتابع به محافظ الحسابات ونفس الأشخاص بالرغم من أن القانون الذي تخضع له كلا السلطتين التأديبية والإدارية هو نفسه على الأقل من ناحية التنظيم.

هذه الاستقلالية بين الخصومة التأديبية والخصومة الإدارية من حيث الموضوع لم تكن كذلك من حيث الإجراءات أو على الأقل وردت عليها بعض الإستثناءات.

ثانيا - الارتباط من حيث الإجراءات:

رغم أن عدم ارتباط الخصومتين الإدارية والتأديبية يعطي ضمانات أكثر لمحافظي الحسابات المتابعين على أساس نفس الخطأ، إلا أن وجود ارتباط ما بين الخصومتين في الجانب الإجرائي قد يكون مفيد كذلك، خاصة ونحن نعلم أن الجهاز القضائي أحيانا قد لا يستوعب كل المعطيات المتعلقة بواقع الشركات وعالم الأعمال.

¹. Augustin Robert, La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes : Cinq ans de jurisprudence, op.cit., p.46 : « ... un même fait peut faire l'objet de poursuite par l'AMF et par les instances disciplinaires ... »

². Ibid.

وهكذا فإن رئيس سلطة الأسواق المالية في فرنسا يمكنه أن يبلغ النائب العام بوجود خطأ متابع به محافظ الحسابات إداريا والذي قد يحتمل وصفا تأديبيا،⁽¹⁾ هذا الإجراء إستعمل بكثرة في فرنسا وصدرت عدة قرارات عن الهيئة التأديبية بواسطة إخطار من طرف رئيس الهيئة الإدارية.⁽²⁾

هذا الإرتباط الإجرائي يمكنه أن يصل إلى أقصى حد، بحيث قد تحال أوراق الملف التأديبي إلى الهيئة المختصة بتوقيع العقوبة الإدارية على محافظ الحسابات المخطئ، وهنا تكون التقارير على أساس أوراق إدارية يمكن لسلطة توقيع العقوبة الاستئناس بها.⁽³⁾

غير أن هذا الإرتباط لا يمس السلطة التقديرية لأعضاء الهيئتين التأديبية والإدارية، فيمكن للسلطة التأديبية أن تكيف الخطأ على أساس عدم إحترام محافظ الحسابات للإجتهادات المهنية بينما تنتهي السلطة التأديبية إلى أساس آخر كعدم إحترام مبدأ الإستقلالية مثلا.

وهكذا فقد قضت سلطة الأسواق المالية على محافظ الحسابات إرتكب خطأ فكيفته على أنه خرق للقواعد الأساسية لممارسة المهنة وأدين بعقوبة مالية،⁽⁴⁾ غير أن السلطة التأديبية وفي نفس الفعل لم ترتئ أن تدين محافظ الحسابات بهذا الفعل بل قالت أنه قام بما تمليه عليه واجباته المهنية، إلا أنه بإعطائه لنصائح إلى الهيئة التي يشرف على مراقبتها يكون بذلك قد أخل بواجب الإستقلالية الذي يملى على محافظ الحسابات أن يبقى محايدا.⁽⁵⁾

¹. L'art.L.822-7 du code de commerce français.

². Déc.ch.rég. discipline, n° 549, 19 mars 2005 ; Déc.ch.rég. discipline, n° 566, 13 septembre 2005.

³. Augustin Robert, La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes : cinq ans de jurisprudence, op.cit., p. 46.

⁴. Déc. AMF, 05 juillet 2007, Marionnaud, Rev.AMF septembre 2007, n° 39, p. 123.

⁵. Déc.ch.rég.discipline, n° 609, 11 décembre 2007.

وفي قضية أخرى أُعتبر محافظ الحسابات غير مخطئ من طرف الغرفة الجهوية التأديبية في فرنسا، إذ إعتبرت أن الفعل الذي قام به محافظ الحسابات حتى وإن كان يعد خرقاً للقواعد المهنية إلا أنه لا يمس بنزاهة وشرف المهنة،⁽¹⁾ لكن ذهبت كل من سلطة توقيع العقوبة الإدارية⁽²⁾ ومحكمة إستئناف باريس⁽³⁾ إلى إعتبار الخطأ الذي قام به محافظ الحسابات هو الإشهاد على معلومات غير صحيحة رغم علمه بذلك.

وهكذا فإن الإرتباط هنا يكون إرتباط إجرائي فقط يرمي إلى إعلام الهيئة الإدارية أو الهيئة التأديبية بوجود واقعة قد تحتل متابعة تأديبية أو إدارية، وعليه لا يمكن لأي سلطة أن تفرض على الأخرى ما توصلت إليه من معلومات أو من نتائج.

فلا يمكن على سبيل المثال أن تفرض السلطة التأديبية على السلطة الإدارية ما توصلت إليه من معلومات في تحقيقها الإداري، فتبقى بذلك السلطة الإدارية حرة في أن تأخذ بتقارير الهيئة التأديبية أو أن تعيد الإجراءات من أجل الوقوف عبر أجهزتها على كل الوقائع هذا من جهة.

ومن جهة أخرى العقوبة التي قد تنطق بها أية سلطة لا تكون ذات حجية على السلطة الأخرى لا من باب التكيف ولا من حيث العقوبة بحد ذاتها، وتبقى كل سلطة حرة في أن تأخذ التكيف الذي تراه مناسباً للوقائع المعروضة أمامها.

إذا كان الإرتباط ما بين الخصومة التأديبية والخصومة الإدارية لا يطرح مشكلاً، فإن إرتباط المسؤولية الإدارية بالمسؤولية الجزائية قد لا يكون بذلك القدر من الوضوح كما كانت عليه العلاقة السابقة.

¹. Déc.ch.rég.discipline, n° 549, 18 mars 2005.

². Déc. AMF., 18 novembre 2004, société C.D, Rev. AMF 2005, n° 10, p. 31.

³. C.A. Paris, 18 juin 2005, Juris Data n° 2005, 274512.

الفرع الثاني: إرتباط المسؤولية الإدارية بالمسؤولية الجزائية

فعلى غرار الإرتباط الموجود ما بين المسؤولية الإدارية والمسؤولية التأديبية، فإن إرتباط المسؤولية الإدارية بنظيرتها الجزائية يكون على المستوى الموضوعي (أولا) وكذلك على المستوى الإجرائي (ثانيا).

أولا - الإرتباط من حيث الموضوع:

في إطار مكافحة الجريمة وتبييض الأموال شرعت أحكام قانونية تلزم كل شخص بحكم منصبه يعلم بوجود مخالفات ترقى إلى التكييف الجنائي، بإخطار النيابة العامة المختصة قصد إتخاذ إجراءات المتابعة.⁽¹⁾

لذلك إمكانية قيام رئيس سلطة الأسواق المالية بإخطار النائب العام بوجود أخطاء إرتكبتها محافظ الحسابات قائمة بالنظر إلى وجوب الإخطار الذي تمليه سواء القواعد العامة⁽²⁾ أو الأحكام الخاصة.⁽³⁾

هذا الإرتباط قد لا يشكل مشكلا ما دامت السلطة الإدارية قد وقعت العقوبة المالية على محافظ الحسابات، كما أنها تكون قد قامت بالتكييف الذي رأته مناسبا للوقائع المنسوبة لمحافظ الحسابات.

¹. Emmanuel Drai, op.cit., p. 65.

أنظر كذلك رسالة ماجستير لخلف الله عبد العزيز، جريمة تبييض الأموال، جامعة الجزائر، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، بن عكنون، 2002.

². المادة 181 قانون العقوبات الجزائري: "فيما عدا الحالة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة 91 يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات كل من يعلم بالشروع في جناية أو بوقوعها فعلا ولم يخبر السلطات فوراً".

³. Déc.AMF, 16 novembre 2006, sté Cyber press publishing, Rev. AMF, avril 2007, n° 35, p. 87.

لكن ماذا لو أن الإخطار جاء من السلطة الجزائية، أي قيام النائب العام بإخطار رئيس سلطة الأسواق المالية بوجود متابعة جزائية ضد محافظ حسابات وأن الأفعال المنسوبة إليه قد تكون محل مسؤولية إدارية كذلك، فهل يلزم أعضاء السلطة المختصة بتوقيع العقوبة الإدارية بالتكليف الذي توصل إليه القضاء الجزائي؟ وقبل طرح هذه الإشكالية ماذا عن الأثر الموقوف،⁽¹⁾ هل ترجئ السلطة الإداريةبتها في الموضوع إلى حين صدور حكم جزائي؟

لقد أكد الفقه الفرنسي⁽²⁾ إستقلالية السلطة الموقعة للعقوبة الإدارية عن المسؤولية الجزائية، وبالتالي لا تكون سلطة الأسواق المالية مجبرة بالتكليف الذي جاء به قضاة المسألة الجزائية، وهذا بالنظر إلى إعتبار القواعد المطابقة في القانون الجزائي مختلفة عن تلك التي تطبق في المسؤولية الإدارية.⁽³⁾

هذا الرأي لم يكن محل قبول من طرف الفقهاء، بل أكد أحد الفقهاء الفرنسيين⁽⁴⁾ أن القواعد المطبقة على المسؤولية الإدارية قد تهدف إلى حماية حقوق جماعية، كما هو الحال عليه بالنسبة للإقتصاد الوطني، وبالتالي محافظ الحسابات الذي يرتكب مخالفة من شأنها الإضرار بالإقتصاد الوطني قد يعرض إلى عقوبة إدارية وجزائية معا على أساس نفس التكليف.

¹. المادة 04 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

². Simon Loyrette, op.cit., p. 14 ; Augustin Robert, Responsabilité des commissaires aux comptes, op.cit., p. 33 ; Jean François Barbiérie, Commissariat aux comptes, op.cit., p. 83.

³. Jacques Louis Autin, Du juge administrative aux autorités administratives indépendantes : un autre mode de régulation, Rev.dn publi., 1988, p. 1218.

⁴. Jacques Ghestin, op.cit., p. 78.

إذا ما رجعنا إلى المشرع الفرنسي نجده قد تبنى حلاً فيما يخص هذه المسألة وأكد على أنه في حالة ما إذا أُحيل محافظ الحسابات إلى الهيئتين الجزائية والإدارية وقامت السلطة الموقعة للعقوبة الإدارية بالبت في الخصومة الإدارية وغرمت محافظ الحسابات، فإذا كانت السلطة الجزائية لم تبت في هذه المسألة فإن القاضي الجزائي يمكن له أن ينص على إلزامية هذه الغرامة على العقوبة التي سينطق بها.⁽¹⁾

هذا الحكم جاء من أجل وضع حد لمسألة الجمع ما بين العقوبتين، العقوبة المالية الإدارية والعقوبة المالية الجزائية، أي عندما يتعرض محافظ الحسابات لغرامة بسبب نفس الفعل.⁽²⁾

هذا الارتباط من حيث الموضوع، جعل المسؤولية الإدارية مرتبطة أيضاً بنظيرتها الجزائية من حيث الإجراءات.

ثانياً - من حيث الجانب الإجرائي:

لا بد في هذه النقطة أن نفرق ما بين الإخطار الذي قد يقوم به رئيس سلطة الأسواق المالية (01) والإخطار الذي تقوم به النيابة العامة على أساس أنها ممثل الحق العام (02).

01 - إخطار رئيس سلطة الأسواق المالية:

هذا الإخطار يكون الهدف منه هو جعل النيابة المختصة على دراية بوجود متابعة إدارية من جهة كما أنه يتيح الفرصة لتحريك الدعوى العمومية من جهة أخرى. هذا الارتباط يتكرس بصورة واضحة عندما تحيل السلطة الإدارية أوراق الملف إلى النيابة العامة، ففي هذه الحالة نجد أنفسنا أمام إحالة من طرف هيئة فنية إلى هيئة أخرى ليست من نفس الطبيعة.

¹. L'art .L.621-16 de la loi du 02 juillet 1996 modifiant le code de commerce français.

². لأكثر توضيح يرجى النظر إلى الفرع الثالث والأخير من الفصل الثاني من الباب الثاني، ص. 206.

وعليه فإن المعلومات التي تتوصل إليها سلطة توقيع العقوبة الإدارية هي معلومات فنية بحتة، لأنها تقف على جزئيات فعل محافظ الحسابات من أجل الوصول إلى تكييف قانوني لهذه الوقائع بشكل يضمن توقيع عليه العقوبة المالية (العقوبة الإدارية).⁽¹⁾

أمام هذا الوضع هل يحق للنيابة العامة أن لا تأخذ بما ورد في الملف الذي أحيل إليها من طرف السلطة الإدارية ؟

بالرجوع إلى القانون الفرنسي لا نجد نص يجبر النيابة العامة بالأخذ أو عدم الأخذ بما توصلت إليه الهيئة الإدارية بمناسبة التحقيق في وقائع ارتكبتها محافظ الحسابات، غير أن عدم الأخذ بأوراق الملف قد لا يكون في صالح محافظ الحسابات، لأن الإجراءات ستطول، ولربما إتخذت النيابة العامة نفس التحقيقات التي قامت بها السلطة الموقعة للعقوبة الإدارية، فلماذا لا تقبل إذا مباشرة بما توصلت إليه هذه السلطة.⁽²⁾

لا نجد حكماً قضائياً في فرنسا يبت في هذه المسألة والسبب يعود إلى الجهاز القضائي الفرنسي نفسه الذي لا يريد الخوض في مسألة تبدو للوهلة الأولى من البديهيات، إذ لا يمكن إجبار القاضي بالأخذ بأي دليل أو نتيجة توصلت إليها سلطة سواء بالإخطار أو بدون إخطار، حتى ولو إفتقر القاضي لمؤهلات علمية أو فنية في الموضوع المعروض أمامه.⁽³⁾

02 - إخطار النيابة العامة الهيئة الإدارية:

لقد كانت هذه العملية محل تكرار دائماً في القضاء الفرنسي،⁽⁴⁾ إذ يعتمد النائب العام دائماً إلى إخطار سلطة الأسواق المالية بالوقائع المتابع بها محافظ الحسابات، وهذا من أجل إتخاذ الإجراءات اللازمة ضده.

¹. Paris, 1^{er} ch. COB, 26 mai 1993, Gaz. Pal. 1994, I, 277.

². T.G.I. Paris, 03 décembre 1993, P.A., 19 janvier 1994, p. 08.

³. فهذا الحكم هو نفسه الحكم الذي يطبق في مسألة الخبرة القضائية، إذ لا يمكن إلزام القاضي بالأخذ بخبرة أو بعدم الأخذ بها.

⁴. Cass.Crim. 19 février 2003, n° 02-81. 422, Droit pénal, juillet-aout 2003, p. 17.

مسألة الإرتباط الإجرائي ما بين الخصومة الإدارية والخصومة الجزائية في هذه الحالة لم يطرح إشكالات، فأقرّ الفقه الفرنسي⁽¹⁾ بأنه بمجرد إخطارها من طرف النائب العام، تباشر السلطة الإدارية إجراءاتها من تحقيق وسماع لمحافظ الحسابات إذا كان في وضع يسمح بذلك.⁽²⁾

فالإرتباط هنا لا يمكن الحديث عنه ما دام محافظ الحسابات قد إرتكب فعلا على أساسه يتابع جزائيا وإداريا، لأن الفعل هنا قد لا يحتمل لا الوصف الجزائي ولا الوصف الذي يعرضه إلى عقوبة إدارية، وهذا الطرح هو الأقرب نظرا لأنه يتماشى وقرينة البراءة، فلا يمكن تعريض محافظ الحسابات لعقوبة إدارية على أساس وجود إدانة جزائية، لأن هذا الإجراء الأخير تم وفق معطيات وإجراءات لا تشبه تلك المتبعة في الخصومة الإدارية، الأمر الذي يستدعي رفض الإرتباط الإجرائي والقول بإستقلالية كل خصومة من حيث الإجراء كما من حيث الموضوع.

¹. Simon Loyrette, op.cit., p. 14 ; Jacques Louis Autin, op.cit., p. 1222.

². Ibid.

خلاصة الفصل الثاني:

لقد عززت القوانين المقارنة من حمايتها للشركات والمؤسسات الإقتصادية التي يقوم عليها إقتصاد أي دولة، لذلك قام المشرع الفرنسي بتبني المسؤولية التأديبية والإدارية لمحافظي الحسابات، خطوة لم يقم بها مشرعنا الجزائري رغم أهميتها، فقد أخذ بالمسؤولية التأديبية ونظم أحكامها والإجراءات المتبعة أمام الهيئة التأديبية إلا أنه لم ينص على المسؤولية الإدارية وقد يعود الأمر إلى حداثة السوق المالية الجزائرية نوعا ما.

قيام المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات يكون بتوافر الخطأ التأديبي والذي يكون محل تقدير من طرف السلطة التأديبية، كما أن الضرر الحاصل يكون ذو طبيعة خاصة ليس كالضرر المعروف في القواعد العامة، فطبيعة الحق المعتدى عليه في المسؤولية التأديبية يكون حق عام عادة ما يتمثل في الإخلال بنزاهة وشرف المهنة وهذا بحد ذاته إعتداء على الجهاز المشرف على المهنة، كما يجب أن تتوافر تلك العلاقة السببية بين الخطأ التأديبي والضرر الحاصل، بعد الإنتهاء من هذه الإجراءات تبت السلطة التأديبية في الخصومة بعد أن تعطي الفرصة لمحافظ الحسابات بتقديم دفاعه ثم تنطق بحكم يكون قابلا للطعن.

أما المسؤولية الإدارية فهي مسؤولية خاصة قد لا نجد الخطأ فيها ذلك الخطأ الموجود في المسؤوليات الثلاث سواء تعلق الأمر بالمسؤولية الجزائية، المدنية أو التأديبية، نفس الشيء يقال بالنسبة للضرر.

فطبيعة الأضرار التي تستوجب المساءلة الإدارية لمحافظ الحسابات تجعل هذه المسؤولية فريدة من نوعها، إذ يتعلق الأمر بالإضرار بالأسواق المالية وحقوق

المستثمرين وهذا ينصب في وعاء الإقتصاد الوطني، لذلك تعتبر هذه المسؤولية مهمة، إذ تهدف إلى حماية الإقتصاد الوطني عبر إرساء مبادئ تساعد على إستقرار الأسواق المالية.

وبعد أن إنتهينا من المسؤوليات التي قد يتعرض محافظ الحسابات لها، نأتي في الباب الثاني لنتكلم عن مسألة الإجراءات، أي كيف يتسنى لكل طرف أن يمارس حقه في رفع دعوى ضد محافظ الحسابات من أجل إستفاء حقوقه وتوقيع العقوبة في حالة ثبوت الخطأ.

الباب الثاني

ممارسة دعاوى

مسؤولية محافظي الحسابات

إن قيام المسؤوليات القانونية لمحافظي الحسابات تعطي لأصحاب الحقوق ملكة ممارسة كل الدعاوى المتعلقة بهذه المسؤوليات، غير أن هذه الممارسة لم تترك دون قيد وضابط تحتكم إليه، بل نظمها التشريعات التجارية المتعلقة بمهنة محافظي الحسابات تنظيماً شمل كل جوانب ممارسة هذه الدعاوى.

فاشترطت هذه التنظيمات توافر شروط تتعلق بالأشخاص الممارسين لهذه الدعاوى بحد ذاتهم وكذلك شروط تتعلق بالآجال والجهات الناظرة في هذه الدعاوى، وخصت كذلك هذه التنظيمات الأشخاص المرفوعة ضدهم هذه الدعاوى بشروط وجبت أن تتوفر فيهم.

ويتعلق الأمر بمحافظي الحسابات وهذا سواء كانوا يمارسون المهنة بصفة فردية أو في شكل جماعي، فسنحاول التطرق إلى شروط ممارسة دعوى المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات في الفصل الأول، ثم نتطرق في الفصل الثاني إلى ممارسة دعوى المسؤولية التأديبية والإدارية.

الفصل الأول: ممارسة دعوى المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات

لا يمكننا الحديث عن دعوى المسؤولية المدنية أو الجزائية دون التكلم عن صفة المدعي والمدعى عليه في هذه الدعاوى، فمن شأن الخطأ في صفة المدعي أو المدعى عليه ضياع حقوق المتضررين خاصة مع عدم وجود الملكة الفنية في طالب التعويض في الدعوى المدنية والتي تجعله يثبت أو ينسب الخطأ المرتكب إلى محافظ الحسابات الذي يفوقه في الجانب التقني، عكس النيابة العامة التي قد تستعين بحكم سلطاتها بمن يمكن لهم الوقوف على العناصر المكونة للفعل الإجرامي، وهكذا يمكنهم الاستعانة بمحافظي حسابات آخرين بموجب خبرة قضائية.

سنحاول التطرق في المبحث الأول إلى ممارسة دعوى المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات ثم التطرق في المبحث الثاني إلى ممارسة دعوى المسؤولية الجزائية.

المبحث الأول: ممارسة دعوى المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات

لا نجد حكم خاص لا في القانون الإطار المنظم للمهنة ولا القوانين الأخرى المكملة له يتعلق بممارسة دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظي الحسابات، الأمر الذي يجعلنا نطبق الأحكام العامة الواردة في مثل هذه الحالات.

فلا يمكن رفع دعوى المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات إلا من ذي صفة على ذي صفة (المطلب الأول) على أن تحترم بعض الإجراءات التي تكفل إستقاء طالب التعويض حقوقه (المطلب الثاني).

المطلب الأول: أطراف هذه الدعوى

يأتي في مقدمة أطراف دعوى المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات طالب التعويض أو المدعي (الفرع الأول) لكن هذا الأخير لا تقبل دعواه إلا إذا رفعها ضد

الأطراف المعنية بالتعويض دون سواهم (الفرع الثاني) غير أنه قد تكون في بعض الأحيان المسؤولية متشعبة بحيث تساهم أكثر من إرادة في إحداث الضرر (الفرع الثالث).

الفرع الأول: المدعي في دعوى المسؤولية المدنية

إن المدعي في هذه الدعوى قد يكون الشخص المعنوي ذاته أو الشريك (أولا) كما قد يكون المسير أو الغير كذلك (ثانيا).

أولاً: الشخص المعنوي والشريك

لا نتصور وجود ضرر دون وجود ذلك الكيان القانوني الذي يمارس فيه نشاط معين (01)، كما أن إمكانية رفع الدعوى من طرف الشريك هي تحصيل حاصل لهذا الكيان كونه هناك علاقة تضامن ما بين الشخص المعنوي والشريك (02).

01 - الشخص المعنوي:

فلهذا الأخير حق مباشر في رفع الدعوى ضد أي محافظ للحسابات يخل بواجباته، سواء تعلق الأمر بإتيانه لأفعال إيجابية أو سلبية أدت إلى حصول أضرار له.⁽¹⁾ وينبغي التفرقة في هذا الشأن ما بين الشركات (أ) والصور الأخرى للأشخاص المعنوية (ب).

أ - الشركات:

إن الدعوى المرفوعة من طرف الشركة تسمى بدعوى الشركة، إذ خولت القوانين للشركات رفع دعوى مباشرة ضد محافظ الحسابات الذي يتسبب بخطئه بأضرار لها.⁽²⁾ ونظراً لوجود أكثر من نوع في الشركات، فيجب في كل مرة الرجوع إلى القانون الأساسي للشركة، ومعرفة من هو المخول له ممارسة مثل هذه الدعوى. لكن السؤال الذي ثار في هذه المسألة هو هل يمكن لشريك أن يمارس هذه الدعوى؟⁽³⁾

لقد اعتبرت محكمة النقض الفرنسية أن ممارسة دعوى الشركة بشكل منفرد من طرف شريك هو خروج عن القواعد العامة الذي لا يمكن تبريره إلا بوجود نص خاص.⁽¹⁾

¹. Jean Hémar, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit.,p.839.

². Yves Guyon et Georges Coquereau, op.cit., p.285 : « la société peut agir en responsabilité contre ses commissaires aux comptes On parle alors d'action social ».

³. Ibid.

لكن هذا الإجراء ورد عليه استثناء، إذ يمكن لشريك أو عدة شركاء ممارسة دعوى الشركة بصفة منفردة شريطة أن يكون المسير قد أُدخل في الدعوى.⁽²⁾

وهذه الحالة قد تشبه الحلول القانوني، إذ يقوم الشخص بحل محل شخص آخر من أجل إستفاء حقه وهو ما يعرف بدعوى مدين المدين، لأن المسير في هذه الحالة سيكون مدينا للشركة بالتعويض وعليه يحق لمن لهم مصلحة برفع دعوى ضد محافظ الحسابات من أجل استفاء حقوقهم.

ب - الأشخاص المعنوية الأخرى:

ويتعلق الأمر هنا بالجمعيات⁽³⁾ والمؤسسات العمومية⁽⁴⁾ والتجمعات الاقتصادية،⁽⁵⁾ فيحق لهذه الأشخاص المعنوية أن تمارس دعوى الشركة وتطالب محافظ الحسابات بالتعويض عن الأضرار التي لحقتها.⁽⁶⁾

ويرجع إلى قوانينها التأسيسية من أجل النظر في من له الحق في تمثيلها أمام الهيئات القضائية.⁽⁷⁾

ونفس الشيء الذي قيل في مسألة ممارسة دعوى الشركة بصورة منفردة ينطبق على هذه الحالة.⁽¹⁾

¹. CA. Paris, 08 mai 1978, Rev.Soc. 1978, p. 711, note Dominique Schimidt. Cass. 1^{er} ch. Civ., 30 janvier 1980, D. 1981: « la cour de cassation à jugé que l'exercice ... de l'action social n'était pas de droit et que cette possibilité devait être reconnue spécialement par la loi ».

². Cass. Com. 25 mai 1981, D. 1981, p. 643, note F. Derrida et Jean pierre sortait : « l'exercice de l'action social par un ou plusieurs associés en exigeant la mise en cause des dirigeants ».

³. François Dumont, Les missions du commissaire aux comptes dans les associations à but non lucratif, Economie, du 12 au vendredi 18 septembre 2009, p. 16.

⁴. Pierre Lefebure, La préparation de la certification des comptes à l'établissement français du sang, la Revue du Trésor, 2006, p. 29.

⁵. Mohamed Khmissa, Le commissaire aux comptes et la relance de l'économie algérienne, El Watan 10 aout 2005 ; Olivier Arthand, Le commissaire aux comptes : Evalueur d'entreprises, Economie, Du Samedi 21 au vendredi 27 novembre 2009, p. 18.

⁶. CA Paris, 1^{er} février 1984, Rev.Soc. 1984, p. 779.

⁷. Ibid.

02 - الشريك:

لا يوجد فرق ما بين الشريك في شركة والشريك في أي تجمع اقتصادي أو في جمعيات ومؤسسات عمومية،⁽²⁾ فكل شريك في هذه الهيئات يمكن له أن يمارس دعوى مسؤولية مدنية ضد محافظ الحسابات، شريطة أن يلحق به ضرر خاص يختلف عن ذلك الذي لحق الهيئة التي هو شريكا فيها سواء تعلق الأمر بالشركات، المؤسسات الاقتصادية أو الجمعيات،⁽³⁾ ووجب التفرقة ما بين الأضرار الفردية (أ) والأضرار الجماعية (ب).

أ - الأضرار الفردية:

فهي جميع النقائص التي مست الذمة المالية للشريك من جراء تصرف قام به محافظ الحسابات.⁽⁴⁾ وهكذا يعتبر الشخص الذي اشترى أسهم شركة، عندما طرحت أسهمها للشراء بسبب إطلاعه على تقرير محافظ الحسابات والذي جعلها تبدو في حال جيدة الأمر الذي أدى بهذا الشخص إلى شراء الكثير من أسهمها،⁽⁵⁾ متضرر ويجوز له رفع دعواه، ووجب التفرقة ما بين الأضرار الفردية (01) والأضرار المعنوية (ب).

كما يمكن لمن قام ببيع حصته في الشركة، بسبب تقرير مزيف قام من خلاله محافظ الحسابات بإعطاء معلومات كاذبة حتى يظهر الشركة في حالة مزرية، ويدفع الشركاء إلى بيع حصصهم فيها، أن يرفع دعواه ضد محافظ الحسابات.⁽⁶⁾

¹. علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص.ص. 247 و 248.

². Joel Monéger et Thierry Mabilat, op.cit., p. 159: « il n'y a pas semble t-il, a distinguer le cas des associés d'une société et celui d'un groupement ou sociétaires d'une association ».

³. Yves Guyon et Georges Coquereaux, op.cit., p. 285.

⁴. Cass. Com. 26 janvier 1970, JCP. 1970, II, p. 16385. Note Yves Guyon: « Une personne acquiert des actions sur la base d'une évaluation inexacte par le commissaire aux comptes ».

⁵. Giverdon, L'action individuelle des membres d'un groupement, JCP. 1955, II, p. 1244.

⁶. Alain Couret et Michel Tudel, Le nouveau control légal des comptes, D. 2003, p. 2297.

ب - الأضرار الجماعية:

وهي الأضرار التي لا تمس شريك بعينه وإنما تمس الشركة التي هم أعضاء فيها، ففي هذه الحالة هل يحق للشريك أن يمارس هذه الدعوى إذا لم يقيم من عليه ذلك برفع دعواه؟ فهنا يتعلق الأمر بممارسة الشريك لدعوى الممثل القانوني أو المسير ضد محافظ الحسابات الذي أدى برعونته وإهماله إلى إحداث ضرر للشركة.

فإضافة إلى ما ذكرناه سابقاً⁽¹⁾ حول هذه المسألة، لا يمكن تصور وجود هذا الإجراء إلا بانعدام نص قانوني يمنعه أو وجود نص قانوني يجيزه وهذا طبعاً ما يعرف بقاعدة التنصيص الخاص.⁽²⁾

ولا ينبغي أن ننسى الدعوى الأخرى التي قد يرفعها الشريك ضد من له الحق في رفع الدعوى اتجاه محافظ الحسابات على أساس الإهمال،⁽³⁾ لأن ذلك قد يحرم الشركة من التعويض في حالة ثبوت الخطأ المسبب للضرر تجاه محافظ الحسابات.

لكن قد تمارس هذه الدعوى بشكل عادي من طرف المسيرين وهذا تطبيقاً للأحكام العامة كما يمكن للغير أن يرفع دعواه ضد محافظ الحسابات كلما تسبب له هذا الأخير في أضرار.

ثانياً: المسير والغير

فيأتي في مقدمة هؤلاء الذين عليهم رفع الدعوى ضد محافظي الحسابات، تحت طائلة المتابعات القضائية التي قد تكون في أقصى أشكالها، المسير وهذا عندما يتعلق

¹. أنظر الفرع الأول من هذا المطلب. ص. 150 وما يليها.

². E. Chesné, L'exercice ut singuli de l'action social dans la société anonyme, Rev. Trim.dr. com. 1962, p. 347.

³. Yves Guyon, La responsabilité des dirigeants sociaux, Juris. Sociétés fisc., n° 131, p. 132.

الأمر بالمتابعات الجزائية (01)، كما أنه قد أعطي للغير المتعامل مع الشركة الحق في رفع دعوى ضد محافظ الحسابات إذا سبب له هذا الأخير أضرار بمصالحه المادية (02).

01 - المسير: نظرا لوضعية المسير داخل الشركة قد يجد في رفع الدعوى ضد محافظ الحسابات مخرجه الوحيد من أجل التملص من آثار أخطائه أو أخطاء من معه في الشركة.⁽¹⁾

وفي هذه الصدد ثار جدل فقهي في فرنسا حول إمكانية جعل محافظ الحسابات كبش فداء في حالة وجود أخطاء للمسيرين، وهكذا يكون هؤلاء في منى عن المتابعة ما دام هناك مهني قد يتحمل تبعة أخطائهم.⁽²⁾

هذا الرأي لم يلقى ترحيبا من القضاء الفرنسي، وقد أقر بأن المسيرين وحدهم مسؤولون عن أخطائهم وأن محافظ الحسابات لا يمكنه أن يحل محلهم في المتابعة.⁽³⁾

وهكذا فقد ذهب أحد الفقهاء الفرنسيين⁽⁴⁾ إلى القول بأن مهمة محافظ الحسابات ليست بأن يخفف المسؤولية عن القائمين بالإدارة ما دام أن مسألة المتابعة المدنية تحتكم للخطأ الشخصي فكل على حسب الخطأ الذي ارتكبه.

إضافة إلى المسير يحق للغير رفع دعوى ضد محافظ الحسابات الذي يسبب له أضرار من جراء خطأ ارتكبه أثناء تأدية مهامه.

¹. Giverdon, op.cit., p. 1244.

². Cass.Com. 14 octobre 1959, JCP. 1959, II, note Nectoux : « alors surtout que les commissaires n'agissent pas dans l'intérêt des administrateurs mais celui de la société ».

³. Le tribunal Correctionnel de la Seine, 10 décembre 1884, Journal Sociétés 1890, p. 219 : « dans les sociétés anonymes, la surveillance des commissaires vérificateurs n'a pas eu pour but d'admoindir la responsabilité des administrateurs ... »

⁴. Emmanuel Du Pontavice, Réflexion sur la mise en jeu de la responsabilité d'un commissaire à l'occasion de la liquidation de biens de la société contrôlée, Bull. CNCC 9978, n° 25, p. 193.

02 - الغير: يعتبر من قبيل الغير دائني الشركة والدائنين الشخصيين للشركاء في هذه الشركة، فأما النوع الأول من الدائنين يحق لهم رفع الدعوى مباشرة ضد محافظ الحسابات الذي تسبب برعونته وإهماله بضرر لهم.⁽¹⁾

أما النوع الثاني من الدائنين فلا يمكنهم رفع الدعوى مباشرة ضد محافظ الحسابات إلا في حدود حقوق من يحلون محله في هذه الدعوى وفي هذه الحالة تسمى بالدعوى غير المباشرة.⁽²⁾

ويعتبر من قبيل الغير "السنديك" الذي يطالب محافظ الحسابات بالتعويض عن الأضرار التي لحقت بجماعة الدائنين نتيجة لإخلاله بواجباته الرقابية.⁽³⁾

وهكذا فقد أعتبر محافظ الحسابات مسؤولاً اتجاه السنديك عن تقارير المجاملة التي كانت تحرر في إطار زمني بلغ العشرين سنة وهذا ما جعل محافظ الحسابات لا يكثرث لوجود اختلاس من طرف محاسب الشركة،⁽⁴⁾ وفي هذه الحالة قام السنديك بممارسة هذه الدعوى نيابة عن جماعة الدائنين في إطار الدعوى غير المباشرة.⁽⁵⁾

وهكذا يحق للشركة، الشركاء، المسيرين والغير رفع دعواهم كلما كان هناك ضرر لحق بمصالحهم، لكن يجب أن ترفع دعواهم ضد الشخص المتسبب في هذا الضرر والمكلف بالتعويض.

الفرع الثاني: المدعي عليه في دعوى المسؤولية المدنية

¹. Cass.req. 09 mars 1942, JCP. 1942, II, p. 1930, note D. Bastian.

². « ... peuvent exercer l'action oblique pour agir contre le commissaire aux comptes dans la limite des droits de leur débiteur ». C.A. Paris. 14 mai 1982, Bull. CNCC 1982, n° 46, p. 179.

³. Dominique Vidal, Pertes de capitaux propres et responsabilité civile des commissaires aux comptes, Rev.Soc. 1993, p. 408.

⁴. Didier Poracchia, Laure Merland et Marie Lamoureux, op.cit., p. 10.

⁵. C.A. Paris, 08 septembre 1999, Bull. Joly 1999, p. 1162, note Jean-François Barbiéri.

يمكن لمحافظ الحسابات أن يعمل بصفة منفردة كما يمكنه أن يعمل في إطار شركة أو مؤسسة،⁽¹⁾ وهذا يجعل طالب التعويض في حيرة من أمره، فإن كانت ممارسة مهنة محافظ الحسابات بشكل فردي لا تطرح مشكل في صفة المدعى عليه (أولا) فإن صفة المدعى عليه في شركة محافظة الحسابات قد تطرح إشكالات (ثانيا).

أولا: المدعى عليه محافظ الحسابات فرد

وهنا تكون شخصية المدعى عليه واضحة سواء كان وحيدا (01) أو كانوا متعددين في شركة واحدة (02).

01 - محافظ الحسابات وحيد:

فبمجرد قيام هذا الأخير بمخالفات تؤدي إلى حصول ضرر للشركة، للشركاء أو للغير يحق لهم رفع دعوى ضده مباشرة لإستفاء التعويض المناسب،⁽²⁾ وهذه القاعدة هي في حقيقة الأمر تطبيق للقواعد العامة التي تحكم المسؤولية على العموم، إذ يوجب القانون على كل من قام بخطأ وسبب ضرر أن يصلح الوضع.⁽³⁾

وما يجعل هذه الدعوى سهلة على الأقل بالنسبة لطالب التعويض هو إمكانية استفاء التعويض عن طريق الشركة المؤمن لديها محافظ الحسابات عن أخطائه،⁽⁴⁾ وهذا الإجراء أكد عليه المشرع الجزائري في القانون الإطار المنظم للمهنة.⁽¹⁾

¹. إذ أقر المشرع الجزائري لهؤلاء المهنيين الحق في ممارسة المهنة في شكل جماعي وهذا ما جاء في المادة 46 وما يليها من القانون الإطار المنظم للمهنة.

². Jean François Barbiéri, Fondement de la responsabilité des commissaires aux comptes et réparation du dommage souffert par la société controlée, Bull. Joly Sociétés, 01 octobre 1994, n° 10, p. 1114.

³. المادة 124 من الأمر رقم 58/75 المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975 المعدل بالقانون رقم 10/05 المؤرخ في 20 جوان 2005: " كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه، ويسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض".

⁴. Augustin Robert, Vers une responsabilité limitée des commissaires aux comptes, D. 2008, p. 3106.

لكن قد يتعدد الأمر بوجود أكثر من محافظ للحسابات في شركة واحدة.

02 - تعدد محافظي الحسابات:

رغم أن هذه الحالة تشبه الحالة الأولى إلا أنها تتسم ببعض الخصوصية، كون محافظي الحسابات رغم أنهم يعملون في شركة واحدة إلا أن أعمالهم تكون بصفة مستقلة تحمل توقيعهم، وفي الأخير ينتهون إلى تقرير واحد إلا في حالة وجود اختلافات فيما بينهم ويؤشرون على ذلك في نفس التقرير.⁽²⁾

وفي هذه الحالة يبقى كل محافظ الحسابات مسؤول عن الأعمال التي قام بها والتي تحمل توقيعها.⁽³⁾

غير أنه قد تصبح مجموعة من محافظي الحسابات مسؤولون بالتضامن عن خطأ ارتكبه كلهم وكان له تكييف جنائي، خاصة إذا لم يكن بالإمكان فصل الأخطاء عن بعضها البعض ومعرفة الخطأ المنتج من الخطأ الثانوي.⁽⁴⁾

¹. المادة 75 من القانون 01/10 المنظم للمهنة: " يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب

المعتمد اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهامهم".

². Tribunal correctionnel, Paris, 16 mai 1974, RTD. Com. 1975, p. 123. Note Roger Houin.

³. Alain Sayag, vol, I, op.cit., p. 446.

⁴. C.A. Paris 16 octobre 1979, JCP 1980, II, p. 19321, note Yves Guyon.

ثانياً: المدعي عليه في شركة محافظة الحسابات

إذا كان محافظ الحسابات والذي يمارس المهنة وحده أو مع مجموعة من زملاءه داخل الشركة لا يطرح إشكالا في مسألة من ترفع عليهم الدعوى، فإن هذه المسألة قد تصبح معقدة عندما يتعلق الأمر بشركة محافظة الحسابات.

فلقد تبنى القضاء الفرنسي فكرة عدم أحقية محافظ الحسابات في التملص من مسؤوليته بحجة أنه يعمل باسم ولصالح⁽¹⁾ شركة محافظة الحسابات،⁽²⁾ إلا أن هذا الموقف كان له عدة انتقادات.⁽³⁾

فلقد أكد بعض الفقهاء الفرنسيين أن مثل هذه الفكرة قد تكون خطيرة كونها قد تؤدي بالبعض إلى الإحجام عن ممارسة المهنة في شكلها الجماعي.

غير أن الراجح في الفقه يؤكد على هذا المبدأ لأن إعفاء حافظ الحسابات من المسؤولية قد يؤدي به إلى التلاعب وعدم الحيطة كونه محمي بمسؤولية الشركة التي هو عضو فيها.⁽⁴⁾

لكن في انعدام إمكانية فصل الأخطاء أو معرفة المتسبب الحقيقي في الخطأ الذي سبب الضرر، قد لا يكون أمام طالب التعويض إلا رفع دعواه ضد شركة محافظة الحسابات كون أعضائها قدموا العمل بإسمها ولحسابها الخاص.⁽¹⁾

¹. « Le commissaire aux comptes, Personne physique, ne peut occulter sa propre responsabilité derrière celle de la société titulaire des missions », C.A., Paris, 04 avril 1991, Bull. CNCC. 1991, n° 82, p. 231, note Emmanuel Du Pontavice.

². Philippe Merle, Pourquoi avoir autorisé l'exercice du commissariat aux comptes sous forme de société dans laquelle la responsabilité des associés est limitée ? Rev.Soc., 2010, p. 391.

³. François Terré, Les sociétés civiles professionnelles, JCP. 1967, I, p. 2103.

⁴. Jean Jaquen Daiger, Le commissaire aux comptes demeure un professionnel libéral, Rev.Soc. 2010, p. 174 : « Le commissaire aux comptes agissant en qualité d'associé, d'actionnaires ou de dirigeant d'une société titulaire d'un mandat répond personnellement des actes professionnels qu'il accomplit au nom de cette société, quelle qu'en soit la forme ».

وبالرجوع إلى المشرع الجزائري نجده قد تبنى موقفا يميل إلى ما قد تطرقنا إليه سابقا، أي مسؤولية محافظ الحسابات حتى ولو كان عضوا في الشركة، وهذا من أجل جعله يعمل في جو من الصرامة والحرص على أداء العمل وفقا للاجتهادات المهنية.

وهكذا فقد جاء في المادة 57 من القانون الإطار المنظم للمهنة أنه: " تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن الشركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة".

وهذا هو موقف المشرع الفرنسي منذ مرسوم 12 أوت 1969، وبهذا أراد المشرع الفرنسي إضفاء على عمل محافظ الحسابات أكثر صرامة، وأكثر حرصا ضمانا لحقوق الشركة محل مراقبته، وحقوق شركائها وحتى حقوق الغير المتعاملين معها.⁽²⁾

وهذا الموقف قد تكرر في قرارات قضائية عديدة جاءت لتعزز فكرة شخصية مسؤولية محافظي الحسابات الأعضاء في شركة محافظة الحسابات، إذ يؤدي إعمال هذا المبدأ إلى مساءلة محافظ الحسابات العضو في الشركة ومساءلة شركة محافظة الحسابات كذلك.⁽³⁾

¹. Philippe Merle, La responsabilité civile des commissaires aux comptes personnes physiques. dirigeants ou associés d'une société de commissaires aux comptes (suite), Bull. joly sociétés 01 décembre 2005 n° 12, p. 1351 : « ... en l'absence de faute détachable de ses fonctions commise par le rédacteur des rapports, seule la personne morale titulaire de la mission de commissaire aux comptes peut voir mise en cause sa responsabilité civile ».

². Emanuel Du Pontavice, La responsabilité civile, pénale et disciplinaire des sociétés de commissaires aux comptes et de leur membre, Bull.Féd. C.A.C., 1970, n° 19, p. 24 et s.

³. Jean- Jaques Daigre, op.cit., p. 176 : « ... responsabiliser le signataire des rapports de certification en permettant d'engager sa responsabilité propre en même temps que celle de la personne morale dont'il est l'associé ou l'actionnaire ».

إن عمل محافظ الحسابات جعله في علاقة دائمة مع مهنيين آخرين أمثال الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، وأحيانا تكون أخطاء هؤلاء متداخلة بحيث يصعب على طالب التعويض توجيه دعوى المسؤولية المدنية.

الفرع الثالث: اشتراك المسؤولية بين محافظ الحسابات ومهنيين آخرين

باستثناء مساعدي محافظ الحسابات الذين يعملون تحت إشرافه وعلى مسؤوليته، قد يسائل محافظ الحسابات بالإشتراك مع مهنيين آخرين، فيتعلق الأمر بالخبير المحاسب الذي تجمعته علاقة زمالة في نفس الشركة التي هي محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات (أولاً)، وكذلك المحاسب المعتمد الذي يكون يعمل بنفس الشركة (ثانياً).

أولاً: الخبير المحاسب

فهناك حالات أين نجد محافظ الحسابات مسؤولاً تضامياً مع الخبير المحاسب كونهما قاما بنفس الخطأ الذي أدى إلى الضرر الحاصل، وهذا عادة ما يكون خطأً يحتمل الوصف الجزائي.⁽¹⁾

كما أن هذه الفكرة تطرح كذلك عندما لا يكون بالإمكان فصل الأخطاء عن بعضها البعض من أجل معرفة الخطأ المسبب للضرر، أي معرفة الخطأ المنتج في القضية.⁽²⁾

لكن قد تطرح هذه المسألة إشكالات عديدة، فإن لم تكن كذلك في علاقة الخبير المحاسب بمحافظ الحسابات الفرد (01)، قد تكون كذلك عندما يتعلق الأمر بشركة محافظة الحسابات أو تعدد محافظي الحسابات (02).

01 - في حالة محافظ الحسابات فرد:

¹. Tribunal du Grand Instance Paris, 06 Janvier 1973, Bull. C.N.C.C. 1973, n°09, p.75.

². C.A.Paris.16 octobre 1979,J.C.P.1980,II, note Yves Guyon.

فهنا نرجع إلى القاعدة التي وضعها القانون المنظم للمهنة والذي أكد على أن عمل محافظ الحسابات وجب أن يحمل توقيعه،⁽¹⁾ وهكذا كلما كان هنالك خطأ مشترك مع الخبير المحاسب يسهل على طالب التعويض معرفة القائم بهذا العمل وبالتالي يسهل تحديد صفة المدعى عليهما باعتبارهما يشتركان في نفس الخطأ أي محافظ الحسابات والخبير المحاسب.⁽²⁾

غير أن لطالب التعويض الحق في رفع دعواه ضد محافظ الحسابات متى إرتى أنه المتسبب الحقيقي في الخطأ، وهكذا فإن محافظ الحسابات الذي لا يقوم بالتحقيق في حسابات الشركة بحجة استفادتها من خدمات الخبير المحاسب يعتبر وحده المسؤول عن أي خطأ قد يسبب ضرر لطالب التعويض.⁽³⁾

وفي حالة ما إذا ما كان هنالك إهمال من الجانبين فترفع الدعوى عليهما مباشرة ويكونا مسؤولان تضامنيا عن التعويض.⁽⁴⁾

هذا عن محافظ الحسابات الذي يعمل بصفة منفردة، غير أن الأمر يختلف عنه عندما يعمل محافظ الحسابات في إطار شركة أو مع مجموعة من زملائه في نفس الشركة.

02 - وجود أكثر من محافظ للحسابات:

وهنا يختلف الأمر عندما تكون أمام ممارسة المهنة في شكلها الجماعي (أ) أو ممارستها في نفس الشركة مع محافظي الحسابات آخرين (ب).

أ - شركة محافظة الحسابات:

¹. المادة 57 من القانون الإطار المنظم للمهنة.

². Dominique Velardocchio, op.cit.,p.10.

³. Cass.com. 16 novembre 1981, Rev.Soc. 1982, note Emmanuel Du Pontavice.

⁴. Jean- François Barbiéri, Détournements opérés par un salarié indélicat: géométrie différente des responsabilités du commissaires aux comptes et de l'expert comptable, op.cit., p.20 et s.

بالرجوع إلى القانون الإطار المنظم للمهنة، نجده نص صراحة على أن محافظ الحسابات الذي يعمل في كنف شركة محافظة الحسابات يبقى مسؤولاً، ولا يمكنه التخلص من المسؤولية بذريعة وجود شخص معنوي يتحمل ذلك،⁽¹⁾ وعليه فوجود خطأ مشترك ما بين الخبير المحاسب وشركة محافظة الحسابات يجعلنا نميز ما بين حالتين:

الحالة الأولى: معرفة محافظ الحسابات المتسبب في الخطأ فلهذا لطالب التعويض الحق في الإختيار، فيمكنه رفع دعواه مباشرة ضد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات أو مباشرة دعواه ضد الخبير المحاسب وشركة محافظة الحسابات على أن تعود هذه الأخيرة على عضوها من أجل استقاء مبلغ التعويض الذي دفعته لطالبيه.⁽²⁾

الحالة الثانية: صعوبة فصل أخطاء محافظي الحسابات الأعضاء في الشركة وبالتالي استحالة معرفة المتسبب الحقيقي في الضرر، فهنا نرفع الدعوى مباشرة ضد الخبير المحاسب وشركة محافظة الحسابات، فهذه الدعوى تعتبر الدعوى الأصلية كون طالب التعويض عادة ما يذهب إلى من ذمته المالية عامرة، وما دام شركة محافظ الحسابات تحتوي أكثر من محافظ الحسابات فقد يكون رأسمالها كبير نوعاً ما مقارنة مع ذاك المتعلق بأعضائها.⁽³⁾

ب - تعدد محافظي الحسابات لنفس الشركة:

¹. المادة 57 من القانون 01/10: " تتجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة...".

². Cass.com., 18 février 1997, Bull.Jolly Sociétés, 1997, p.441, note François Pasqualini et Pasquelini-Salerno.

³. C.A. Bordeaux, 17 octobre 1990, Bull.CNCC. 1990, n° 08, p.499, note Emmanuel Du Pontavice.

لقد أقرت التشريعات في بعض الهيئات – نظرا لأهميتها – وجوب تعيين أكثر من محافظ للحسابات⁽¹⁾ وهنا يكون كل محافظ للحسابات مسؤول عن الجزء الذي قام به من عمل.

فهذه الحالة تشبه نظيرتها السابقة في مسألة الأخطاء القابلة للإنفصال، فكلما كانت هنالك إمكانية لفصل الأخطاء ومعرفة الخطأ المنتج سهل على طالب التعويض رفع دعواه، وعليه فإن محافظ الحسابات الذي يرتكب خطأ مشترك مع الخبير المحاسب يؤدي ذلك إلى مساءلتها للثنتين ويكونان مسؤولان بالتضامن عن التعويض الذي لحق بالغير.⁽²⁾

غير أنه قد يصعب في كل مرة فصل الأخطاء نظرا لتشعبها فيجد نفسه طالب التعويض مجبرا على رفع دعواه ضد كل محافظي الحسابات الشركة والخبير المحاسب على أساس تضامنهم في التعويض.⁽³⁾

إن خصوصية عمل محافظ الحسابات جعلته يتعاون مع أكثر من مهني، فإلى جانب الخبير المحاسب، يجد نفسه محافظ الحسابات يعمل مع المحاسب المعتمد.

ثانيا: المحاسب المعتمد

فقد يُقدم محافظ الحسابات على خطأ لكن بمساعدة الخبير المحاسب وأحيانا العكس، أي يقوم الخبير المحاسب بخطأ ويساعده فيه محافظ الحسابات، وهنا يختلف الأمر فيما إذا كان محافظ الحسابات يعمل بصفة منفردة (01) أو في الشكل الجماعي (02).

01 – محافظ الحسابات فرد:

¹. مثل المؤسسات المالية والبنوك.

². Cass.Com., 19 Octobre 1999, Bull.CNCC. n°117, 2000, note Philippe Merle.

³. Philippe Merle, La responsabilité civile des commissaires aux comptes personnes physiques, dirigeants ou associés d'une société de commissaire aux comptes (suite), op.cit., p. 1352.

ومثال اشتراك محافظ الحسابات في خطأ مع الخبير المحاسب، قيام هذا الأخير باختلاس أموال الشركة التي هي محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات ويأتي محافظ الحسابات بدوره ويغطي هذه السرقة عن طريق التزوير في معلومات أو الإشهاد على صحة الحسابات.⁽¹⁾

ففي هذه الحالة يحق لطالب التعويض رفع دعوى المسؤولية بالتضامن ضد المحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، على أساس أن هذا المهني قد فوت فرصة على الشركة من أجل وقف نزيف الأموال أو وقف السرقات التي كان يقوم بها المحاسب طيلة أعوام من العمل.⁽²⁾

02 - تعدد محافظي الحسابات:

سواء تعلق الأمر بتعدد محافظي الحسابات في نفس الشركة (أ) أو تعلق الأمر بشركة محافظة الحسابات (ب)، فإن طالب التعويض يحق له رفع دعواه كلما استطاع أن يثبت اشتراك هؤلاء مع المحاسب المعتمد في إحداث الضرر.

أ - وجود أكثر من محافظ الحسابات في الشركة:

لا يحق لمحافظي الحسابات في شركة واحدة أن يقدموا أكثر من تقرير واحد، فرغم أن كل منهم يقوم بأعماله بصورة منفردة إلا أن تقرير واحد في نهاية الأمر سيقدم،⁽³⁾ ولا يمكن قبول أي عذر من طرف محافظ الحسابات في حالة إذا ما احتوى هذا التقرير على مخالفة أو خرق ما، ما لم يقيم محافظ الحسابات بنفسه بوضع بعض التحفظات

¹. C.A. Aix-en-Provence, 7 Juin 1985, Bull.CNCC 1985, n° 60. P.487. note Emmanuel Du Pontavice.

². Cass.com. 19 Octobre 1999, P.A. 06 avril 2000, p.14, note. M.J. coffy de Boisdeffre.

³. وهذا له ما يبرره من الناحية العملية لأن وجود أكثر من تقرير لمحافظ الحسابات قد يجعل المسير في حيرة من أمره، خاصة إذا كانت هذه التقارير تحتوي معلومات متناقضة.

عن إجراء معين، هذا الفعل سيجعله في منى عن متابعات قضائية مدنية كانت أو جزائية.⁽¹⁾

وبالتالي طالب التعويض الذي يستطيع أن يتعرف على المتسبب في الضرر بالاشتراك مع المحاسب المعتمد، يحق له رفع دعواه **ضد محافظ الحسابات الذي قام بالخطأ والخبير المحاسب** من أجل استثناء التعويض من الضرر الذي لحقه.⁽²⁾

وفي حالة عدم إمكانية معرفة من المتسبب في الخطأ الذي اشترك به مع المحاسب المعتمد، فإن طالب التعويض يرفع دعواه ضد كل محافظي حسابات الشركة والمحاسب المعتمد من أجل تعويضه عن الضرر اللاحق به.⁽³⁾

وهذا الإجراء من شأنه أن يجعل محافظي الحسابات الذين يعملون في شركة واحدة أكثر حيطة وحرص على القيام بالأعمال المنوطة بهم وفقا لأبجديات المهنة والاجتهادات المهنية.

ب - شركة محافظة الحسابات:

إقتران خطأ المحاسب المعتمد بخطأ شركة محافظة الحسابات يجعل لطالب التعويض الحق في رفع دعواه ضدهما مباشرة على أساس تضامنها في التعويض.⁽⁴⁾

وسواء عرف المتسبب في الخطأ أم لم يعرف فإن الشركة تكون المسؤولة عن أخطاء أعضائها التي سببت ضررا للغير.⁽⁵⁾

¹. Robert Obert, Les spécificités du droit comptable, Reuve Française du comptabilité, 2007, p.26.

². Lamy Droit commercial, Tenue de la comptabilité, avril 2001, p.2639.

³. C.A.Borseaux, 17 Octobre 1990, op.cit., note Emmanuel Du Pontavice.

⁴. Jean Jacques Daigre, op.cit.,p.176.

⁵. Yves Guyon, La responsabilité civile des commissaires aux comptes, J.C.P., éd. C.I., 1970, II. P. (87 239).

وعند معرفة محافظ الحسابات الذي اشترك مع المحاسب المعتمد في إحداث ضرر فيحق لطالب التعويض رفع دعواه ضد كل من الشركة، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أساس تدعيم وتقرير استفتاء المضرور لحقه في التعويض.⁽¹⁾

هذا لا يمنع من أن يرفع دعواه مباشرة ضد محافظ الحسابات المخطأ والمحاسب المعتمد، كونهما هما المتسبان في الضرر، لكن عادة ما يكون هذا الإجراء غير مفيد خاصة إن كان هنالك تأمين عن المسؤولية للشركة فقط.⁽²⁾

كما قد يلجأ طالب التعويض لرفع دعواه ضد الشركة مباشرة إذا لم يستطع تحديد المتسبب في الضرر وهذا في إطار نظرية انفصال الأخطاء التي يحتكم إليها هذا المجال.

لقد تبنى القضاء الفرنسي إمكانية رفع دعوى المسؤولية المدنية ضد ورثة محافظي الحسابات لكن بشرط قبول هؤلاء لهذه الفكرة،⁽³⁾ فيتحمل الورثة كل ما لحق الغير من ضرر جراء أخطاء مورثهم.

غير أن هذه الفكرة قد تلاشت بعد استحداث التأمين عن المسؤولية، فأصبح طالب التعويض يرفع دعواه ضد محافظ الحسابات سواء كان شخص عادي أو شركة مع مسؤوله المدني والذي يعتبر ضامنا له عن كل تعويض يؤدي للغير.

بمجرد أن يعلم طالب التعويض بالمتسبب في الضرر يتوجه مباشرة إلى القضاء من أجل ممارسة دعواه، على أن يحترم قواعد الاختصاص التي تحتكم إليها دعوى المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات.

المطلب الثاني: إجراءات ممارسة دعوى المسؤولية المدنية

لا يمكن لرافع دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات أن يستوفي تعويضه إلا إذا احترم مجموعة من القواعد، تأتي في مقدمتها قواعد الاختصاص (الفرع الأول)،

¹. Emmanuel Du Pontavice, La responsabilité civile, pénale et disciplinaire des sociétés de commissaires aux comptes et leurs membres, op.cit., p.25.

². Ibid.

³. C.A.Paris 23 février 1978, Rev.Soc., n° 1 Janvier – Mars 1979, Paris, note Emmanuel Du Pontavice, p.p. 92 à 113.

غير أنه يرتبط دائما طالب التعويض بآجال قد تنتقضي دون أن يستوفي حقه، لذلك ينبغي عليه مراعاة مواعيد انقضاء هذه الدعاوى (الفرع الثاني)، ومع ذلك فقد تسهل على طالب التعويض مسألة الإثبات إذا كان هنالك مسؤولية أخرى قائمة كالمسؤولية التأديبية أو المسؤولية الجزائية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة

بمجرد توافر شروط رفع دعوى المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات، يتوجه طالب التعويض إلى الجهات القضائية المختصة، لكن هل خصص القانون الإطار المنظم للمهنة قاعدة خاصة بالاختصاص الإقليمي في هذه الدعاوى (أولا)، والاختصاص النوعي لها كذلك (ثانيا)، أم ترك ذلك للقواعد العامة؟

أولاً: الاختصاص الإقليمي

بالرجوع إلى القانون الإطار المنظم للمهنة لا نجد فيه نص ينظم مسألة الاختصاص الإقليمي الأمر الذي يدعونا إلى الرجوع إلى القواعد العامة التي تحكم هذه المسألة.

وبالرجوع إلى القواعد العامة قد نلمس وجود هنالك قاعدة عامة تطبق بشكل واسع (01) لكن قد يرد على هذه القاعدة بعض الاستثناءات (02).

01 – القاعدة العامة:

يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعي عليه، وإن لم يكن له موطن معروف، فيعود الاختصاص للجهة القضائية التي يقع فيها آخر موطن له، وفي حالة اختيار موطن، يؤول الاختصاص الإقليمي للجهة القضائية التي يقع فيها الموطن المختار، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.⁽¹⁾

وعليه ترفع دعوى المسؤولية المدنية المقامة ضد محافظ الحسابات أمام المحكمة التي تقع دائرة اختصاصها في محل إقامة محافظ الحسابات الذي يعتبر المدعى عليه، هذا إذا كان محافظ الحسابات يعمل بصفة فردية.⁽²⁾

أما إذا كان يعمل في إطار شركة، فتكون المحكمة المختصة في هذه الحالة هي التي تقع في دائرة اختصاصها المقر الاجتماعي للشركة.⁽³⁾

أما إذا كان هنالك عدة محافظي الحسابات يعملون في شركة واحدة أو كان هنالك أكثر من مدعى عليهم في قضية، مثل أن يكون كل من محافظ الحسابات والخبير

¹. المادة 37 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري.

². Yves Guyon, La responsabilité civile des commissaires aux comptes, op.cit., p. 87 239.

³. Emmanuel Du Pontavice, Le responsabilité civile, pénale et disciplinaire des sociétés de commissaires aux comptes et leurs membres, op.cit., p.26.

المحاسب أو المحاسب المعتمد مدعى عليهم، فهنا يؤول الاختصاص للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم.⁽¹⁾ غير أن هذه القاعدة ترد عليها بعض الاستثناءات.

02 – الاستثناءات:

يأتي في مقدمة الاستثناءات التي ترد على قاعدة موطن المدعى عليه الاختصاص الجزائي، فحين يتأسس الضحية أمام السيد قاضي التحقيق بشكوى مصحوبة بادعاء مدني فلا حاجة لنا للبحث عن الجهة القضائية المختصة في النظر في دعوى المسؤولية نظرا لحجية القضاء الجزائي على نظيره المدني.⁽²⁾

ولقد جاء القضاء الفرنسي باستثناء آخر مفاده اختصاص المحكمة التي وقع في دائرة اختصاصها الفعل الضار،⁽³⁾ غير أن هذه القاعدة قد أكدها المشرع الجزائري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إذ أقرّ بأنه في مواد تعويض الضرر عن جناية أو جنحة أو مخالفة أو فعل تقصيري ودعاوى الأضرار الحاصلة بفعل الإدارة، ترفع الدعوى أمام الجهة القضائية التي وقع في دائرة اختصاصها الفعل الضار.⁽⁴⁾

ولقد أكد بعض الفقهاء الفرنسيين على إمكانية رفع دعوى المسؤولية المدنية أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها موطن الغير وهذا كلما كنا أمام شركة محافظة

¹. المادة 38 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية: " في حالة تعدد المدعى عليهم، يؤول الاختصاص

الإقليمي للجهة القضائية التي يقع في دائرة اختصاصها موطن أحدهم ".

². « la saisine de la juridiction pénale au moyen d'une plainte avec constitution de partie civile, auquel cas les regles de compétence en matière pénale s'imposent sans discussion », Joël Monéger et Thierry Granier, op.cit., p.166.

³. C.A. Reims, 24 novembre 1981, Bull.CNCC.1981, n°44, p.483.

⁴. المادة 02/ 39 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري.

الحسابات،⁽¹⁾ رغم أنهم لم يعطوا تبريراتهم التي أدت لإقبال مثل هذا الاستثناء، إلا أن الراجح هو وجود أكثر من فرع لهذه الشركة، لذلك تسهيلات على الغير وُجدت هذه القاعدة. لم يكن الاختصاص الإقليمي مختلف عن النوعي، فلقد تبنى المشرع الصمت في هذه المسألة كذلك، لتبقى الفيصل هي القواعد العامة التي تحكم الاختصاص النوعي.

ثانياً: الاختصاص النوعي

لقد انقسم الفقه الفرنسي إلى اتجاهين إثنين، الاتجاه الأول نادى بأحقية القضاء التجاري بالنظر في دعوى المسؤولية المدنية المقامة ضد محافظ الحسابات (01)، أما الاتجاه الثاني فأقر بأن الجهة القضائية المختصة هي القضاء المدني (02).

¹. Alain Sayag et Alii, Le commissaire aux comptes, Manuel pratique, fasc. A15, n°262.

01 – الاتجاه الأول:

يرى هذا الاتجاه أن كون محافظ الحسابات ليس تاجرا هذا لا يمنع من رفع دعوى المسؤولية ضده أمام القضاء التجاري.⁽¹⁾

ولقد جاء هؤلاء بحجة أن طبيعة العقد الذي يربط محافظ الحسابات بالشركة محل المراقبة هي تجارية، وهذا مردود عليه كون العلاقة التي تربط محافظ الحسابات ليست كذلك على الأقل ليس بعد قانون 1966.⁽²⁾

02 – الاتجاه الثاني:

وهو اتجاه مدعوم بأغلبية الفقهاء الفرنسيين، إذ يقر باختصاص القضاء المدني للنظر في دعوى المسؤولية المدنية المقامة ضد محافظ الحسابات.

فسواء تعلق الأمر بمحافظ الحسابات فردا أو شركة محافظة الحسابات فإن دعوى المسؤولية المدنية المقامة ضدهما ترفع أمام الجهات القضائية العادية (المدنية).⁽³⁾

غير أنه وفي حالة ممارسة المهنة في إطار شركة محافظة الحسابات، قد ترفع الدعوى أمام القضاء التجاري إذا كلفت وضعية الشريك في هذه الشركة على أساس أنه مسير فعلي.⁽⁴⁾

لكن ما هو العمل إذا كانت هناك دعوى مسؤولية مدنية مقامة ضد محافظ الحسابات وشرع في إجراءات الإفلاس والتسوية القضائية، فهل تضم دعوى المسؤولية إلى دعوى الإفلاس إعمالا للقواعد العامة،⁽¹⁾ أم هناك حكم خاص لهذه المسألة؟

¹. Georges Ripert et René Roblot, Traité élémentaire du droit commercial, L.G.D.J., Paris, 1972, n° 1309.

². هذا الطرح كان سيكون صحيحا قبل 1966 أي في ظل قانون 1867 الذي ينظم الشركات في فرنسا، فقد كانت هناك المادة 46 والتي نصت صراحة على أن محافظ الحسابات هو وكيل عن الشركاء، أي هنالك علاقة تعاقدية، لكن بعد قانون أوت 1969 تغير ذلك، وأصبح ينظر لمحافظ الحسابات على أنه جهاز تقني.

³. Cass. Com. 27 janvier 1965, D.1965, p.352.

⁴. Tribunal Com. Toulouse, 07 février 1984, Bull.C.N.C.C. 1984, n° 54, p.228.

لا نجد حكم خاص لا في القانون التجاري، ولا في القانون الإطار المنظم للمهنة ينظم هذه المسألة، وبالرجوع إلى القانون الفرنسي نجد أنه قد بت في هذه المسألة عندما أقرّ بتوحيد الجهات القضائية المختصة في النظر بالدعاوى التي تتعلق بالتوقف عن الدفع.⁽²⁾

غير أن الجهات القضائية الفرنسية كان لها موقف مغاير وإرثتت أن تبقى الجهة القضائية التي تنظر في دعوى المسؤولية المدنية المقامة ضد محافظ الحسابات هي المختصة بالنظر في هذه الدعاوى، أما دعاوى الإفلاس والتسوية القضائية فتختص بهم الجهات المنصوص عنها قانوناً.⁽³⁾

إغفال طالب التعويض عن مهل تقادم دعاوى المسؤولية قد يكلفه ضياع حقه في المطالبة بالتعويض.

الفرع الثاني: انقضاء دعوى المسؤولية المدنية

قد تنقضي دعوى المسؤولية المدنية لأسباب خارجة عن إرادة أطرافها (أولاً) وقد تنقضي بسبب تدخل أحد أطرافها سواء تعلق الأمر بطلب التعويض أو بمحافظ الحسابات (ثانياً).

أولاً: أسباب خارجة عن إرادة الأطراف

وهي أسباب لا دخل لإرادة أطراف دعوى المسؤولية فيها، وقد تتعلق بالتقادم (01)، خطأ الغير (02) أو القوة القاهرة (03).

¹. جاء في المادة 03/40 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري: " في مواد الإفلاس أو التسوية القضائية للشركات وكذا الدعاوى المتعلقة بمنازعات الشركاء، أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان افتتاح الإفلاس أو التسوية القضائية أو مكان المقر الاجتماعي للشركة ."

². Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit., p.167.

³. C.A. Paris, 23 fevrier 1978, Rev.Soc. 1979, p.92, note Emmanuel Du Pontavice.

01 - التقدّم:

لا نجد حكم خاص يتعلّق بالتقدّم في القانون الإطار المنظم للمهنة ولا في القوانين المكملّة له.

وإذا ما رجعنا إلى القانون الفرنسي نجد أنه حدّد مهلة تقدّم دعوى المسؤولية بثلاث سنوات، لكنّ وجب علينا أن نفرّق ما بين الدعوى الفرديّة (أ) ودعوى الشركة (ب).

أ - الدعوى الفردية:

وهي الدعوى التي يرفعها أي شخص حصل له ضرر من جراء خطأ محافظ الحسابات ويتعلق الأمر بالشريك، المسير أو الغير.⁽¹⁾

أما عن حساب مدة التقادم فيبدأ من تاريخ وقوع الخطأ إذا كان ظاهراً أو من تاريخ الإفصاح عنه إذا لم يكن كذلك.⁽²⁾

لكن ماذا لو كان الخطأ يشكل جريمة معاقب عليها ؟

استقر الفقه على أنه فيما يخص الأفعال التي تحتل الوصف الجنائي فإن دعوى المسؤولية المدنية لا تنتضي إلا بانقضاء الدعوى العمومية،⁽³⁾ وعليه فإذا كان خطأ محافظ الحسابات يشكل مخالفة فإن دعوى المسؤولية المدنية لا تنتضي إلا بانقضاء سنتين.⁽⁴⁾

لكن في هذه الحالة يأخذ في حساب مدة التقادم المدة الأطول حفاظاً على حقوق طالب التعويض، والذي عادة يكون في وضعية الضعيف مقارنة مع أهل المهنة الذين هم مطلعون على خبايا مهنتهم.

أما إذا كان الفعل مكون لجنة فتنتضي الدعوى العمومية وبالنتيجة على ذلك الدعوى المدنية في هذه الحالة بمضي ثلاث سنوات،⁽⁵⁾ أما الفعل المكون لجناية فتنتضي

¹. أنظر في هذا المجال الفرع الأول من المبحث الأول من هذا الفصل، ص. 150 وما يليها.

². François – Xavier Lucass, Point de départ du délai de perscription de l'action en responsabilité civile dirigée contre le commissaire aux comptes d'une société soumise à une procédure collective, Bull. Joly Sociétés, 01 Juillet 2007, n° 27, p. 811 et s.

³. علي السيد القاسم، المرجع السابق، ص. 249.

⁴. المادة 09 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري رقم 06/22 الصادر بتاريخ 20 ديسمبر 2006، ج.ر..

مؤرخة في: 24 ديسمبر 2006، ع. 84، ص. 04.

⁵. المادة 08 من قانون الإجراءات الجزائية.

الدعوى المدنية فيه بمضي عشر سنوات،⁽¹⁾ ويبدأ حساب هذه المواعيد من يوم وقوع الخطأ، ويثبت الخطأ عند الإشهاد على الحسابات من طرف محافظ الحسابات.⁽²⁾

غير أنه يتغير بدء سريان هذه المهلة عندما يقوم محافظ الحسابات بإخفاء الخطأ الذي سبب ضرراً بمصالح الغير، فيبدأ حساب مهلة ثلاث سنوات من تاريخ اكتشاف الخطأ أو الإفصاح عنه.⁽³⁾

لكن في هذه الحالة وجب إثبات وجود فعل الإخفاء، لأنه بذلك سيبين للقاضي بأن القائم بفعل الإخفاء هو محافظ الحسابات من جهة، ومن جهة أخرى يستشف من خلاله القاضي بأن محافظ الحسابات كان سيء النية بتعمده إخفاء الخطأ الذي ارتكبه والذي سبب ضرراً للغير.⁽⁴⁾

ب - دعوى الشركة:

وهي الدعوى التي ترفع عندما يلحق الضرر بالشركة، وسميت كذلك لأنها تمس بالضمان العام للشركة وهو رأسمالها، فلا يحق للشريك أن يمارسها إلا بشروط حددناها سابقاً،⁽⁵⁾ ويعود الحق في رفع هذه الدعوى لمن يمثلها قانوناً.⁽⁶⁾

¹. المادة 07 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

². Henri Hovasse, Prescription de l'action en responsabilité contre les commissaires aux comptes et procédure collective de la société contrôlée, Droit des sociétés n° 06, Juin 2007, p.118: « ... le fait dommageable est en principe la certification des comptes ».

³. Thierry Granier, Les conditions de la prescription de l'action en responsabilité dirigée contre les commissaires aux comptes d'une société soumise à une procédure collective, Rev. Soc. 2007, p.571.

⁴. Thierry Granier, Prescription de l'action en responsabilité à l'encontre du commissaire aux comptes et preuve d'un acte de dissimulation du fait dommageable, Rev.Soc. 2010, p.112: « Il en résultait que cette dissimulation devait, en premier lieu, émaner du commissaire aux comptes et qu'elle impliquait, en second lieu, la volonté de ce dernier de cacher des faits dont il avait connaissance ».

⁵. أنظر دعوى الشركة من هذا الفصل في المبحث الأول، ص.150 وما يليها.

⁶. فعلى القاضي أن يراجع القانون الأساسي للشركة المعروضة أمامه من أجل معرفة من لهم الحق في رفع مثل هذه الدعوى.

ولقد أقرّ التشريع الفرنسي نفس المهلة، أي مهلة ثلاث سنوات، تبدأ من تاريخ اكتشاف الخطأ في حالة إخفائه أو من تاريخ حدوثه في حالة وجوده في المحضر المحرر من طرف محافظ الحسابات.⁽¹⁾

غير أنه إذا كان الخطأ يشكل جريمة معاقب عليها بقانون العقوبات فإن مهلة تقادم دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات تتبع تلك المتعلقة بالدعوى العمومية كما وضحناه سابقا في الدعوى الفردية.

وبالرجوع إلى القانون الجزائري، نجد نص في القانون التجاري يحتوي حكم عام، إذ جاء في المادة 715 مكرر 26 من هذا القانون مسألة تقادم دعوى المسؤولية ضد القائمين بالإدارة مشتركة كانت أو فردية بمرور ثلاث سنوات، ابتداء من تاريخ ارتكاب العمل الضار، أو من وقت العلم به إذا كان قد أخفي، غير أن الفعل المرتكب إذا كان جنائيا فإن الدعوى في هذه الحالة تتقادم بمرور عشر سنوات.

فهذا الحكم جاء خاص بالقائمين بالإدارة، وأمام عدم وجود نص يتعلق بمحافظي الحسابات، قد يطبق هذا الحكم عليهم.

أما في مصر تتقادم هذه الدعوى بانقضاء سنة التي تلي انعقاد الجمعية العامة للشركة، وإذا كان الفعل يشكل جريمة فتسقط الدعوى بسقوط الدعوى العمومية.⁽²⁾

هذه المهلة رآها البعض غير كافية،⁽³⁾ إلا أن البعض الآخر⁽¹⁾ رآها محفزة من أجل حث الشركة على الإسراع لرفع دعاواها.

¹. C.A.Paris, 23 fevrier 1978, Rev.Soc. n° 01, Janvier – Mars 1979. P.92, note Emmanuel Du Pontavice.

². محمد فريد العريني وهاني محمد دويرار، قانون الأعمال، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص.387.

³. علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص.250.

إلى جانب التقادم المنهي للدعوى المدنية قد يكون خطأ الغير منهي كذلك للمسائلة المدنية بحكم عدم مسائلة محافظ الحسابات عن أخطاء الغير الذين ليسو تحت إشرافه ولا يعملون تحت مسؤوليته.

02 - خطأ الغير:

إن علاقة محافظ الحسابات بالشركة التي يراقبها هي علاقة شخصية قائمة على الاعتبار الشخصي،⁽²⁾ أي وجود دوافع أدت إلى التعاقد⁽³⁾ مع محافظ الحسابات.

ومن هنا كان لازما مسائلته عن أخطائه الشخصية فقط وليس عن أخطاء الغير، ما عدا أولئك الذين يعملون تحت إشرافه وعلى مسؤوليته.⁽⁴⁾

وهكذا لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن أخطاء المسيرين الذين تثبت سرقتهن لأموال الشركة أو تعسفهم في استعمال الحقوق المخولة لهم قانونا.⁽⁵⁾

لكنه مع ذلك وجب عليه تحت طائلة اعتباره شريك،⁽⁶⁾ اتخاذ جميع الإجراءات التي تمكنه من التملص من هذه المسؤولية، إذ تتمثل أساسا هذه الإجراءات في إعلام القائمين بالإدارة والشركاء على وجود أخطاء اكتشفها بمناسبة القيام بمهامه العادية.⁽¹⁾

¹. أحمد محمد محرز، الوسيط في الشركات التجارية، الطبعة الثانية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2004، ص.582.

². Répertoire des droit commercial, T.II, 15 avril 1999, p.13 et s.

³. قد توحى هذه الكلمة بأن علاقة محافظ الحسابات بالشركة هي علاقة تعاقدية لكنها ليست كذلك، أنظر في هذا المجال الأساس القانوني للمسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات من هذا البحث، ص.16 وما يليها.

⁴. Jean Hémar, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p.835.

⁵. مصطفى كمال طه، المرجع السابق، ص.332.

⁶. وهذا الحكم قد أكد عليه المشرع الجزائري في المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة للمهن الثلاث إذ جاء فيها: " على المهني الذي قد يعاين واجبات التعاون أو قصور يعرقلان أداء مهمته، أن يبلغ مسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك تحت طائلة وجوده في وضعية الشريك السلبي".

ولا يكفي ذلك إذا ما طالّت المدة دون حراك، فعليه أن يقوم بواجب تمليه علاقته القانونية مع السلطات العمومية والمتمثلة في وكيل الجمهورية، إذ عليه أن يرفع له كل مخالفات أو كل أفعال يجدها تشكل جريمة،⁽²⁾ إضافة إلى أخطاء القائمين بالإدارة، لا يسأل محافظ الحسابات عن أخطاء زملائه الذين يعملون معه في نفس الشركة إذا ما استطاع إثبات خطأ زميله عن طريق محضر مثلاً أو أي دليل كتابي.⁽³⁾

لا يسأل كذلك محافظ الحسابات عن أخطاء مهنيين آخرين كالخبير المحاسب والمحاسب المعتمد وأي طرف آخر ما دام يقيم الدليل على ذلك.⁽⁴⁾

غير أنه لا يستطيع محافظ الحسابات في هذه الحالة صنع دليل لنفسه لأن ذلك يعتبر خرقاً للقواعد العامة التي تحكم الإثبات،⁽⁵⁾ بل يجب أن يكون الدليل محرر من الطرف الآخر لتكون له حجية في الإثبات.⁽⁶⁾

قد تطرأ أحيانا ظروف تكون خارجة عن نطاق محافظ الحسابات فتدخل في خانة القوة القاهرة.

03 – القوة القاهرة:

لقد أكد جانب من الفقه الفرنسي على أن هذه الحالة تعتبر الاستثناء الذي يعني محافظ الحسابات عن المساءلة المدنية،⁽¹⁾ لكن لم تترك هذه الحالة دون قيد.

¹. فجاء في المادة 715 مكرر 14 فقرة 02 من القانون التجاري: " ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/أو وكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها".

². Jean charles Boulay, L'obligation du commissaire aux comptes de révéler les faits delictieux, Rev.Soc., n° 04 Juillet – septembre 1980, p.450 et s.

³. Ibid.

⁴. Maxime Delhomme, Cadre et évolution de la responsabilité de l'expert comptable, op.cit., p.p. 32 et 33.

⁵. الغوتي بن ملحّة، قواعد وطرق الإثبات ومباشرتها في النظام القانوني الجزائري، ط.1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2001، ص.54.

⁶. Denis Vasselín, Piste d'audit et expertise comptable, P.A., 1^{er} juin 1999, n° 108, p.11 et s.

فاشترط الفقه على أن تكون هذه القوة مستمرة، وهذا كون مهام محافظ الحسابات تتسم بهذه الخاصية أيضاً، فالقوة القاهرة (2) التي تدوم يوم أو يومان قد لا تكون سببا معنيا من المساءلة المدنية لمحافظي الحسابات.(3)

لقد عرف محمد صبري السعيدى(4) القوة القاهرة على أنها " أمر غير متوقع حصوله، ولا يمكن دفعه، يؤدي مباشرة إلى حصول ضرر"، كما عرفها آخر(5) على أنها " أمر لا ينسب إلى المدين، وليس متوقعا حصوله، وغير ممكن دفعه، يؤدي إلى استحالة تنفيذ الالتزام"، وهكذا فقد أعتبر مرض محافظ الحسابات لفترة طويلة من الأسباب القاهرة التي تحول دون مساءلته مدنيا.(6)

لكن يبقى وأن المشرع الجزائري تظن لهذه الوضعية وأكد على إمكانية إنهاء مهام محافظ الحسابات الذي يقع له مانع يجعل تنفيذه لمهامه أمرا صعبا.(7)

¹. Joel Monéger et thierry Granier, op.cit., p.156.

². لم يرد تعريف للقوة القاهرة في القانون الجزائري، فجاء نص المادة 127 من القانون المدني على هذا المنوال: " إذا أثبت الشخص أن الضرر نشأ عن سبب لا يد له فيه كحادث مفاجئ أو قوة قاهرة، أو خطأ صدر من المضرور أو من الغير، كان غير ملزم بتعويض هذا الضرر ما لم يوجد نص قانوني أو اتفاق يخالف ذلك". وبالرجوع إلى نفس المادة نجد في المقطع 02 منها أنها جاءت لتعطي صفات القوة القاهرة إذ ذكرت: " بسبب لم يكن يتوقعه " فعدم التوقع هي صفة من صفات القوة القاهرة.

³. Joel Monéger et Thierry Granier, préc.

⁴. محمد صبري السعدي، شرح القانون المدني الجزائري، مصادر الالتزام، الواقعة القانونية، ج.11، ط.1، دار الهدى، الجزائر، 1992، ص. 31.

⁵. علي علي سليمان، دراسات في المسؤولية المدنية في القانون المدني الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1974، ص.36.

⁶. علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص. 244.

⁷. المادة 715 مكرر 09 من القانون التجاري المعدل بالمرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 1993/04/25، ج.ر 27 المؤرخة في 25 أفريل 1993، ص.33: " في حالة ثبوت خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة " .

بما أن هذه المسألة لم يبت فيها لا القانون المنظم للمهنة ولا القوانين المكملة له، يبقى لقضاة الموضوع السلطة التقديرية الواسعة في تقديرهم لوجود من عدم وجود القوة القاهرة.

ولقد اعتبرت واقعة ضياع وثائق وكتابات حسابية من قبيل القوة القاهرة، خاصة إذا كان ليس بإمكان محافظ الحسابات العمل دونها،⁽¹⁾ غير أنه وجب أن يكون هذا الضياع خارج عن إرادة محافظ الحسابات وإلا أتهم بالإهمال والتقصير الموجبان لمسئوليته المدنية،⁽²⁾ وذهب أحد الفقهاء الفرنسيين⁽³⁾ إلى اشتراط أن تكون القوة القاهرة غير متوقع حدوثها وأن يستحيل دفعها وأن تكون خارجة عن إرادة الشخص الذي دفع بها لإعفاءه من المسؤولية.⁽⁴⁾

ثانياً: أسباب تتعلق بإرادة الأطراف

وهي أسباب يسعى لها الأطراف - بقصد أو بغير قصد - من أجل دفع المسؤولية عن محافظ الحسابات، فقد يثبت هذا الأخير أنه قام بجميع المهام المنوطة به (01)، كما قد يرتكب الضحية خطأ يجعل محافظ الحسابات في منى من المساءلة المدنية (02)، كما قد يتنازل صراحة الضحية عن حقه في التعويض وبذلك يتنازل عن دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات (03).

01 - إثبات محافظ الحسابات أنه قام بواجباته:

¹. Olivier Arthaud, Le commissaire aux comptes et l'audit d'acquisition, Economie, Du Samedi 27 Juin au vendredi 23 Juillet, 2009, p.14.

². Alain Decocq, Inaction, abstention et complicité par aide ou assistance, J.C.P., I. 1989, p.3124.

³. Jacques Potdevin, Le commissaire aux comptes, Dalloz, Paris, 1996.

⁴. Ibid: « s'il démontre que le dommage provient de la survenance d'un événement imprévisible, d'une cause irresistible ou d'événements extérieurs à ses fonctions..... »

وهي الصورة البسيطة التي يعتمد عليها محافظ الحسابات في درء المسؤولية عنه، وهذا بإثباته أنه قام بجميع الواجبات المهنية التي تقتضيها مهمته داخل الشركة.⁽¹⁾

تجدر الإشارة إلى أن محافظ الحسابات في عمله ليس ملزم إلا ببذل عناية،⁽²⁾ وبذل عناية في هذه الحالة يكون عبر التحقيق والقيام بإجراءات التفتيش من أجل اكتشاف المخالفات إن وجدت، وعليه لا يسأل محافظ الحسابات الذي لم يكشف سرقة محاسب لكنه قام بكل ما تمليه عليه المهنة من واجبات وحرص.⁽³⁾

وهكذا فقد ذهب القضاء الفرنسي إلى اعتبار محافظ الحسابات الذي قام بواجباته عبر تقنية العينة، لم يتقاعس وليس مسؤولاً عن الخسارة التي لحقت الشركة جراء نقص في رأسمالها.⁽⁴⁾

ولقد سار المشرع الجزائري على هذا المنحى، فاعتبر محافظ الحسابات الذي يقوم بالمهام المنوطة به غير مسؤول، خاصة إذا تقاعس الضحية في التحرك بعد قيام محافظ الحسابات بتنبيهه،⁽⁵⁾ غير أنه لا يمكن لشركة محافظة الحسابات أن تدفع المسؤولية المدنية

¹. Pierre Louis Périn, SAS et commissariat aux comptes: simplification du contrôle et sécurité, Journal des Sociétés, n° 64, avril 2009, p.21.

². في ظل القانون القديم رقم 08/91 المنظم للمهنة، تبنى المشرع مادة صريحة تؤكد على أنه: " يتحمل الخبراء المحاسبون ومحافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج"، المادة 49 من القانون القديم.

غير أن المادة 05 و 06 من قانون أخلاقيات المهنة ما زالت تعتمد ذلك: " يجب على المهني أن ينفذ بعناية..."، والمادة 06 " يجب على المهني ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية...".

³. Dominique Vidal, L'application de l'article 227 (réd. Le 1 mars 1984) de la loi du 24 Juillet 1966, Rev.Soc. 1990, p.435.

⁴. Cass.Com. 06 février 1990, Rev.Soc.1190.somm.752.

⁵. المادة 61 فقرة 03 من القانون الإطار المنظم للمهنة: " ولا يتبرئ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات...".

بالقول بأنها قامت بمهامها القانونية وأن الخطأ بدر من أحد أعضائها فهذا لا يعتد به وتبقى مسؤوليتها قائمة.⁽¹⁾

بالرجوع إلى القضاء الجزائري لا نجد حكما أو قرارا يعالج مسألة طبيعة مهمة محافظ الحسابات إن كانت تتعلق بتحقيق نتيجة أم بذل عناية، لأن ذلك من شأنه التأثير في أسباب دفع المسؤولية، فإن كانت بذل عناية فإن محافظ الحسابات يكفي أن يثبت أنه قام بجميع ما تطلبه المهنة من حرص.

هذا عكس لو كان الأمر يتعلق بتحقيق نتيجة، حينها قد لا يكفي محافظ الحسابات تقديم ما يفيد قيامه بواجباته المهنية وإنما عليه أن يحقق النتائج المرجوة منه.⁽²⁾

وبالرجوع إلى القضاء الفرنسي نجده قد بت في هذه المسألة معتبرا محافظ الحسابات ملزم فقط ببذل عناية وليس بتحقيق نتيجة، بل ذهب القضاء لأبعد من ذلك عندما أقرّ بأن محافظ الحسابات ليس ملزما إلا بالحرص والحذر.⁽³⁾

كما قد يكون خطأ الضحية نفسه سبب يعفي محافظ الحسابات من المساءلة المدنية.

02 - خطأ الضحية:

بالرجوع إلى القواعد العامة، نجد أن المشرع الجزائري قد أعطى لخطأ المضرور حيز في مجال إعفاء المتسبب في الضرر من التعويض أو على الأقل الإنقاص منه.

فلقد نص المشرع الجزائري في المادة 177 من القانون المدني⁽⁴⁾ على أنه: " يجوز للقاضي أن ينقص مقدار التعويض، أو لا يحكم بالتعويض إذا كان الدائن بخطئه قد اشترك في إحداث الضرر أو زاد فيه ".

¹. Emmanuel Du Pontavice, La responsabilité civile, pénale et disciplinaire des sociétés de commissaire aux comptes et leurs membres, op.cit.,p.27.

². Daniel Batude, L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997, p.105.

³. C.A. Paris, 23 février 1978, Rev.Soc. 1979, n° 01, p.98 et s., note Emmanuel Du Pontavice.

⁴. تقابل هذه المادة، المادة 216 من القانون المدني المصري.

وعليه فالمضرور الذي سبب لنفسه ضررا لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يطالب آخر بتعويضه، فيعد ذلك غير منطقي ولا يتماشى ومبدء التعويض الذي لا يبنى على الاستزاق وإنما على جبر الضرر.⁽¹⁾

¹. محمد صبري سعدي، المرجع السابق، ص.117.

هذا الكلام يؤدي بنا إلى القول بوجود التعويض النسبي أو المسؤولية المدنية النسبية، أي يبقى المتسبب في الضرر مسؤولاً فقط عن الجزء المسؤول عنه، وهنا يأتي التعويض بحسب صيغة توزيع المسؤولية،⁽¹⁾ فإذا طبقنا هذه القاعدة على المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات فإنه يعفى هذا الأخير من المساءلة إذا ما استطاع إثبات أن الضرر ما كان ليحصل لولا خطأ الضحية نفسه.⁽²⁾

وهكذا فقد قضت محكمة فرساي الفرنسية بأن محافظ الحسابات الذي لم يقدم في مدة عامين تقريره، ولكنه مع ذلك قام بتحذير الشركة التي يراقبها بوجود مخالفات على مستوى التقرير السنوي، لا يعتبر مخطئاً، بل إهمال الشركة هو الذي أدى إلى تفاقم الأضرار،⁽³⁾ كما يعتبر من قبيل أخطاء الضحية التي تعفي محافظ الحسابات من المسؤولية المدنية، عرقلة مسيري الشركة مهام محافظ حساباتها عن طريق عدم إعطائه للوثائق والمستندات الحسابية، لكن شريطة أن يعلم الجمعية العامة بوجود هذا النوع من العراقيل.⁽⁴⁾

فهذا النوع من الأخطاء يرتقي إلى أخطاء التسيير التي لا يجب على المسير القيام بها تحت طائلة مساءلته جزائياً.⁽⁵⁾ وقد يأتي الإعفاء صراحة من الضحية نفسه بحيث يتنازل عن حقه في التعويض.

03 – التنازل:

وهو أن يعبر الضحية صراحة على أنه متنازل عن حقه في التعويض، وقد يكون هذا التنازل قبل نشوء الفعل الضار (أ) أو بعده (ب).

¹. Jacques Flour – Jean et Luc Aubert, Les obligations: le fait juridique, 8^{eme} éd., Armond Colin, 1999, p.167.

². C.A. Paris, 01 février 1991, Droit des Sociétés, n° 368, note Emmanuel Du Pontavice.

³. C.A. Versaille, 28 mars 1991, Bull, Joly Sociétés, 1991, p.723.

⁴. Bernard Bouloc, L'obstacle à l'exercice des fonctions de commissaire aux comptes, contesté par la société, op.cit., p.859.

⁵. Arlette Martin-Serf, op.cit., p.386.

أ - التنازل قبل حدوث الفعل الضار:

فقد أقرّ المشرع في نصوص القانون المدني على إمكانية التنازل عن الحق في التعويض إذا ما اتفقت الأطراف على ذلك.

فيجوز الاتفاق على إعفاء المدين من أية مسؤولية تترتب على عدم تنفيذ التزام تعاقدي،⁽¹⁾ وهذا يعد بحد ذاته تنازل صريح من طرف الدائن - أي الضحية هنا - عن حقه في التعويض.

رغم أن إمكانية حدوث هذا التنازل في الحياة العملية مستحيلة، إلا أنه قد يكون هذا النوع من التنازل مفيد، خاصة لجلب محافظي الحسابات للعمل في كبريات الشركات نظرا لإحجام أهل المهنة في العمل في هذه الشركات بسبب المخاطر التي قد تواجههم.

ب - التنازل بعد حدوث الفعل الضار:

فهذا الحق يعطى لكل ذي مصلحة، فيكون بذلك حر أن يتنازل عن حقه في التعويض في أية مرحلة كانت عليها الدعوى.

غير أنه لا يستطيع أن يتفق الطرفان على أن يعفى محافظ الحسابات من المتابعات الجزائية⁽²⁾ كون الاشتراط هنا يخالف النظام العام والآداب العامة التي يقوم عليها المجتمع، ناهيك عن مخالفته لقاعدة التنصيص التي تحتكم إليها الجرائم بشكل عام.⁽³⁾

¹. المادة 178 فقرة 02 من القانون المدني: " وكذلك يجوز الاتفاق على إعفاء المدين من أية مسؤولية تترتب على عدم تنفيذ التزامه التعاقدى ... " .

². المادة 178 فقرة أخيرة من القانون المدني: " ويبطل كل شرط يقضي بالإعفاء من المسؤولية الناجمة عن العمل الإجرامي " .

³. المادة الأولى من قانون العقوبات.

تجدر الإشارة إلى أن تنازل الشركة عن حقها في التعويض لا يعني سقوط حقوق أعضائها في متابعة محافظ الحسابات، خاصة إذا استطاعوا إثبات وجود فكرة الضرر الشخصي.⁽¹⁾

يترتب عن المتابعة المدنية لمحافظ الحسابات آثار، الأولى ماسة بالذمة المالية له والثانية تخص وجوده في الشركة التي تقع تحت رقابته.

الفرع الثالث: آثار دعوى المسؤولية المدنية

إن المدعي في دعوى المسؤولية المدنية يسعى إلى الاستفادة من حكم قضائي يقضي بإلزام محافظ الحسابات بتعويض الأضرار التي سببها للضحية (أولاً)، وهذا بالنتيجة سيؤدي إلى تخفيفه عن مهام المراقبة التي كلف بها في الشركة (ثانياً).

أولاً: التعويض

لا ينبغي أن نفكر أن التعويض هو حتمية لدعوى المسؤولية المدنية المقامة ضد محافظ الحسابات، فقد تنتهي الدعوى بتظلم محافظ الحسابات وبالنتيجة الحكم عليه بالتعويض (01)، لكن قد لا يكون طالب التعويض محق دائماً أو على الأقل قد لا يستطيع إقامة الدليل على مسؤولية محافظ الحسابات فهنا يأتي الدور على هذا الأخير في المطالبة بتعويض (02).

01 - في حالة الحكم بالتعويض:

في هذه الحالة قد يجد نفسه محافظ الحسابات ملزماً بالتعويض بصفة شخصية أو بالتضامن (أ)، كما قد يكون ملزماً بالتعويض في إطار ممارسته للمهنة في شكل جماعي (ب).

أ - التعويض بصفة فردية أو بالتضامن:

¹. محمد فريد العريني، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2003، ص.322.

قد تكون بعض الحالات بسيطة بحيث تستدعي إزام محافظ الحسابات لوحده بالتعويض، غير أن هناك حالات أين يكون فيها ملزما بالتعويض بصفة متضامنة سواء مع زملاء له أو مع آخرين.

* **التعويض الشخصي:** فهذه الحالة هي الأصل، أين يجد محافظ الحسابات نفسه ملزما بتعويض أضرار تسبب فيها من جراء أخطائه.⁽¹⁾

وفي هذه الحالة يجد نفسه طالب التعويض أمام جهة أخرى تتكفل بالتأمين عن مسؤولية محافظ الحسابات، وبالتالي يكون من السهل عليه استفاء حقوقه.⁽²⁾

غير أن هذا الحكم لا يطبق في جميع الحالات، فلا يمكن شركة التأمين أن تغطي أضرار نتجت عن ارتكاب محافظ الحسابات لأخطاء لها وصف جنائي أو لأخطاء خارج نطاق المهام المنوطة به،⁽³⁾ وعلى العموم فيكون التعويض دائما في صورة مبالغ مالية وقد يأخذ أكثر من شكل.

ففي قضية تتعلق بشراء مساهمين لأسهم شركة ظنوا أنها في حال جيدة بعد إطلاعهم على تقرير محافظ الحسابات المزور،⁽⁴⁾ ذهب بعض الفقه⁽⁵⁾ إلى التأكيد على أن تعويض محافظ الحسابات لهؤلاء يكون عن طريق إعطائهم الفارق ما بين الثمن الحقيقي للسهم والثمن الذي اشترى به المساهمون أسهم الشركة.

¹. Emmanuel Du Pontavice, L'exercice du commissariat aux comptes dans le cadre de la nouvelle législation des sociétés commerciales, T.II, p.54.

². إذ جاء في المادة 57 فقرة 01 من القانون 01/10 المنظم للمهنة: " يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم".

³. Alain Sayag, vol.I, op.cit., p.435.

⁴. Anne charvériat et Alain couret, op.cit., p.771.

⁵. علي السيد قاسم، المرجع السابق، ص.239.

غير أن هناك جانب من الفقه⁽¹⁾ قال بضرورة شراء محافظ الحسابات لهذه الأسهم ما دام خطئه شخصي - المتمثل في التقرير الكاذب - أدى بالمساهمين إلى شراء أسهم الشركة التي كانت محل مراقبة من طرفه، وفي هذه الحالة يبقى على محافظ الحسابات واجب تقديم الاستقالة الجبرية تحت طائلة عقوبات بسبب ممارسة المهنة في ظل وجود حالة من حالات التتافي المباشرة،⁽²⁾ غير أن هذا التعويض قد يكون معقد عندما يتعلق الأمر بتعدد مسببي الخطأ الذي حصل عنه الضرر.

* **التعويض بالتضامن:** فلقد أقرت التشريعات المقارنة ولا سيما تشريعنا الجزائري⁽³⁾ بإمكانية تعيين أكثر من محافظ للحسابات في شركة واحدة، وعليه قد يحدث وأن يتسبب أكثر من محافظ للحسابات في ضرر.

ففي هذه الحالة وفي غياب إمكانية فصل الأخطاء المنسوبة لمحافظي الحسابات، يكون كل محافظي الحسابات مسؤولون عن تعويض الضرر وبصفة متساوية،⁽⁴⁾ نفس الحكم يطبق عندما يعاقب محافظو الحسابات عن أخطاء تحتمل الوصف الجنائي.⁽⁵⁾

عمل محافظ الحسابات الفني قد يجعله يتعامل مع مهنيين آخرين أمثال الخبير المحاسب، وهكذا قد يسأل محافظ الحسابات بصفة تضامنية مع الخبراء المحاسبون إذا كان هؤلاء المهنيين أقدموا على نفس الخطأ أو تسببوا بضرر للغير بخطئهم،⁽⁶⁾ وهكذا فقد اعتبر محافظ الحسابات والخبير المحاسب مسؤولان تضامنيا عن تقرير خاطئ أعده الخبير المحاسب وقام بالإشهاد على صحته محافظ الحسابات.⁽⁷⁾

¹. Christian De Lanzainghein et Alain Viandier, op.cit., p.771.

². إذ جاء في المادة 67 من القانون الإطار المنظم للمهنة: "يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة".
³. المادة 29 من قانون 01/10 المنظم للمهنة: "عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقاً لأحكام هذا القانون".

⁴. Tribunal Com. Tours, 1^{er} février 1957, JCP. 1960, II. p.11486.

⁵. L'art. 228 de la loi n° 66/537 du 24 juillet 1966 modifié par l'art.228 al.02 de la loi n° 85/11 du 03 janvier 1985. op.cit.

⁶. Cass.Com., 17 octobre 1984, JCP, II, 1985, p.20458, note Alain Viandier.

⁷. TGI. Marseille, 10 Septembre 1986, Bull. CNCC. 1986,p.417.

كما قد يسأل محافظ الحسابات بالتعويض تضامنيا مع كل من بنك الشركة محل مراقبة من طرفه، والخبير المحاسب والضحية كذلك.⁽¹⁾

وهكذا فقد قضي في فرنسا على كل من محافظ الحسابات والضحية المتمثل في المسير بالتعويض تضامنيا الضرر الذي لحق الشركة التي كانت محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات.⁽²⁾

ب - التعويض في إطار شركة محافظة الحسابات:

فهناك من الفقهاء⁽³⁾ من فرق ما بين شركة محافظة الحسابات التي تأخذ شكل شركة مدنية، وأخرى تأخذ الأشكال المنصوص عنها قانونا.⁽⁴⁾

ففي الأولى هناك قاعدة التضامن ما بين الشركة والشركاء من جهة والشركاء فيما بينهم من جهة أخرى، وعليه يجوز لطالب التعويض أن يختار أي محافظ للحسابات في الشركة المهنية ويطالبه بالتعويض على أساس التعويض هنا هو دين الشركة.⁽⁵⁾

أما إذا اتخذت هذه الشركة شكل غير الشكل المدني فلا يمكن مساءلة محافظي الحسابات بالتضامن في التعويض بل تخضع إلى أحكام الشركة التي اتخذت شكلها.⁽⁶⁾

¹. TGI. Lyon, 17 janvier 1981, Bull.CNCC 1983, p.481.

². Cass.Com. 02 Juillet 1973, D.1973, p.674, note Yves Guyon.

³. Yves Guyon et Georges Coquereau, Les sociétés civiles professionnelles de commissaires aux comptes, J.C.P., 1970, éd.C.I., p. 87348.

⁴. يمكن أن تكون شركة محافظة الحسابات، شركة أسهم، شركة ذات مسؤولية محدودة، تجمعات ذات منفعة مشتركة، شركة مدنية، مؤسسة عمومية اقتصادية، المادتين 46 و 55 من القانون الإطار المنظم للمهنة.

⁵. Yves Guyon et Georges Coquereaux, préc.

⁶. Emmanuel Du Pontavice, L'exercice du commissariat aux comptes dans le cadre des sociétés commerciales, op.cit., p.27.

وعليه فإذا كان التقرير المثبت للخطأ الذي أدى إلى الضرر محرر من طرف محافظ الحسابات فيسأل هذا الأخير مباشرة حتى ولو كان يمارس مهنته في كنف الشركة، أما إذا كانت مجموعة من محافظي الحسابات حرروا المحضر المثبت للمخالفة أو الخطأ المتسبب في الضرر فكل محافظ للحسابات مسؤول عن حصته في التعويض بقدر مقدراه من المساهمة في الضرر.⁽¹⁾

احتمال عدم تمكن طالب التعويض من إقامة دليل يدين به محافظ الحسابات المخطئ وارد جدا، الأمر الذي يجعل طالب التعويض يقف في وضع المكلف بالتعويض بدل المطالبة به.

02 - التعويض المقرر لمحافظ الحسابات:

إن التعويض المقرر لمحافظ الحسابات قد يأخذ شكلين، فأولهما يكون فيه محافظ الحسابات في وضع الضحية فينتقل تعويض (أ)، أما الشكل الثاني يبقى محافظ الحسابات مذنباً لكنه يستفيد من وسائل تخفيف التعويض المطالب به (ب).

أ - تعويض الضحية لمحافظ الحسابات:

بمجرد صدور حكم قضائي يقضي بعدم مسؤولية محافظ الحسابات المدنية، يمكن لهذا المهني أن يتحصل على تعويض يقابل الخسارة التي خسرها من أتعاب محامين وإعداد التقارير.⁽²⁾

وفي حالة وجود تعسف من طرف الضحية، يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب تعويضه عن الأضرار المعنوي، خاصة إذا تم التشهير به في أوساط أهل المهنة، فهذا سيؤدي حتماً إلى إحجام المؤسسات والشركات عن التعامل معه.

¹. Ibid.

². Jacques Christien et Georges Goubeaux, Traité de droit civil, T.I, Introduction générale, LGDJ, 1994, n° 813 et s.

ولقد رأى بعض الفقه الفرنسي⁽¹⁾ أن المخاطر التي يتعرض لها محافظ الحسابات قد تكون وحدها كافية لدرء أي مسؤولية عنه، خاصة وأن محافظ الحسابات عادة ما يسأل عن أخطاء لا يد له فيها كسرقة محاسب الشركة للمال، وما يزيد تعقيدا لهذا هو طابع مهمة محافظ الحسابات الذي يتخذ من تقنية العينة السبيل الأساسي للوقوف على مصداقية وصدق حسابات الشركة.

ب - الإنقاص من مبلغ التعويض:

ففي هذه الحالة وعكس سابقتها يكون محافظ الحسابات مسؤولا غير أنه تطراً بعض الظروف التي تساعد به حيث تنقص قيمة التعويضات المطلوبة منه.

بالرجوع إلى القانون الجزائري لا نجد حكم خاص في هذه المسألة، أما إذا ما رجعنا إلى القانون الفرنسي فنجده مر بمرحلتين:

المرحلة الأولى:

قبل صدور القانون رقم 537/66 المنظم للشركات في فرنسا،⁽²⁾ كان للقضاء الفرنسي موقف، فأكد أن تواضع المبالغ المعطاة لمحافظ الحسابات كأتعاب قد يأخذ بعين الاعتبار من أجل الإنقاص من قيمة التعويض في حال قيام المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات.⁽³⁾

¹. Emmanuel Du Pontavice, note sur un arrêt du Tribunal du grande instance Toulouse, 05 janvier 1987, Bull. CNCC. 1987, p.224.

². Philippe Merle, Responsabilité des commissaires aux comptes: le point sur la jurisprudence, P.A. 25 septembre 2000, n° 191, p.37 et s.

³. Trib.Com.Tours, 1^{er} fevrier 1957, JCP., 1960, II, p.11546, note Pierre Mabilat et Thierry Granier.

هذا الحكم القضائي جاء في حقيقة الأمر مدعوماً بحكم المادة 1992 فقرة 02 من القانون المدني الفرنسي والتي تشير إلى تخفيف المسؤولية المتعلقة بالخطأ على من كانت عهده دون أجر عكس محافظ الحسابات الذي كان مأجوراً.⁽¹⁾

المرحلة الثانية:

بعد صدور المرسوم 537/66 هنا جاءت الفكرة لتأخذ حيزها في التشريع التجاري، إذ جاء في المادة 120 من المرسوم 810/69 المؤرخ في 12 أوت 1969 أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يشترط إنقاص الأتعاب أو عدم تقاضيه لأتعابه على أن يكون هنالك تخفيف للتعويض في حالة مساءلته مدنياً.⁽²⁾

غير أن عدم تقاضيه لأتعابه لا يمكن أن يكون ظرف يعفي محافظ الحسابات من المسؤولية ولا حتى أن يكون عذر من أجل تقاعسه وإهماله القيام بالمهام المنوطة به.⁽³⁾

كما يجوز أن تتم مقاصة بين محافظ الحسابات والشركة فيما يخص أتعاب محافظ الحسابات والتعويض المطلوب منه دفعه للشركة.⁽⁴⁾

إن الأخطاء التي تجعل محافظ الحسابات مسؤولاً مدنياً، هي نفسها الأخطاء التي تعطي للشركة محل المراقبة الحق في عزل محافظها للحسابات.

ثانياً: عزل محافظ الحسابات

¹. L'art.1992 code civil français: « Le mandataire répond non seulement du dol, mais encore des fautes qu'il commet dans sa gestion. Néanmoins, la responsabilité relative aux fautes est appliquée moins rigoureusement à celui dont le mandat est gratuit qu'à celui qui reçoit un salaire. »

². Decret n° 69/810 du 12 aout 1969, portant règlement d'administration publique et relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de société modifié par le decret 2005/599 du 27 mai 2005.

³. CA. Amiens, 04 décembre 1958, JCP. 1959,II,p.11293, note Saint-Alary.

⁴. Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit.,p.168.

من ضمن آثار المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات هي عزل⁽¹⁾ هؤلاء المهنيين عن مهامهم، غير أن هذه الحالة قد لا تقع دائماً، أي ليس بالضرورة أن يعزل محافظ الحسابات الذي كان مسؤولاً مدنياً، ولهذا كان يجب معرفة طبيعة الخطأ الموجب للعزل (01) ثم معرفة الجهة المختصة في طلب العزل (02).

01 - الخطأ الموجب للعزل:

إن السؤال الذي يتبادر إلى الأذهان هو هل الخطأ الموجب للمسؤولية المدنية هو الخطأ الموجب للعزل؟ أم قد لا يكون خطأ محافظ الحسابات موجب للمسؤولية المدنية لكنه موجب للعزل؟ لم يأتي الحديث عن طبيعة الخطأ الموجب للعزل لا في القانون الجزائري ولا في القانون الفرنسي.

¹. لقد اعتمد المشرع الجزائري عبارة "إنهاء مهام".

وإذا ما رجعنا إلى القانون الأردني المنظم للشركات، نجد أن المشرع الأردني نص على بعض الأفعال التي إذا ارتكبتها محافظ الحسابات تعد سببا مبررا لعزله، ف جاء في المادة 202 من قانون الشركات الأردني بأنه لا يجوز لمدقق الحسابات⁽¹⁾ أن يذيع للمساهمين في مقر اجتماع الهيئة لشركة المساهمة العامة أو في غيره من الأمكنة والأوقات أو إلى غير المساهمين ما وقف عليه من أسرار لشركة بسبب قيامه بعمله لديها، فإذا خالف وجب عزله ومطالبته بالتعويض عن الضرر، ولقد جاء في المادة 203 من نفس القانون أنه يحضر على مدقق الحسابات وعلى موظفيه المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها، سواء جرى هذا التعامل بالأسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة، فإذا خالف ذلك وجب عزله ومطالبته بالتعويض عن الضرر.⁽²⁾

أما في فرنسا فقد ذهب جانب من الفقهاء⁽³⁾ إلى اعتبار محافظ الحسابات الذي لم يتم باكتشاف إختلاس دام سنتين، يكون معرضا للعزل كون هذا الخطأ عرض مصلحة كل الأطراف للخطر.⁽⁴⁾

لكن ظهر في فرنسا مشكل يتمثل في من له الحق في تكييف الخطأ؟ بعبارة أخرى هل يكيف الخطأ من جهة واحدة؟

فالفاعل الذي يراه المسير خطأ قد لا يكون كذلك في عين أحد المساهمين أو أعضاء مجلس الإدارة مثلا.

¹. في التسمية دليل على عدم استقرار التشريعات العربية على تسمية واحدة، بينما اعتمد مشرعا على كلمة محافظ الحسابات، اعتمد المشرع المصري على كلمة مندوب الحسابات أما المشرع اللبناني فاعتمد مفوض الحسابات.

². عزيز العكيلي، شرح القانون التجاري، ج.4، الشركات التجارية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1998، ص.351.

³. Yves Guyon et Georges Coquereaux, op.cit., p.57.

⁴. « les détournement portent préjudice à tous les demandeurs actionnaires, dirigeants et comité d'entreprise, à travers l'atteinte qu'il constitue à la situation financière de la société.

فهل يجب أخذ فكرة الخطأ من منظور طالب العزل أم يكيف الخطأ بصفة

موضوعية؟

أكد جانب من الفقه الفرنسي⁽¹⁾ بأن الخطأ الذي يوجب عزل محافظ الحسابات يجب أن يتسبب في ضرر للحقوق الجماعية⁽²⁾ وليس ضررا لحق طالب العزل فقط.

وهكذا فقد أعتبر القضاء الفرنسي⁽³⁾ أنه حتى مع التسليم بوجود مهام عشوائية لمحافظ الحسابات وعدم تمكنه بأي حال من الأحوال أن يقوم بالتحقيق في كل حسابات الشركة، إلا أنه ملزما عندما يقوم بتقنية أخذ العينة أن يختار العينة إختيار الرجل المهني الحريص وبالتقنيات المتعارف عليها في الوسط المهني.⁽⁴⁾

وهناك من الفقه⁽⁵⁾ من يشترط سوء نية محافظ الحسابات من أجل عزله عن مهامه، نظرا لأنه قد يتعرض لأخطاء أثناء قيامه بمهمة المراقبة غير أن الفيصل في مسألة العزل سيكون سوء نيته، أي هل كان ينوي إلحاق ضرر وقت قيامه بالخطأ أو لم يكن ينوي ذلك.⁽⁶⁾

02 – الجهة المختصة في طلب العزل:

نقد أكد المشرع الجزائري أنه في حالة حصول خطأ، يجوز أن يتقدم بطلب إنهاء مهام محافظ الحسابات كل من مجلس الإدارة، مجلس المديرين أو مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل (10/1) رأسمال الشركة أو الجمعية العامة.⁽⁷⁾

¹. Dominique Vidal, L'application de l'article 227 (réd.L.01 mars 1984) de la loi 24 Juillet 1966, op.cit.

². Ibid. « La révocation ne devrait être prononcé que pour un motif d'ordre collectif, commun, même avec es degrés divers à tous les intérêts en présence ».

³. Cass. Com., 17 octobre 1984, Rev.Soc. 1988, p.845, note Dominique Vidal; Cass. Com., 09 février 1988, p.555, note Joël Monéger.

⁴. « Il n'en résulte pas que le fait d'avoir accompli quelques sondages suffit à exclure la faute; les sondages doivent être programmés et exécutés selon des normes professionnelles ». Dominique Vidal., op.cit. p.436.

⁵. François Pasquelini et Valeria Pasqualini Salerno, La nature de la faute justifiant le relevement judiciaire des fonctions d'un commissaire aux comptes, Rev.Soc.1996, p.279 et s.

⁶. Ibid. « a pu statuer comme elle l'a fait car elle a caractérisé la mauvaise foi du commissaire aux comptes à partir de faits précis ».

⁷. المادة 715 مكرر 09 مستحدثة بموجب المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل للأمر رقم 59/75 المتضمن القانون التجاري.

ولقد أقرّ الفقه⁽¹⁾ أن الطلب الذي يقدم من هيئات جماعية وجب أن يتم بأغلبية أعضائه، ويتعلق الأمر بالجمعية العامة أو مجلس المديرين.

وتأتي هذه القاعدة من أجل وضع حد لجدل قام حول عزل محافظ الحسابات دون خطأ وبالتالي إعطاء الشركة أكثر حرية في وضع حد لعلاقتها مع محافظ الحسابات، لهذا كان الفقه كل مرة يؤكد على ضرورة تقدير وبموضوعية سبب الخطأ أو المنع ومعرفة إن كان ينطوي على نية غش أم لا.⁽²⁾

يقدم الطالب إلى الجهة القضائية المختصة، بالنظر إلى القواعد العامة التي تحكم مسألة الاختصاص،⁽³⁾ غير أنه استقر القضاء في فرنسا على أن الجهة القضائية المختصة بالنظر في دعوى العزل هي المحكمة التجارية التي يقع في دائرة إختصاصها المقر الاجتماعي للشركة محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات.⁽⁴⁾

وفي حالة اتضح بأن الخطأ المنسوب لمحافظ الحسابات ليس سببا يبرر عزله، يحق للقضاة بطلب من محافظ الحسابات الحكم له بالتعويض، غير أنه لم يستقر القضاء على فكرة الحكم بإعادة إرجاعه في الشركة بمسك حساباتها من جديد نظرا لضياع الثقة بين الطرفين والذي قد لا يساعد محافظ الحسابات على أداء مهامه على أحسن وجه.⁽⁵⁾

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أنه في حالة عدم تمتع الشركة محل المراقبة بالشخصية المعنوية لسبب من الأسباب، فإن كل هيئاتها الجماعية مثل مجلس الإدارة

¹. Yves Guyon et Georges Coquereaux, op.cit, p. 57.

². Dominique Vidal, Le critère institutionnel de la révocation judiciaire du commissaire aux comptes, Rev.Soc. 1992, p.488 et s.

³. لأكثر توضيح أنظر إجراءات ممارسة دعوى المسؤولية المدنية في المطلب الثاني من هذا المبحث، ص. 150 وما يليها.

⁴. Cass.com, 24 mars 1998, Rev.Soc., n° 1, 1998, p.315, note Yves Guyon: « le président du tribunal de commerce du siège social est seul compétent pour se prononcer sur la demande de relevement du commissaire aux comptes, quel que soit son domicile ».

⁵. Dominique Vidal, L'application de l'article 227 (réd.L.1 mars 1984) de la loi du 24 juillet 1966, op.cit., p.436.

والجمعية العامة لا يمكنها طلب عزل محافظ الحسابات إلا بطلب من الممثل القانوني للشركة.⁽¹⁾

تبقى هذه المسؤولية وآثارها مخففة بالنظر إلى تلك المقررة عندما يقترف محافظ الحسابات خطأ جنائي، فقد يتعرض إلى عقوبات صارمة قد تصل إلى حد الحرمان من الحرية وهذا عبر الحبس أو السجن حسب الحالة، دون حساب العواقب الوخيمة على مساره المهني بداية من الشطب من جدول المنظمة إلى غاية اكتسابه سمعة سيئة في الوسط المهني الذي يشتغل فيه تجعل الكثيرين يتحاشون التعامل معه سواء في الإطار المهني أو بعيدا عنه.

المبحث الثاني: مباشرة الدعوى الجزائية ضد محافظي الحسابات

إن المسؤولية الجنائية لمحافظي الحسابات تختلف عن مسؤوليتهم في الشق المدني والتأديبي، فإلى جانب مسألة النصية⁽²⁾ التي يجب أن تتوافر في المسؤولية الجزائية، هناك مسألة أخرى تتعلق بالمتابعة الجزائية لشركة محافظة الحسابات، أين لا نجد عنصر النية كونها شخصية معنوية ومع ذلك يتابع أعضاء هذه الشركة بالجرائم التي يرتكبونها بإسمها ولحسابها، فلا يمكن تحريك الدعوى العمومية إلا من الأشخاص المؤهلين قانونا لفعل ذلك (المطلب الأول) كما أن هناك إجراءات يجب احترامها عند المتابعة الجزائية لمحافظي الحسابات (المطلب الثاني).

المطلب الأول: من لهم الحق في تحريك الدعوى الجزائية

¹. Paul le Cannu, Société anonyme, RTD.com., janvier-mars 2007.p.164: « Le conseil d'administration Pour décider le relevement des fonctions de commissaire aux comptes de la société, doit, en l'absence de personnalité morale, agir en justice par l'intermédiaire du représentant légal de la société ».

². المادة 01 من قانون العقوبات: " لا جريمة، ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون ".

إن الدعوى الجزائية ترمي إلى حماية حقوق المجتمع وكذلك الأفراد داخله، وبالتالي يعهد تحريك هذه الدعوى إلى أشخاص يتميزون عن الأطراف العادية (الفرع الأول)، غير أن هناك بعض الحالات أين يجوز أن تحرك الدعوى الجزائية المقامة ضد محافظي الحسابات من طرفهم شخصيا (الفرع الثاني).

الفرع الأول: القاعدة العامة

لقد جاء في نص المادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية أن الدعوى العمومية لتطبيق العقوبات يحركها ويباشرها رجال القضاء أو الموظفون المعهود إليهم بها بمقتضى القانون،⁽¹⁾ فالقاعدة العامة توجب تحريك الدعوى من طرف قضاة النيابة (أولاً)، أو من بعض السلطات الإدارية التي أعطت لها التنظيمات هذه الإمكانيات (ثانياً) كما قد يحرك الدعوى العمومية الضحية نفسها (ثالثاً).

أولاً: النيابة العامة

تباشر النيابة العامة الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية،⁽²⁾ فتحريك الدعوى العمومية يعهد إلى النيابة العامة دائماً كونها الممثل الشرعي الوحيد لحقوق المجتمع، وهذا هو الحال بالنسبة للدعوى الجزائية المرفوعة ضد محافظ الحسابات الذي يُقدم على فعل معاقب عليه جزائياً،⁽³⁾ فقد خول القانون للنيابة العامة الإمكانيات الكبيرة من أجل القيام بتحريك الدعوى العمومية ضد مرتكبي المخالفات، الجنح أو الجنايات، فقد يرتكب محافظ الحسابات أعمالاً تدخل ضمن خانة المخالفات أو الجنح أو الجنايات.⁽⁴⁾

غير أنه قد يكون من الصعب على قضاة النيابة الوقوف على أفعال محافظي الحسابات المكونة للجريمة،⁽⁵⁾ على الأقل عندما يتعلق الأمر بالجرائم التي لها صلة بالمهنة، إذ يصعب تقنيا الوقوف على العناصر المكونة للجريمة.

¹. المادة 01 فقرة 01 من الأمر رقم 155/66 المؤرخ في 08 جوان 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية.

². المادة 29 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

³. Nicole Stolowy, op.cit., p.156.

⁴. Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit., p.171.

⁵. علي السيد قاسم، المرجع السابق، ص.252.

أما الجرائم التي تدخل في الإطار العام، أي الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات بصفته فردا في المجتمع، فإن تحريك الدعوى العمومية فيها سيكون أسهل نسبيا مقارنة مع الجرائم الأخرى التي تتعلق بطبيعة مهام محافظي الحسابات.⁽¹⁾

ولم يقتصر حق تحريك الدعوى العمومية على قضاة النيابة فقط بل أعطت التشريعات الحق لسلطات أخرى لتحريك هذه الدعوى.

ثانيا: بعض السلطات الإدارية

إن مهام محافظ الحسابات لا تتسم بالتنظيم المعروف على مستوى المحاسبة العامة للشركة، وإنما هي مهام في مجملها عشوائية يقف فيها محافظ الحسابات على بعض الحسابات بإتباعه لتقنية العينة، لذلك كان من الضروري إعطاء لسلطات أخرى مكنة تحريك الدعوى العمومية لما لها من مميزات قد تجعلها تقف على الخروقات المكتشفة والمرتكبة من طرف محافظي الحسابات، وهذه السلطات قد لا تكون تربطها بمحافظ الحسابات أية علاقة (01) أو قد تتعلق بمهنة محافظة الحسابات (02).

01 - السلطات الإدارية غير المهنية:

وهنا يتعلق الأمر بوزير العدل والوالي، فقد أكد المشرع الجزائري على أن الوزير يحق له تحريك الدعوى العمومية عن طريق إخطار النائب العام التي تقع الجريمة المتابع بها محافظ الحسابات في دائرة اختصاصه.⁽²⁾

¹.Sébastien Dessiter,La responsabilité pénale du commissaire aux comptes (1^{er} partie:les principes généraux),Economie, du samedi:28 novembre au Vendredi 04 décembre 2009, p.22.

². المادة 30 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري: " يسوغ لوزير العدل أن يخطر النائب العام بالجرائم المتعلقة بقانون العقوبات.

كما يسوغ له فضلا عن ذلك أن يكلفه كتابة بأن يباشر أو يعهد بمباشرة متابعات أو يخطر الجهة القضائية المختصة بما يراه ملائما من طلبات كتابية " .

ورغم أن الحكم جاء في الأحكام العامة المتعلقة بالجرائم إلا أنه يطبق على الجرائم الخاصة المتعلقة بالمهنة، لأنها جرائم تحتكم لمسألة النصية في التجريم مثلها مثل الجرائم العادية.⁽¹⁾

وهذا الحكم منطقي جدا كون النيابة العامة جزء لا يتجزأ، ويبقى الوزير هو المكلف بالإشراف على هذا القطاع بما يسمح بإرساء العدالة وتحقيق الأهداف التي ترمي إليها السياسة العقابية لكل بلد.⁽²⁾

¹. Mounaim Amraoui, La responsabilité du commissaire aux comptes d'une société anonyme, dans le cadre de sa mission générale, op.cit., p.52.

². المادة 28 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

أما عن الوالي فقد أكد المشرع الجزائري على إمكانية قيامه بتحريك الدعوى العمومية في حالة وقوع جناية أو جنحة ضد أمن الدولة وعند الاستعجال فحسب، هذا طبعا إذا لم يتم إخطار السلطات القضائية المختصة بذلك،⁽¹⁾ على أنه ينبغي عليه في حالة استعمال هذه السلطة أن يقوم فوراً بتبليغ وكيل الجمهورية خلال 48 ساعة التالية لبدء الإجراء ليتم بعدها التخلي عن القضية لصالح السلطات القضائية المختصة.

ورغم أن هذا المثال قد لا يطرح في مجال المحاسبة مع مهنة كمهنة محافظة الحسابات، إلا أن هذا لا يمنع من توقع ذلك خاصة وأن محافظ الحسابات أصبح يتدخل في الكثير من الأمور التي قد تمس بطريقة أو بأخرى مصلحة ترتقي إلى ما يعرف بمصالح الدولة والتي يعد المساس بها مساساً بأمن الدولة كالاختلاسات الكبرى مثلاً. نأتي الآن إلى السلطات الإدارية التي يعد تدخلها واجبا وطنيا كونها محيطة بخبايا المهنة وتتعلق بها مباشرة.

02 - السلطات الإدارية المهنية:

وهي أجهزة تعمل مباشرة مع محافظ الحسابات، فإما أن تكون جهاز يشرف على المهنة (أ)، أو جهاز له علاقات بالحسابات التي يراقبها محافظ الحسابات (ب) أو جهاز له علاقة غير مباشرة بالمهنة (ج).

أ - الأجهزة المشرفة على المهنة:

بالرجوع إلى القانون رقم 01/10 المنظم لمهنة محافظ الحسابات في الجزائري، لا نجد حكم خاص يتعلق بالمتابعة الجزائية وبإجراءاتها المتخذة ضد محافظ الحسابات هذا بشكل عام، كما لا نجد حكم يتعلق بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ولا بالمجلس الوطني الذي يسيرها يقضي بإمكانية تحريك الدعوى العمومية من طرف هذه الأجهزة.

¹. المادة 28 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

وبالرجوع إلى فرنسا نجد أن كل من المجالس الجهوية لمحافظي الحسابات والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات يحق لهما تحريك الدعوى العمومية مباشرة، وهذا الحكم جاء ليكرس مبدأ عدم تجزئة العمل المحاسبي الذي تنتهجه فرنسا منذ عقود، إذ يسمح للجهاز المهني المشرف على المهنة أن يخطر السلطات القضائية بوجود خروقات على مستوى عمل محافظ الحسابات.⁽¹⁾

وتأتي هذه الخطوة لتعزز علاقة التعاون التي تربط النيابة والجهاز المشرف على المهنة في فرنسا، وهذا الإجراء ليس الوحيد إذ يوجد إجراء آخر يتعلق بمسألة إخطار محافظ الحسابات وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية، أين يمكن لمحافظ الحسابات أن يرجع إلى وكيل الجمهورية من أجل مساعدته على تكييف الوقائع التي يشتبه أنها تكون جريمة.⁽²⁾

ب - لجنة تنظيم عمليات البورصة:

لقد أكد أحد الفقهاء⁽³⁾ الفرنسيين أن لجنة تنظيم عمليات البورصة لا تتعلق مهامها فقط على مراقبة نشاط البورصة وإنما تتعدى ذلك إلى مراقبة المعلومة المسربة من طرف القائمين بالشركة بما في ذلك محافظ حساباتها.⁽⁴⁾

فمنذ نشأتها⁽⁵⁾ كان لهذه اللجنة أثر بالغ في السياسة العقابية في مجال المحاسبة، فلم تكن سلطة إخطار وإبلاغ فحسب، بل كانت عقابية يحق لها توقيع العقوبات على مخالفين

¹. Alain Viandier et Christian De Lauzeinghein, op.cit., p.50.

². Didier King, Le point de vue du commissaire aux comptes, Gaz.Pal., 19 novembre 2004, p.324.

³. Yves Guyon, Le rôle de la commission des opérations de bourse dans l'évolution du droit des sociétés commerciales, RTD.Com, II, 1975, p.17.

⁴. Ibid. « COB Sa mission ne consiste pas seulement à surveiller le marché boursier, mais aussi et surtout à vérifier la qualité des informations diffusées par les sociétés ... »

⁵. إذ نشأت هذه اللجنة سنة 1967 بعد قانون 537/66 المؤرخ في 24 أوت 1966 والمتعلقة بالشركات في فرنسا.

الأحكام التنظيمية المتعلقة بها،⁽¹⁾ وهكذا فقد قضت محكمة النقض الفرنسية أن لجنة تنظيم عمليات البورصة الممثلة برئيسها هي صاحبة الحق في أن تعلم النيابة العامة بكافة المخالفات التي تحدث وصفا جزائيا،⁽²⁾ غير أن سلطة العقاب الممنوحة لهذه اللجنة قد تشكل مشكلة إذا ما كان نفس الفعل معاقب عليه جزائيا، والأمر يطرح في مسألة الغرامة.

فلو غرمت لجنة تنظيم عمليات البورصة محافظ الحسابات المخالف بغرامة مالية وغرمت المحكمة المختصة جزائيا نفس محافظ الحسابات بغرامة أخرى فقد يطرح إشكالا هنا،⁽³⁾ وإنتهى المجلس الدستوري الفرنسي في قراره الشهير⁽⁴⁾ إلى الأخذ بالغرامتين وأجاز للجنة تنظيم عمليات البورصة توقيع الغرامات شريطة أن يكون مجموع الغرامتين لا يفوق الحد الأدنى المحدد بعشرة ملايين فرنك فرنسي قديم.⁽⁵⁾

يبقى أن نشير إلى أنه ورغم وجود هذا الجهاز في الجزائر،⁽⁶⁾ إلا أننا لا نجد مثل هذه الأحكام والتي من شأنها ضبط تصرفات محافظي الحسابات على نحو يساعد في

¹. Ducoulous, Favard; Les nouveaux pouvoirs pour la COB, Gaz-Pal. 1990, doct., p. 50: « la COB ... mais, son pouvoir se manifeste surtout à travers les règlements qu'elle édicte et les sanctions qu'elle peut prononcer à l'encontre de ceux qui exercent des pratiques contraires à ces règlements ... »

². Cass. Com. 1^{er} décembre 1998, JCP. 1999, ed. G., II, p.10057: « ... la COB dispose du pouvoir de dénoncer au ministère public les faits venus à sa connaissance et susceptibles d'être pénalement sanctionnés ».

³. Jean-Pierre Marehi, Les nouvelles compétences de la cour d'appel de Paris en matière boursière, Gaz-Pal. 1989, I, doct. p. 55.

⁴. décision n° 89-260 du 28 juillet 1989, J.O. 1^{er} doct 1989.

⁵. « Sous réserve que le montant cumulé des amendes n'excède pas le plafond légal de 10.000.000 F ».

⁶. ظهرت هذه اللجنة في الجزائر بموجب المرسوم التشريعي 10/93 المؤرخ في: 23 ماي 1993 المتعلق ببورصة القيم المنقولة، إذ تتكون من ستة (06) أعضاء ورئيس يعين بمرسوم رئاسي لمدة أربع (04) سنوات، أما عن أعضائها فهم: قاضي يقترحه وزير العدل، عضو يقترحه الوزير المكلف بالمالية، عضو يقترحه الوزير المكلف بالتعليم العالي، عضو يقترحه محافظ بنك الجزائر، عضو يختار من ضمن مسيري الأشخاص المعنويين مصدري القيم المنقولة، عضو يقترحه المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

إرساء المبادئ العامة للمحاسبة التي تقوم أساسا على فكرة الصدق والمصادقية التي تحكم تسريب المعلومة من داخل الشركات.

ج - إدارة الضرائب:

تلعب إدارة الضرائب في فرنسا دورا هاما في مسألة إعلام النيابة بكل مخالفة قد تشكل جريمة من جرائم القانون العام.⁽¹⁾

غير أن هذه الإدارة لا يمكن أن تعمل إلا بوجود لجنة المخالفات الضريبية، إذ تعمل على الوقوف على حقيقة الأفعال ثم النظر إلى جميع الأركان المكونة للجريمة.⁽²⁾

إضافة إلى كل من لجنة المخالفات الضريبية وإدارة الضرائب، يحق كذلك لوزير المالية أن يعلم النيابة بأفعال قد تحتل الوصف الجزائي.⁽³⁾

لا نجد مثل هذا الحكم في القانون المتعلق بالضرائب⁽⁴⁾ أو في القانون المنظم للمهنة في الجزائر، وقد تحرك الدعوى العمومية من طرف الضحية في استثناء أقرته جل التشريعات العقابية على القاعدة العامة.

ثالثا: الضحية

يمكن للضحية أن تحرك الدعوى العمومية ضد محافظ الحسابات إعمالا للقواعد العامة،⁽¹⁾ ويختلف الضحية باختلاف نوع الضرر أو المصلحة التي أُعتديا عليها.

¹. Philippe Colin, Jean – Paul Antona et François Lengart, La responsabilité pénale des cadres et des dirigeants dans le monde des affaires, Dalloz, Paris, 1996, p. 103.

². Cass.Crim. 17 Juin 1959, Bull.crim. 1959, n° 309.

³. Philippe Colin, Jean – Paul Antona et François Lengart, La responsabilité pénale des cadres et des dirigeants dans le monde des affaires, Dalloz, Paris, 1996, p. 103.

⁴. الأمر رقم: 101/76 المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976 المتعلق بقانون الضرائب المباشرة، ج.ر. العدد 24 المؤرخة في: 13 ديسمبر 1976، والأمر رقم 104/76 المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976 المتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة، نفس الجريدة الرسمية، والقانون رقم 21/01 المؤرخ في: 22 ديسمبر 2001 المتعلق بقانون الإجراءات الضريبية، ج.ر. العدد 21 المؤرخة في: 25 ديسمبر 2001.

وهكذا قد يحرك الدعوى العمومية شريك أو مساهم في الشركة التي تقع تحت رقابة محافظ الحسابات، إذا قام هذا الأخير بمخالفات أدت إلى إلحاق ضرر شخصي لهم.⁽²⁾

¹. المادة 01 فقرة 02 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري: " كما يجوز للطرف المضرور أن يحرك هذه الدعوى طبقا للشروط المحددة في هذا القانون " .

². Christian Forey, Le rôle du parquet financier dans le contrôle de la comptabilité des entreprises, P.A. 12 avril 2007, n° 74, p.18, : « un associé ou actionnaire d'une société qui s'estime lésé par les agissements du commissaire aux comptes ».

فشخصية الضحية تتحدد بطبيعة المصلحة المعتدى عليها فيجب أن تكون المصلحة شخصية حتى يتأسس الضحية كطرف مدنيحركاً بذلك الدعوى العمومية،⁽¹⁾ فقد أعتبر خطأ محافظ الحسابات في حساب أصول الشركة والتقديمات⁽²⁾ أثناء مرحلة رفع رأسمالها من قبيل الأضرار التي تضر بالشركة والشركاء على حد سواء، الأمر الذي يعطي للشركاء الحق في تحريك الدعوى العمومية عن طريق التأسس كطرف مدني.⁽³⁾

وبالتالي لا يمكن قبول تأسس الشريك كطرف مدني إذا ما كان الضرر يمس بمصلحته الشخصية أو في حال تعذر إثبات العلاقة السببية بين فعل محافظ الحسابات والضرر، وهكذا فقد انتهى القضاء الفرنسي إلى عدم قبول قاضي التحقيق شكوى الضحية بحجة أنه كان قد تضرر بسبب عدم الإفصاح عن الوقائع الإجرامية من طرف محافظ الحسابات، وهذا كونه لا يوجد علاقة سببية بين فعل عدم الإخطار والضرر الذي لحق به،⁽⁴⁾ كما يمكن للجهاز المشرف على المهنة أن يتأسس كطرف مدني عندما يخرق محافظ الحسابات أحد القواعد المهنية، ففي هذه الحالة الضرر هنا جماعي يكمن في المساس بشرف المهنة.⁽⁵⁾

كما يمكن للجنة تنظيم عمليات البورصة أن تحرك الدعوى العمومية عن طريق تأسسها كطرف مدني وهذا عندما يكون الضرر الحاصل هو ضرر جماعي يكمن في عدم احترام القواعد التنظيمية التي تصدرها اللجنة.⁽⁶⁾

¹. Philippe Peyramaure et Pierre Hermet, Augmentation de capital au moyen d'une créance acquise en dessous de son nominal: une zone d'insécurité fiscale, Gaz. Pal. dimanche 25 au mardi 27 Janvier 2009, p. 5.

². وهي الترجمة القانونية لمصطلح Les apports أما الحصص فهي تقابل La part، عكس ما نجده أحيانا في بعض الكتب.

³. Thierry Granier, Le rôle du commissaire aux comptes et du commissaire aux apports dans l'augmentation de capital depuis la réforme du décret du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales, Bull. Joly sociétés, 01 décembre 2007, n° 12, p. 1308.

⁴. Cass. Crim., 24 janvier 1978, Bull.Crim., n° 28.

⁵. Cass. Crim, 12 octobre 1983, Bull. crim. 1982, n° 93.

⁶. Jean Riffault Treca, Commentaire sur la loi de modernisation des activités financières, Rev. Sc. Crim., 1997, p. 1.

ويمكن كذلك لإدارة الضرائب أن تتأسس كطرف مدني وتحرك الدعوى العمومية ضد محافظ الحسابات الذي لم يحترم القواعد التنظيمية المتعلقة بمجال الضريبة.⁽¹⁾

ولا يمكننا حصر جميع الأطراف التي يمكنها أن تكون في موضع الضحية وبالتالي يحق لها تحريك الدعوى العمومية عن طريق التأسس كطرف مدني، والأمر يرجع إلى تشعب مهام محافظ الحسابات الذي يجد نفسه يتعامل مع أكثر من قطاع، ومثال ذلك قطاع البنوك فقد يتأسس البنك المركزي كطرف مدني إذا ما خالف محافظ الحسابات قواعد تتعلق بالمعاملات البنكية.⁽²⁾

تحريك الدعوى العمومية ضد محافظ الحسابات قد يكون من طرف محافظ الحسابات آخر، لكن هل يمكن لمحافظ الحسابات أن يحرك دعوى عمومية ضد نفسه ؟

الفرع الثاني: تحريك الدعوى العمومية من طرف محافظ الحسابات

إن ممارسة مهنة محافظة الحسابات في شكل جماعي جعل الأخطاء تكون مشتعبة ومتداخلة الأمر الذي أدى إلى صعوبة معرفة المتسبب في الخطأ، وهذا بدوره انعكس على المسؤولية الجزائية لهؤلاء المهنيين، غير أن محافظ الحسابات الذي يكتشف بمناسبة عمله وجود مخالفات قد ترتقي إلى تكييف جنائي، يمكن له أن يخطر وكيل الجمهورية بها (أولاً)، لكن السؤال المطروح هل يمكنه تحريك الدعوى العمومية ضد نفسه ؟ (ثانياً).

أولاً: تحريك الدعوى العمومية من طرف محافظ الحسابات ضد زملاءه

لقد أعطت التشريعات لبعض الشركات والمؤسسات – بحكم أهميتها – الحق في تعيين أكثر من محافظ للحسابات، وهذا من أجل الوقوف على العمليات الضخمة التي يمكن أن تقدم عليها هذه المؤسسات كما هو عليه الحال بالنسبة للبنوك، وفي هذه الحالة قد

¹. Philippe Colin. Jean- Paul Antona et François Lenghart, op.cit., p. 107: « l'administration fiscale ... peut se porter partie civile ».

². Christine Forey, op.cit., p. 20.

يجد نفسه محافظ الحسابات يعمل مع أكثر من زميل في نفس المؤسسة، فأى خطأ قد يجعله عرضة للمساءلة الأمر الذي يدفعه إلى إخطار وكيل الجمهورية بأي فعل مخالف للقوانين يبدر من زميل له (01)، كما قد يضطر محافظ الحسابات إلى العمل في الشكل الجماعي الذي أقره القانون⁽¹⁾ ويبدر من أحد أعضاء هذا الجهاز مخالفة تخضع للتنصيص التجريمي، هذا يجعل محافظ الحسابات ملزماً بإعلام وكيل الجمهورية عن ذلك (02).

01 - في إطار تعدد محافظي الحسابات:

في حالة تعدد مراقبي الحسابات، فيجوز لكل منهم أن يقوم بالاطلاع على الدفاتر الحسابية المتعلقة بالشركة التي هي محل مراقبة من طرفهم وكذلك يجوز لكل واحد منهم طلب البيانات والإيضاحات وتحقيق الموجودات والالتزامات على أفراد⁽²⁾ إلا أنه في الأخير سيكون هناك تقرير واحد مقدم من طرف جميع محافظي حسابات هذه الشركة⁽³⁾ وفي هذه الحالة إذا ما اكتشف محافظ الحسابات وجود مخالفات قام بها زميل له أو عدد من زملائه، فيجوز له أن يعلم وكيل الجمهورية بهذه المخالفات قصد اتخاذ الإجراءات القانونية ضدهم⁽⁴⁾ تحت طائلة اعتباره شريكاً لهم⁽⁵⁾.

لذلك عندما لا يوافق محافظ الحسابات على بعض الحسابات أو على بعض الوثائق الحسابية فإنه يشير إلى ذلك في المحضر الذي حرر من طرفهم جميعاً بغية حماية

¹. المادة 12 فقره 01 من القانون 01/10 المنظم للمهنة: " يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع".

². وهذا ما يجعل محافظ الحسابات على إطلاع دائم على أعمال زملاءه داخل الشركة إذ يتيح له العمل بانفراد إمكانية اكتشاف أية مخالفة تتعلق بالقانون العام.

³. معوض عبد التواب، موسوعة الشركات التجارية، ط.02، مطبعة الانتصار، القاهرة، 2000، ص.635.

⁴. Sébastien Desitter, Le commissaire aux comptes et la confiance dans les dont aux association et fondation, avec le label IDEAS, Economie du samedi 10 au vendredi 16 avril 2010, p. 14.

⁵. Bernard Bouloc, La complicité par abstention du commissaire aux comptes, op.cit., p. 589.

نفسه،⁽¹⁾ غير أن هناك بعض من الفقه⁽²⁾ أكد على أن هذا الإجراء لا يجعل محافظ الحسابات بمنى عن المتابعة الجزائية، وتبقى دائما مسألة النية الإجرامية موضع تقدير من طرف القضاة.⁽³⁾

ومن مظاهر تعدد محافظي الحسابات في الشركة وجود محافظ حسابات ومحافظ الحسابات احتياطي، فوجود محافظ الحسابات إحتياطي من شأنه أن يخفف العمل عن محافظ الحسابات أو حتى في حال وجود مانع أو وفاة لهذا الأخير، يمكن أن تستمر الشركة بمحافظ الحسابات الإحتياطي دون أن تضطر إلى إعادة استدعاء أعضاء الجمعية العامة من جديد.⁽⁴⁾

فلو أن محافظ الحسابات قام بجريمة معينة وعندما ناب عنه محافظ الحسابات الإحتياطي تظن لوجود مخالقات على مستوى الإشهاد على الحسابات المقدم من طرف محافظ الحسابات الأصلي، يقع على عاتق محافظ الحسابات الإحتياطي إعلام وكيل الجمهورية فورا دون أي تماطل حتى يجنب نفسه الوقوف في وضعية المتستر عن الجريمة.⁽⁵⁾

ويدخل هذا الحكم في إطار الواجبات العامة التي توجب على كل شخص يعلم بوجود جريمة أن يعلم بها السلطات المعنية.⁽⁶⁾

¹. لطفي محمد منصور، موسوعة الشركات التجارية، دار الحقانية للنشر والتوزيع، 2002، ص.387: "... ومع ذلك يجب أن يقدم جميع مراقبي الحسابات تقريرا موحدًا وفي حالة الاختلاف فيما بينهم، يوضح التقرير أوجه الاختلاف ووجهة نظر كل منهم".

². Nicole Stolowy, La responsabilité pénale du commissaire aux comptes, op.cit., p. 521.

³. Ibid: « les agissements décrits, quel qu'ils soient, s'analysent toujours comme une aide ou assistance accordée à autrui en vue de la réalisation d'une infraction ».

⁴. Jacques Le bland, Les commissaires suppliants, RTD. Com. 1975, p. 783: l'institution des commissaires suppliants ... Répond à la nécessité d'éviter la convention d'une assemblée en cas de décès ou d'empêchement du commissaire titulaire ».

⁵. Emmanuel Du Pontavice, Désignation d'un second commissaire, Rev.Soc. n° 04, Juillet – Septembre 1982, p. 533.

⁶. المادة 181 من قانون العقوبات.

02 - ممارسة المهنة في شكلها الجماعي:⁽¹⁾

فرغم أن محافظي الحسابات يعملون جميعا في شركة أو مؤسسة عمومية لمحافظة الحسابات إلا أنهم يقومون بالأعمال المنوطة بهم بشكل فردي وليس جماعي.⁽²⁾ وعليه إذا ما اكتشف محافظ الحسابات أن زميلا له قام بمخالفة قوانين تتعلق بالشركات أو ارتكب مخالفة بصفته فردا في المجتمع، يقع عليه واجب إخطار وكيل الجمهورية.⁽³⁾

وبالرجوع إلى القانون المنظم للمهنة في الجزائر نجد أنه اعتمد هذا الطرح في نص المادة 57 منه في فقرتها الأولى إذ جاء فيها: " تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة ".

غير أنه قد يصعب فصل أخطاء محافظي الحسابات في شركة محافظة الحسابات الأمر الذي يجعل قيام مسؤوليتهم الجزائية وارد جدا، فهل يقوم مع ذلك محافظ الحسابات بإخطار وكيل الجمهورية عن الجرم الذي اقترفه وهل يعد ذلك ظرفا مخففا له ؟

ثانيا: تحريك محافظ الحسابات الدعوى العمومية ضد نفسه

قد لا نجد هذه الحالات في الميدان، غير أن هذه الإمكانية واردة جدا، إذ قد يقوم بذلك في إطار إبلاغه عن وقائع إجرامية اقترفها أحد مساعديه (01) أو في حالة وجود وقائع إجرامية تم تصحيحها (02).

¹. اختيار هذه العبارة له ما يبرره، إذ أن المشرع أقرّ بوجود أشكال جماعية لممارسة المهنة منها: الشركة المدنية، الشركة التجارية والمؤسسة العمومية.

². Philippe Merle, La responsabilité civile des commissaires aux comptes personnes physiques. dirigeants ou associés d'une société de commissaires aux comptes (suite), op.cit., p. 1351.

³. Emmanuel Du Pontavice, La responsabilité civile, pénale, et disciplinaire des sociétés des commissaires aux comptes et de leurs membres, op.cit., p. 12.

01 – تحريك الدعوى العمومية ضد مساعديه:

لقد أقرّ الفقه الفرنسي⁽¹⁾ بأن أخطاء مساعدي محافظ الحسابات تعد أخطاء شخصية لمحافظ الحسابات نفسه، وعليه يقع عليه عبء تحمل المسؤولية بمختلف أنواعها عن كل عمل يصدر عن معاونيه.

فإذا ما قام محافظ الحسابات بتحريك الدعوى العمومية ضد مساعديه عن طريق إخطار وكيل الجمهورية بالأفعال الجرمية فإنه بذلك يحركها ضد نفسه كون أخطاء هؤلاء تعتبر أخطاء شخصية كما لو أنها صدرت منه.⁽²⁾

والحكمة من ذلك هي جعل محافظي الحسابات أكثر حرصا عندما يقومون باختيار مساعديهم، فبتم هذا الاختيار على أساس الكفاءة والنزاهة التي تتطلبها مهنتهم.

إلا أن هناك بعض الفقهاء⁽³⁾ لا يحبذون فكرة مساءلة محافظ الحسابات جزائيا عن أخطاء لم يقترفها ويفضلون مساءلة مساعدي محافظ الحسابات عن أخطائهم شخصيا ومساءلة محافظ الحسابات عن الإهمال وعدم الحيطة.⁽⁴⁾

وبالرجوع إلى المشرع الجزائري نجده ذكر صراحة هذا الحكم في القانون القديم المنظم للمهنة،⁽⁵⁾ غير أنه لم يذكر ذلك في القانون الجديد رقم 01/10.

إذ جاء في المادة 43 من القانون القديم أنه: " يمكن محافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم على حسابهم وتحت مسؤوليتهم أن يستعينوا بكل خبير مهني آخر " .

وفي اعتقادنا أن أخطاء مساعدي محافظ الحسابات لا يمكن اعتبارها صادرة إلا من مرتكبها الفعلي ويبقى محافظ الحسابات مسؤول جنائيا عن فعل الإهمال وعدم الحيطة.

¹. Joël monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 14.

². Claude Bailly – Masson, op.cit., p. 1332.

³. Jean Hémard, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p. 835.

⁴. Michel Veron, op.cit., p. 45.

⁵. قانون 08/91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. 20 المؤرخة في 01 ماي 1991، ص. 651.

02 - تحريك الدعوى العمومية في ظل وقائع إجرامية تم تصحيحها:

فقد يقوم محافظ الحسابات بالإخطار عن وقائع تم تداركها وتصحيحها من طرف القائمين بالإدارة، فيظن أنه قد قام بالإعلام من أجل إبقاء وكيل الجمهورية المختص على إطلاع، غير أنه لا يدرك أنه يحرك دعوى عمومية ضده على أساس عدم إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية، فلقد أقرّ جانب من الفقه الفرنسي⁽¹⁾ بأن تصحيح القائم بالإدارة أوضاع غير قانونية لا يعفي محافظ الحسابات من المساءلة الجنائية عن فعل عدم الإخطار، كون الإجراء شكلي لا يتعلق بالنتيجة.⁽²⁾

غير أنه هناك جانب آخر⁽³⁾ يدعو إلى تبني أفكار أخرى تخرج عن القواعد العامة التي تحكم المسؤولية الجنائية بصفة عامة وتأخذ بعين الاعتبار طبيعة مهام محافظ الحسابات.

وهذا ما تكرر فعلا عبر صدور أكثر من قرار قضائي يؤكد على عدم مساءلة محافظ الحسابات عن فعل عدم إخطار وكيل الجمهورية بالأفعال الإجرامية إذا كانت هذه المخالفات قد صُححت، وهكذا فقد حكمت محكمة فرساي بعدم مساءلة محافظ الحسابات عن هذا الفعل بحجة عدم جدوى ذلك ما دامت الأخطاء قد صححت.⁽⁴⁾

ويبقى للجمعيات والنقابات دورا هاما في مسألة تحريك الدعوى العمومية ضد محافظي الحسابات.

الفرع الثالث: دور الجمعيات والنقابات في المتابعة الجزائية

¹. Stéphane Alamowitch, op.cit., p. 08.

². أنظر إلى المسؤولية الجنائية لمحافظي الحسابات في هذا البحث، ص. 50 وما يليها.

³. Jean François Barbière, Irresponsabilité de l'expert comptable et du commissaire aux comptes d'une entreprise dont les graves difficultés étaient cachéesn Bull, Jolly sociétés, 01 octobre 2008, n° 10, p. 774 et s.

⁴. C.A. Versailles, op.cit., « La situation ayant été régularisé, il m'était pas nécessaire de dénoncer ».

إن الدور المتزايد الذي تلعبه التجمعات في مجال الحفاظ على حقوق الأفراد جعلها تتمتع بامتياز السلطة العامة، فميلاد الجمعيات⁽¹⁾ والنقابات أدى إلى تعزيز هذه الحماية القانونية من الجانبين الإجرائي والموضوعي، فلكل من الجمعيات (أولا) والنقابات (ثانيا) دورا في المتابعة الجزائية ضد محافظ الحسابات.

أولا: دور الجمعيات في المتابعة الجزائية

لا يمكن الحديث عن دور الجمعيات في حماية حقوق الجماعة إلا إذا كنا أمام مخالفة تضر بالمصلحة الجماعية، فيحق لهذه الجمعيات أن تحرك الدعوى العمومية عن طريق الإخطار (01) أو عن طريق التأسّي كطرف مدني (02).

01 – إخطار الجمعيات السلطات القضائية:

إن الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات داخل هذه الأجهزة لا يقل عن دورها في تقويم نشاط هذا المهني، وسواء تعلق الأمر بجمعيات تهدف إلى تحقيق ربح أو ليس لها هدف مربح، فإن حاجتها إلى مهني يحرص على عملها في إطار قانوني خاصة في الجانب الحسابي تبقى ضرورية ومن النظام العام.⁽²⁾

لا نجد في القانون الجزائري مثل هذا الحكم، ولا نجد كذلك أمثلة عن هذه الجمعيات التي تقع عليها واجب تعيين محافظ الحسابات على الأقل تحت طائلة تعرضها إلى مساءلة قد تأخذ أقصى شكل لها والمتمثل في المتابعة الجزائية.⁽³⁾

¹. القانون رقم 31/90 المؤرخ في: 04 ديسمبر 1990 المتعلق بالجمعيات المعدل والمتمم بالقانون رقم 06/12 المؤرخ في: 15 جانفي 2012.

². François Dumont, Les missions du commissaire aux comptes dans les associations à but non lucratif, Economie du samedi 12 au vendredi 18 septembre 2009, p. 16.

³. C.A. Paris, 19 octobre 1979, Rev.Soc, n° 03, Juillet – Septembre 1980, p. 481, note Yves Guyon.

من ضمن الجمعيات التي يجب أن تعين محافظ الحسابات في فرنسا نجد:

- الجمعيات التي لها نشاط إقتصادي.
- الجمعيات التي تستفيد من تمويل من طرف السلطات الإدارية يفوق 153.000 أورو.
- الجمعيات التي تفتح مجال للمفاضلة الجبائية أو تفتح مجال للهبات.

لكن قد نجد أنفسنا أمام جمعيات أخرى لها طابع حمائي، أي لم تنشأ إلا من أجل حماية أطراف معينة من تعسف محافظ الحسابات أو أي مهني آخر.

ومن أمثلة ذلك جمعية المستهلكين والتي تنشأ من أجل حماية المستهلك من أي إجراء أو تصرف قد يحد من حمايته أو يعرض مصلحته للخطر،⁽¹⁾ وهناك كذلك جمعية حماية حقوق المستثمرين والتي تهدف إلى حماية الحقوق الجماعية للمستثمر في بلد ما.⁽²⁾

أعطى القانون لهذه الجمعيات الحق في إخطار وكيل الجمهورية بأية مخالفات تحدث الوصف الجزائي،⁽³⁾ غير أن الحال لم يكن عليه دائما فيما يخص تأسيس هؤلاء الجمعيات كطرف مدني أمام السلطات القضائية.

أنظر كذلك: المادة 828 ق.ت.ج: " يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها والذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات للشركة ... " .

¹. Jean Calais Auloy, Droit de la consommation, 3ed., 1992, Précis Dalloz, p. 46.

². Décret n° 90/235 du 16 mars 1990 relatif aux conditions d'agrément des associations de protection des investisseurs en valeurs mobilières, D.1990, p.183.

³. Georges Raymond, Commentaire de la loi n° 92/60 du 18 Janvier 1992, Renforçant la protection des consommateurs, JCP, éd. E., 1992, I, p. 146.

02 - تأسيس الجمعيات كطرف مدني:

لم يكن يحق للجمعيات أن تتأسس كطرف مدني عندما يتعلق الأمر بمصلحة جماعية، وهكذا فقد رفضت محكمة فرنسية تأسيس جمعية المستهلكين كطرف مدني بحجة إنعدام الصفة،⁽¹⁾ غير أن قانون رقم 421/89⁽²⁾ المتعلق بجمعيات حماية حقوق المستثمرين قد أكد على أنه يجوز لهذه الجمعيات أن تتأسس كطرف مدني عندما تكون حقوق المستثمرين قد لحق بها ضرر، سواء كان هذا الضرر مباشر أو غير مباشر.⁽³⁾

لكن مع ذلك لم يكن القضاء الفرنسي يحكم بأحقية هذه الجمعيات في التأسس كطرف مدني، الأمر الذي جعل جانب من الفقه الفرنسي⁽⁴⁾ ينتقد هذا الموقف أمام صراحة الإرادة التشريعية في السماح بذلك.

لكن عقب القانون رقم 679/94⁽⁵⁾ المتعلق بالأنظمة الاقتصادية والمالية، أصبح من المسموح لهذه الجمعيات أن تمارس الدعوى الجزائية نيابة عن المستثمرين.⁽⁶⁾

ولقد أكد الكثير من الفقهاء الفرنسيين⁽⁷⁾ على ضرورة تطبيق القواعد الجديدة التي جاءت في هذا المجال كونها تساعد على تحقيق ذلك التوازن بين مصلحة الأفراد ومصلحة

¹. Trib. Corr. Metz, 06 Juillet 1978, R.J.com. 1979, p. 143.

². Loi n° 89/421 du 23 juin 1989, D.1989, p.211 modifiant la loi n° 88/14 du 05 janvier 1988, D.1988, p. 93.

³. L'art. 12 de la loi n° 89/422 préc . : « associations déclarées, dont l'objet statulaire explicite est la défense des investisseurs ... pourraient agir en justice devant toutes les juridictions, même par voie de constitution civile, relativement aux faits portant un préjudice direct ou indirect ... »

⁴. Joel monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 172.

⁵. La loi n° 94/670 du 08 aout 1994 portant des dispositions d'ordre économique et financier, D.1994, p. 429.

⁶. l'art. 29 de la loi n° 94/679 préc : « ... qu'une action, même pénale, sot exercé par l'intermédiaire d'une association agréée d'investisseurs ».

⁷. Jean louis Medus et Alain couret, Les dispositions de la loi du 08 aout 1994 portant DDOEF interessant le droit des sociétés, Bull-Jolly 1994, p.403; Benard Saintourens, les réformes du droit des sociétés par la loi du 08 aout 1994 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, Rev.Soc., 1994, p. 625.

المجتمع، فمن جهة تحافظ على حقوق المستثمرين ومن جهة أخرى تحمي الحق العام عبر ممارسة الدعوى العمومية نيابة عن هؤلاء.

وقد أكدت المادة 13 من نفس القانون المذكور أعلاه رقم 679/94 أن الجمعيات المذكورة في المادة 19 من نفس القانون يمكن أن تتوب عن أعضائها في حالة وجود ضرر شخصي، وهذا إذا ما وكل صراحة على الأقل مستثمرين إثنين الجمعية في ممارسة الدعوى العمومية مكانهما،⁽¹⁾ بما في ذلك التأسس كطرف مدني.

ثانيا: دور النقابات في ممارسة الدعوى العمومية

لقد أوجبت القوانين على مختلف النقابات تعيينها على الأقل لمحافظ حسابات، وهذا حتى تكون العملية الحسابية داخل هذه الأجهزة قانونية.

لا نجد حكم خاص يؤكد على ضرورة وجود محافظ الحسابات في النقابات في الجزائر،⁽²⁾ وهذا يمكن أن نرجعه إلى عدم وجود ثقافة الاشهاد المحاسبي الذي تشهده دول كثيرة على غرار فرنسا.

فقبل قانون 20 أوت 2008، معظم النقابات في فرنسا لم تكن تخضع لهذا الإجراء، غير أنه وبعد هذا القانون أصبح من الواجب عليها تعيين محافظ حسابات على الأقل يقوم بالاشهاد على صحة الحسابات من جهة وعلى مصداقية المعلومة الصادرة من جهة أخرى،⁽³⁾ ولا يمكن الحديث عن محافظ الحسابات الذي يعمل في إطار نقابي دون الحديث

¹. L'art. 13 de la loi n° 94/679 préc . : « Toute association mentionnée à l'article 12 de la présente loi, peut si elle à été mendaté par au moin deux des investisseurs concernés, agir en réparation devant toute juridiction au nom de ces investisseurs ».

². ظهور النقابات في فرنسا يعود إلى سنة 1884، أما في الجزائر فقد ظهرت أول نقابة في 24 فيفري 1956 وهو تاريخ ميلاد الإتحاد العام للعمال الجزائريين، ثم بعد هذا التاريخ ظهرت نقابات أخرى خاصة بعد تبني الجزائر للتعددية وتكريس ذلك في تعديل 1989 الذي خص الدستور، وظهر ما يعرف بالنقابات المستقلة أو الحرة وهي في تزايد مستمر.

³. Sébastien Desitter, Le commissaire aux comptes dans les organisations syndicales, Economie du samedi 27 février au vendredi 05 mars 2010, p. 18.

على المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات، إذ يجوز لها أن ترفع دعوى ضد محافظ الحسابات على أساس عدم احترامه لأعراف وأبجديات المهنة،⁽¹⁾ الأمر الذي أدى إلى المساس بمصالح عامة للنقابة ككل.

هذا الحكم لا نجده في القانون الجزائري عكس القانون الفرنسي أين يحق للجهاز المشرف فنيا على المهنة في فرنسا أن يتتصب كطرف مدني كما سبق ذكره.⁽²⁾

فيعد محافظ الحسابات الذي يتعسف في استعمال سلطاته مسؤولا اتجاه الجهاز المشرف عليه كونه ألحق ضررا بالمهنة، فيعد هذا الضرر من قبيل الأضرار الجماعية التي تجيز للنقابة ممارسة الدعوى العمومية عن طريق التأسس كطرف مدني أمام الجهات القضائية المختصة.⁽³⁾

وهكذا فقد مكنت التشريعات كل من الجمعيات والمنظمات النقابية من أن تمارس الدعوى العمومية كلما كانت المصلحة المعتبرة عليها جماعية، أو كلما استطاعت أن تأخذ توكيلا من أصحاب المصلحة بممارسة دعواهم نيابة عنهم، وهذا يعد بحد ذاته خروج عن القواعد العامة والذي لا يمكن الأخذ به إلا بوجود نص خاص يجيزه.

لكن يبقى على ممارس الدعوى العمومية احترام الاجراءات الخاصة بالمتابعة، كما ينجر عن المتابعة بعض الآثار التي تعود مباشرة على ممتن المهنة، غير أنه وجب على ممارس الدعوى العمومية أن يلتفت إلى بعض المسائل التي قد تجعل ممارستها مستحيلة نظرا لانقضائها قانونا.

المطلب الثاني: إجراءات المتابعة الجزائية لمحافظ الحسابات

¹. Michel Giordano et Daniel Guizard, Syndicats professionnels: modalités de réalisation de la mission du commissaire aux comptes, Auditeurs Reviseurs commissaire aux comptes (A.R.C.C.A), décembre 2009, p. 03.

². أنظر المطلب الأول من هذا المبحث، ص. 150 وما يليها.

³. Crim., 20 juin 1989, Bull.crim. n° 265, 1989, p. 656.

لا يمكننا الحديث عن المتابعة الجزائية دون الحديث عن مسألة الاختصاص،
فالسؤال الذي يطرح هنا في مسألة الدعوى العمومية المقامة ضد محافظ الحسابات هو:
هل الجهة القضائية المختصة بالنظر في هذه الدعوى تحتكم إلى قواعد خاصة أم تسري
عليها الأحكام العامة؟ (الفرع الأول)، بالإضافة إلى الجهة القضائية المختصة، هناك
مسألة الإخطار بالمتابعة والتي لها آثار على محافظ الحسابات وعلى مساره المهني
(الفرع الثاني)، غير أنه قد تنقضي الدعوى العمومية ضد محافظ الحسابات مما يجعل
الغير مجبر على سلوك طريق آخر غير الطريق الجزائي (الفرع الثالث).

الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة بالنظر

إن المخالفات التي ترتكب من طرف محافظ الحسابات قد لا تكون في مجملها مخالفات⁽¹⁾ بالمفهوم الضيق الذي تحتكم إليه الجرائم وإنما بمفهوم الواسع ليشمل كل أقسام الجريمة، لذلك تخضع مسألة الاختصاص إلى الأحكام العامة التي تسري على الجريمة ككل (أولاً)، لكن قد نجد بعض الأحكام الخاصة في مسألة الاختصاص تعود بالدرجة الأولى إلى طبيعة مهام محافظي الحسابات داخل الشركات التي تقع تحت رقابتهم (ثانياً).

أولاً: الأحكام العامة

تخضع مسألة الاختصاص في النظر في الدعوى العمومية المقامة ضد محافظ الحسابات إلى الأحكام العامة التي تحكم الجريمة، إلا أنه قد تختلف مسألة الاختصاص باختلاف الشكل الذي تمارس فيه مهنة محافظة الحسابات، فالجهة القضائية المختصة بالنظر في الدعوى العمومية المقامة ضد محافظ الحسابات فرد (01)، قد لا تكون نفس الجهة القضائية المختصة في حالة شركة محافظة الحسابات (02).

01 - في حالة محافظ حسابات فرد:

إن الجرائم التي يرتكبها محافظ الحسابات قد تنتوع إلى جنایات، جنح أو مخالفات.⁽²⁾ وسواء كان محافظ الحسابات في هذه الجرائم فاعلاً أصلياً أو شريكاً تطبق نفس الأحكام بالنسبة لمسألة الاختصاص وكذلك الأمر بالنسبة للمساءلة.⁽³⁾

¹. فهذه الكلمة ترادفها في اللغة الفرنسية Les Infractions، أما المخالفات بالمعنى الضيق فهي Les contraventions.

². المادة 27 من قانون العقوبات الجزائري: " تقسم الجرائم تبعاً لخطورتها إلى جنایات و جنح و مخالفات و تطبق عليها العقوبات المقررة للجنایات أو الجنح أو المخالفات " .

³. المادة 44 فقرة 01 من قانون العقوبات الجزائري: " يعاقب الشريك في جنایة أو جنحة بالعقوبة المقررة للجنایة أو الجنحة " .

وهكذا إذا كانت الجريمة التي اقترفها محافظ الحسابات جنحة أو جناية كان لا بد من المرور عبر قاضي التحقيق، وهذا في إطار إلزامية التحقيق في هذان النوعان من الجرائم،⁽¹⁾ عكس لو كان الأمر يتعلق بمخالفة، وتكون محكمة الجنايات هي المختصة إذا كانت الجريمة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات تشكل جناية.⁽²⁾

أما عن المعايير التي أعتمدت في الجانب المكاني من أجل الحكم باختصاص محكمة على أخرى فقد كانت هناك ثلاث معايير، فالأول يتعلق بمعيار مكان إقتراف الجريمة،⁽³⁾ أما المعيار الثاني فيتعلق بمكان القبض على الجاني⁽⁴⁾ وأخيرا المعيار الأخير يتعلق بمكان الحجز تحت النظر.⁽⁵⁾

غير أن الراجح في هذه المعايير الثلاث هو معيار مكان اقتراف الجريمة، وهذا يدخل في إطار الجهود الحديثة من أجل توحيد مسألة الاختصاص في المسألة الجزائية.⁽⁶⁾ نجد في القانون الفرنسي أن المحاكم تختلف باختلاف الجرائم مثلها مثل القانون الجزائري مع اختلاف بسيط في المحاكم النازرة في الجرائم التي تشكل مخالفات.⁽⁷⁾

¹. المادة 66 ق.إ.ج.ج: " التحقيق الابتدائي وجوبي في مواد الجنايات.

أما في مواد الجنح فيكون اختياريا ما لم يكن ثمة نصوص خاصة، كما يجوز إجراؤه في مواد المخالفات إذا طلبه وكيل الجمهورية ".
². المادة 248 من قانون العقوبات الجزائري المعدلة بالأمر رقم 10/95 المؤرخ في 25 فيفري 1995: " تعتبر محكمة الجنايات الجهة القضائية المختصة بالفصل في الأفعال الموصوفة بجنايات وكذا الجنح والمخالفات المرتبطة بها....".

³. Jean pierre Sortais, La transaction conclue avec le liquidateur n'efface pas le préjudice spécial subi par un créancier en particulier, D.2003, n° 23, p.p. 1560 et 1561, : « ... le procureur de la république compétent est celui du lieu où l'infraction a été commise ».

⁴. L'art. 43 du code de la procédure pénale français.

⁵. Ibid.

⁶. Delmas Marty, Droit pénal des affaires, 3^e éd., 1990, p. 306.

⁷. C.d'Haillecourt, le droit pénal technique, thèse, paris II, 1983, p. 108 : « détermine la nature de la juridiction pénale de jugement : tribunal de police pour les contraventions, tribunal correctionnel pour les délits, cour d'assises pour les crimes ».

02 - شركة محافظة الحسابات:

إن مسألة الاختصاص في الدعوى العمومية المقامة ضد محافظ الحسابات قد تطرح إشكالا إذا ما كانت هذه المهنة تمارس في إطار جماعي.

فلو أن محافظ الحسابات قام بتحرير محضر لشركة محافظة الحسابات الموجود مقرها في مكان بعيد عن مكان تقديم هذا المحضر واكتشف فيما بعد أنه يحوي معلومات كاذبة، فتطبيق معيار المقر الاجتماعي للشركة يطرح إشكالا يتمثل في وجود أكثر من مقرين إثنين، فالأول يتعلق بالمقر الاجتماعي للشركة محل المراقبة والثاني المقر الاجتماعي لشركة محافظة الحسابات.

فإعمالا للقواعد العامة يسري على هذا المثال قاعدة المقر الاجتماعي للشركة محل المراقبة وليس لشركة محافظ الحسابات، لأن هذه القاعدة هي قاعدة عامة لا يمكن الخروج عنها إلا بواسطة حكم خاص يجيز ذلك.⁽¹⁾

وفي حال تعدد فروع هذه الشركة فإن المحكمة المختصة هي التي يقع المقر الاجتماعي لهذا الفرع في دائرة اختصاصها.⁽²⁾

وبالتالي تأخذ مسألة الاختصاص بالنسبة لشركة محافظة الحسابات نفس حكم محافظ الحسابات الفرد، وهذا كون الاهتمام ينصب أصلا على الفاعل وليس على الشخص المعنوي، ما عدا ما تعلق منه ببعض الأحكام التي تتميز بها الشركة كشخص معنوي يتفرد عن شخصية أعضائه.⁽³⁾

¹. Christine Forey, op.cit., p. 18 : « dans le cas des infractions financiers, le plus souvent, ce lieu sera la ville dans laquelle la société a son siège ».

². Ibid.

³. المادة 17 من قانون العقوبات: " منع الشخص الاعتباري من الاستمرار في ممارسة نشاطه يقتضي أن لا يستمر هذا النشاط حتى ولو كان تحت اسم آخر أو مع مديرين أو أعضاء مجلس إدارة أو مسيرين آخرين ويترتب على ذلك تصفية أمواله مع المحافظة على حقوق الغير حسن النية " .

وبالرجوع إلى القانون رقم 01/10 المنظم للمهنة لا نجد حكم خاص يتناول مسألة الاختصاص – لا النوعي ولا الإقليمي – فيما يخص الدعوى العمومية المقامة ضد محافظي الحسابات، تاركا ذلك للأحكام العامة الموجودة في قانون العقوبات وقانون الإجراءات الجزائية.

أما إذا كانت هناك مجموعة من الشركات تعمل تحت تجميع واحد، فإن المحكمة المختصة بالنظر في الدعوى العمومية المقامة ضد إحدى هذه الشركات هي المحكمة التي يقع المقر الاجتماعي للشركة الأم في دائرة اختصاصها.⁽¹⁾

أما إذا كان الفعل الإجرامي وقع في شركة فرعية أجنبية، فيعود الاختصاص للقضاء الوطني إذا ما كانت العناصر المكونة للجريمة قد ارتكبت داخل التراب الوطني.⁽²⁾ إن الأحكام العامة المنظمة للمسؤولية الجزائية ترد عليها بعض الاستثناءات.

ثانيا: الأحكام الخاصة

قد نجد حكم خاص يُعتبر بمثابة استثناء عن القواعد العامة التي تحكم مسألة الاختصاص في الدعوى العمومية، غير أن هذا الحكم هو كذلك في القواعد العامة (01)، فهل هناك أحكام خاصة تتعلق بمهنة محافظة الحسابات وردت في هذه المسألة (02).

01- الاستثناء الوارد في القانون العام:

إن الاستثناء الوحيد الوارد في القانون العام هو الادعاء الذي جاء به المشرع في نص المادة 01 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.⁽³⁾

¹. C.A. Bordeaux, 03 juin 1982, Bull. CNCC 1983, n° 49, p. 71.

². TGI. Poitiers, 05 octobre 1983, Bull. CNCC 1984 n° 56. P. 472: « Si les détournements ont été commis dans une filiale étrangère, la compétence des tribunaux français pourra être retenue dans la mesure où l'un des éléments constitutif de l'infraction a été commis en France.

³. المادة 01 فقرة 02 ق.إ.ج: " كما يجوز أيضا للطرف المضرور أن يحرك هذه الدعوى طبقا لشروط المحددة في هذا القانون " .

وعليه فإن مسألة الاختصاص هنا تتغير، فتباشر الدعوى العمومية مع الدعوى المدنية في آن واحد وأمام نفس الجهة القضائية.(1)

ولا يهم إن كان محافظ الحسابات يمارس المهنة في إطار فردي أو جماعي.(2)

وهكذا فيكون قاض التحقيق هو المختص بالنظر في الادعاء المدني ضد محافظ الحسابات أيا كان الشكل الذي تمارس فيه المهنة.(3)

ويخضع الاختصاص هنا إلى نفس الأحكام التي ذكرناها سابقا في المحكمة، أي مكان وقوع الجريمة أو وجود المقر الاجتماعي للشركة.(4)

غير أنه إذا لم يكن للمدعي المدني إقامة بدائرة اختصاص المحكمة التي يجري فيها التحقيق، فوجب عليه تعيين موطنا مختارا بموجب تصريح لدى قاضي التحقيق.(5)

فإذا لم يتم بذلك سقط حقه في أن يعارض عدم تبليغه الإجراءات الواجب تبليغه إياها بحسب نصوص القانون.(6)

أما في حالة عدم اختصاص قاضي التحقيق بالنظر في الادعاء المدني المقدم من طرف الضحية، يصدر أمرا بإحالة المدعي المدني إلى الجهة القضائية المختصة بعد سماع طلبات النيابة العامة.(7)

1. المادة 03 فقرة 01 من ق.إ.ج المعدلة بالأمر رقم 73/69 المؤرخ في 16 سبتمبر 1969: "يجوز مباشرة الدعوى المدنية مع الدعوى العامة في وقت واحد أمام الجهة القضائية نفسها".

2. المادة 03 فقرة 02 ق.إ.ج: "وتكون مقبولة أيا كان الشخص المدني أو المعنوي المعتبر مسؤولا مدنيا عن الضرر".

3. المادة 72 ق.إ.ج المعدلة بموجب القانون رقم 03/82 المؤرخ في 13 فيفري 1982: "يجوز لكل شخص يدعي بأنه مضار بجريمة أن يدعي مدنيا بأن يتقدم بشكواه أمام قاضي التحقيق المختص".

4. أنظر ص. 165 من هذه الدراسة

5. المادة 76 فقرة 01 ق.إ.ج.

6. فقرة 02 من نفس المادة.

7. المادة 77 ق.إ.ج.

ويجب الإشارة إلى أن قبول الادعاء المدني يتوقف على وجود ذلك الرابط بين الخطأ الجنائي لمحافظ الحسابات والضرر اللاحق بالمتأسس كطرف مدني تحت طائلة عدم قبول التأسس.⁽¹⁾

فيما يخص الأطراف التي يحق لها التأسس كطرف مدني فلقد تطرقنا إلى هذه النقطة فيما سبق.⁽²⁾

غير أن السؤال الذي يبقى مطروحا هل هناك حكم خاص في القانون المنظم للمهنة يحكم مسألة الجهة القضائية المختصة بالنظر في الدعوى العمومية المقامة ضد محافظي الحسابات.

02 – الاستثناء الوارد في القانون المنظم للمهنة:

لا نجد في القانون رقم 01/10 حكم خاص بالجهة القضائية المختصة بالنظر في الدعوى العمومية المقامة ضد محافظ الحسابات، سواء كان يمارس المهنة بصفة منفردة أو في إطار جماعي.

وهذا الحكم هو تقريبا ما انتهجه المشرع الفرنسي، إذ لم يقرر أحكام خاصة في القوانين المتعلقة بالشركات التجارية أو تلك المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات.

إلا أن هنالك جانب من الفقه الفرنسي⁽³⁾ يؤكد على ضرورة وجود أحكام خاصة بالمسائل الجزائية المتعلقة بالشركات التجارية، بل أكثر من ذلك يذهب هذا الجانب من الفقه إلى التأكيد على ضرورة استحداث أحكام عقابية تتماشى وطبيعة النشاط التجاري من جهة، وكذلك خصوصية مهام محافظي الحسابات من جهة أخرى.

¹. Cass.Crim. 24 Janvier 1978, Bull.crim 1978, n° 28.

². أنظر دور الجمعيات والنقابات في تحريك الدعوى العمومية، ص. 191 وما يليها.

³. Roger Vouin et Louis Rassat, Droit pénal spécial, 7^{ème} éd., 1994, Dalloz.

إن المساءلة الجزائية لمحافظي الحسابات تفتح مجال الإخطارات، فتكون بعض الجهات مسؤولة عن إخطار وكيل الجمهورية بالمخالفات المرتكبة من طرف محافظي الحسابات، كما يقع على وكيل الجمهورية إخطار جهات أخرى بموضوع المتابعة.

الفرع الثاني: الإخطار بالمتابعة

إن عمل محافظ الحسابات يقتضي تواجده في المكان والزمان على مستوى الهيئة التي يشرف على مراقبتها، ولا يمكنه أن يتصل من واجباته إلا إذا أثبت أنه قام بمهامه التي أنيط بها، غير أنه لا يمكنه خلق أوضاع قانونية وإنما هو فقط ملزم بتوضيحها لمن يهمله أمرها، فهو ليس ملزم إلا بجعل الأمور واضحة على مستوى المؤسسة التي يراقبها،⁽¹⁾ هذا التشعب في المهام جعله يدخل في علاقات مباشرة وغير مباشرة مع أكثر من هيئة، الأمر الذي يجعله مسألة متابعته جزائيا مهمة بما كان ويقتضي بذلك الإخطار بالمتابعة سواء تعلق الأمر بإخطار هذه الهيئات لوكيل الجمهورية (أولا) أو إخطار وكيل الجمهورية بعض الأجهزة بوجود متابعة (ثانيا).

أولا: إخطار الهيئات الإدارية لوكيل الجمهورية

إن هذه المسألة توجب علينا الوقوف أولا عند الهيئات التي يهملها الإخطار (01) ثم بعد ذلك نأتي إلى آثار هذا الإخطار (02).

¹. Emmanuel Chartner, Comptes, finance, gestion : l'intervention des experts comptables judiciaires, Revue Juridique Culture Droit, juin 2006, p.03 : « pourtant, la comptabilité ne reproduit pas le visible ... rend visible ».

01 – الهيئات التي يقع عليها واجب الإخطار:

تجدر الإشارة في البداية إلى أن عبارة الإخطار هنا ليس معناها الإخطار الذي سيأتي الحديث عنه لاحقا من جانب وكيل الجمهورية وإنما لقتها معنى الشكوى أو الاخبار، فيلعب هذا الطرف (الهيئات الإدارية) دورا أساسيا في المتابعة،⁽¹⁾ وهنا قد يتعلق الأمر بالإدارات (أ) أو بالهيئات العمومية (ب)

أ – الإدارات:

وهذه بدورها تنقسم إلى إثنين:

* الإدارات القضائية:

فقد يأخذ حكم الإدارة القضائية مصفي الشركة والذي يكتشف أثناء تأدية مهامه أن هناك مخالفات على مستوى التسيير أو على مستوى الوثائق الحسابية التي اطلع عليها، وهذا في إطار تصفية الشركة بمناسبة التسوية القضائية أو الإفلاس.⁽²⁾

فقد يتعلق الأمر بنوع مميز من الجرائم الذي يكون فيه محافظ الحسابات فاعلا أصليا أو شريكا، وهنا نتكلم عن السرقة،⁽³⁾ الإفلاس لعدم وجود وثائق حسابية،⁽⁴⁾ الإفلاس بسبب وجود نقص في رأسمال الشركة⁽⁵⁾ الذي سببه محاسب في شركة.

فيقع على عاتق المصفي هنا إخبار وكيل الجمهورية بالوثائق التي تشكل خرقا للأحكام العامة أو للأحكام الخاصة بالشركات والمؤسسات من جهة، والأحكام التي تتعلق بسير المهنة من جهة أخرى.⁽¹⁾

¹. « Mais plus fréquemment encore, le dénonciateur sera un acteur institutionnel », Christine Forey, op.cit., p. 19.

². Christian De Laugainghein et Alain Viandier, op.cit., p. 137.

³. Cass. Com, 19 mars 1991, R.T.D. com., 1991, p. 454. Note Alain Martin Serf.

⁴. Mathieu Autret et Alfred Galichon, La comptabilité peut – elle dire le vrai ? La Gazette de la Société et des Techniques, n° 22, septembre 2003, p. 03.

⁵. Dominique Velardocchio, Aggravation du risque de responsabilité du commissaire aux comptes et de l'expert comptable en cas d'insuffisance d'actif, op.cit., p. 10 et s.

وهكذا فقد يُعلم مصفي الشركة وكيل الجمهورية المختص عن عدم إحترام محافظ الحسابات في تحريره للوثائق الحسابية مبدأ صدق ووفاء الحسابات الذي تقوم عليه حسابات الشركة، وهذا عبر احترام القواعد المنظمة لكيفية إعداد الحسابات.⁽²⁾

* الإدارات غير قضائية:

ومن أمثلة الإدارات التي ليس لها الطابع القضائي المجلس الوطني للمحاسبة،⁽³⁾ فيوكل إلى هذا المجلس مهمة الإشراف على حسابات الهيئات العمومية.

فأثناء هذا الإشراف، إذا اكتشف أعضاء المجلس وجود مخالفات على مستوى الحسابات وقع عليهم عبئ إخبار السيد وكيل الجمهورية المختص بغية التصرف.⁽⁴⁾

كما تعتبر المديرية العامة للضرائب من بين الإدارات غير القضائية التي قد توكل إليها مهمة إخبار أو إبلاغ وكيل الجمهورية بأية مخالفات تتعلق بقانون الضرائب أو مخالفات تتعلق بالحسابات، إذا ما اكتشفت ذلك بمناسبة أدائها لمهامها العادية،⁽⁵⁾ غير أن

¹. CNCC, La révélation des faits délictueux dans les entrés faisant volontairement appel à un commissaire aux comptes, note d'information, juin 1994, n° 123.

². Principe de régularité, Répertoire de droit commercial, 27^{eme} année, T. II, 15 avril 1999. p. 13.

³. جهاز أنشأ في الجزائر بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، ج.ر. العدد. 56 المؤرخة في 01 ماي 1996، ص.18، يترأس هذا المجلس وزير المالية أو ممثله كما يتكون من عدد من الأعضاء، هذا المرسوم عدل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 421/01 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001، ج.ر.، عدد 20، مؤرخة في 26 ديسمبر 2001، ص.25، وكان كذلك موضوع تعديل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ج.ر.، عدد 7، مؤرخة في 29 جانفي 2011، ص.4، كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 29/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 ليحدد رتبة ممثل الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصفي الوطني، ج.ر.، عدد 7، مؤرخة في 29 جانفي 2011، ص.14.

⁴. Christine Forey, op.cit., p.p. 19 et 20.

⁵. Alain lemaignan, Pour le commissaire aux comptes: la fraude fiscale est essentiellement matière à révélation, Economie et comptabilité, n° 120, décembre 1970, p. 50.

العقوبات في بعض الأحيان قد لا تكون قاسية نظرا لعدم ارتباطها بعنصر المحاسبة وإنما كثير من الأحيان ما تكون المخالفة الضريبية فعل إضافي لمخالفة أخرى.⁽¹⁾

كما أعطى المشرع الفرنسي لمفتشية العمل الحق في إخطار وكيل الجمهورية بوجود مخالفات تتعلق أساسا بالنصب الذي قد تكتشفه أثناء قيامها بمهام خارج نطاق البحث المحاسبي.⁽²⁾

ونظرا لتشعب الأفعال التي قد يتابع بها محافظ الحسابات سواء بصفته فرد في المجتمع أو بمناسبة المهنة، فقد تنتوع السلطات الإدارية التي لها الحق في إخطار وكيل الجمهورية بكل فعل قد يشكل جريمة معاقب عليها.

ب - الهيئات العمومية:

فقد تتدخل هيئات عمومية من أجل إخطار وكيل الجمهورية بأية مخالفات يرتكبها محافظ الحسابات، وهكذا يقع على عاتق اللجنة المصرفية أو البنك المركزي إخطار وكيل الجمهورية بكافة الأفعال التي قد تشكل جرما يعاقب عليه القانون،⁽³⁾ كما يمكن للأجهزة المشرفة على المهنة الوطنية منها والجهوية أن تخطر وكيل الجمهورية المختص عن الأفعال التي إكتشفتها بمناسبة تحقيق عادي على مستوى حسابات مؤسسة عمومية.⁽⁴⁾

ويبقى أن نقول بأن الهيئات العمومية مثلها مثل السلطات الإدارية تبقى كثيرة ولا يمكن الحديث عنها مسبقا إلا إذا تعامل معها محافظ الحسابات.

¹. Jean Baptiste Perrier, Inconstitutionnalité de la peine de publication de la décision de condamnation des faits de la fraude fiscale, A.J. Pénal 2011, p. 76 et s.

². Cass. Crim. 04 octobre 2000, Bull, CNCC. 2001, n° 31, p. 28.

³. « la commission bancaire dénonce les faits observés dans le cadre de sa mission, susceptible de présenter une qualification pénale », art. L. 613-1 du code mon. fin. Français.

⁴. Joel monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 173.

وهكذا قد تكون إدارة الجمارك ملزمة بإخطار وكيل الجمهورية عن كل فعل يحتمل الوصف الجزائي، يقترفه محافظ الحسابات. ويدخل في إطار الجرائم العامة التي يقترفها محافظ الحسابات بصفته فردا في المجتمع.⁽¹⁾

بعد الإخطار تأتي بعض الإجراءات التي يقع على السلطات المختصة القيام بها.

02 - آثار الإخطار:

بمجرد إخطار وكيل الجمهورية تبدأ عمليات البحث والتحري (أ) أو التحقيق (ب).

¹. Christine Forey, op.cit., p. 20.

أ - البحث والتحري:

تهدف عملية البحث والتحري إلى الوقوف على العناصر المادية المكونة للفعل المخطر عنه، وهكذا فقد يتم التحري عن كل ما يتعلق بالجريمة كالزمان الذي ارتكبت فيه وكذلك المكان، والأشخاص وكل ما له علاقة بالجريمة.⁽¹⁾

فقد يتم سماع شهود⁽²⁾ أو سماع الضحايا أو حتى سماع الأشخاص المشتبه بهم،⁽³⁾ كما يمكن الاستعانة في هذه المرحلة بكل أخصائي أو مهني آخر تكون مهمته الوقوف على العناصر التقنية والفنية التي تشكل الأركان المادية للجريمة،⁽⁴⁾ كما يمكن الاستعانة بكل السلطات التي خول لها القانون الحق في ممارسة بعض مهام الضبط القضائي⁽⁵⁾ مثل أجهزة الشرطة والدرك وإدارة الجمارك وكل هيئة أخرى لها نفس المميزات.

غير أن إجراء البحث والتحري قد لا يكون كافياً للوقوف على جميع العناصر المكونة للفعل الإجرامي، لذلك يستعان بإجراء آخر يكمل إجراءات البحث والتحري.

ب - التحقيق:

قد يكون إجراء البحث والتحري غير كاف، الأمر الذي يستدعي اتخاذ إجراء آخر مماثل لكنه يعتمد على تحقيقات معمقة قد تتطلب وقت أطول من التحقيقات التي تجرى أثناء مرحلة البحث والتحري.⁽⁶⁾

¹. Christian Prat, Audit et développement moral cognitif, Finance Contrôle Stratégie, vol.6,n°03, septembre 2003, p. 124.

². المادة 88 وما يليها من ق.إ.ج.ج.

³. المادة 100 وما يليها من ق.إ.ج.ج.

⁴. André Huber, Les missions particulières du commissaire aux comptes, Clet, 1991, p. 87.

⁵. المادة 11 وما يليها من ق.إ.ج.ج.

⁶. André Prum, Faillite de Lehman Brother, les dépositaires d'OPCVM sous pression, Revue du Droit Bancaire et Financier, Mai – Juin 2009, p. 03.

فقد يضطر القاضي المكلف بالتحقيق بإجراء إنابة قضائية لزميل له سواء على مستوى الوطني⁽¹⁾ أو على المستوى الأجنبي في إطار الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية المتعلقة بالتعاون القضائي.⁽²⁾

كما قد يعتمد التحقيق على خبرات قضائية⁽³⁾ من أجل تحديد المتسببين الأصليين في المخالفة وتميزهم عن هؤلاء الذين كانت إرادتهم تنصب فقط في تسهيل عمل الفاعلين الأصليين.

فتعتمد الخبرة القضائية المتعلقة بالتسيير على طرق فنية وتقنية من شأنها تحليل الأعمال التي قام بها محافظ الحسابات، والقول فيما إذا كانت ملزمة له بحكم الوضعية التي كانت تعيشها الشركة أو كان يمكن أن يتجنب التصرف المشين، باتخاذ احتياطات الرجل المهني الحريص.⁽⁴⁾

¹. المادتين 138 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري: "يجوز لقاضي التحقيق أن يكلف بطريق الإنابة القضائية أي قاض من قضاة محكمته أو أي ضابط من ضباط الشرطة القضائية المختص بالعمل في تلك الدائرة أو أي قاض من قضاة التحقيق بالقيام بما يراه لازما من إجراءات التحقيق في الأماكن الخاضعة للجهة القضائية التي يتبعها كل منهم".

². تجمع الجزائر عدة إتفاقيات تعاون بين دول عربية وأوروبية، نذكر من أهم هذه الإتفاقيات:

- إتفاقية خاصة بالتعاون المتبادل ما بين الجزائر والمغرب موقعة بالجزائر بتاريخ 15 مارس 1963، مصدق عليها بالمرسوم رقم 116/63 المؤرخ في 17 أبريل 1963.

- إتفاقية بين الجزائر وتونس بتاريخ 26 جويلية 1963 مصدق عليها بالمرسوم رقم 450/63 المؤرخ في 14 نوفمبر 1963، ج.ر.ع. 87 لسنة 1963.

- إتفاقية بين الجزائر ومصر موقعة بالجزائر في 29 فبراير 1964 مصدق عليها بالأمر رقم 195/65 المؤرخ في 29 جويلية 1965، ج.ر.ع. 76 لسنة 1976.

- البروتوكول القضائي الجزائري الفرنسي المؤرخ في 28 أوت 1962، دخل حيز التنفيذ في الأول من جويلية 1962 معدل ومتمم بالأمر رقم 194/65 المؤرخ في 29 جويلية 1965 والمرسوم رقم 313/66 المؤرخ في 14 أكتوبر 1966.

³. Mohamed Salah, L'expertise de gestion: une institution utile en droit des sociétés commerciales, Revus Entreprise et Commerce, Oran, Algérie, 2005, p. 12.

⁴. Adeline Cerali – Gauthier, La nouvelle expertise de gestion, assure-t-elle une meilleure information aux actionnaires minoritaires ? P.A., 05 avril 2002, n° 69, p. 14.

إن الإخطار الذي يقع على عاتق السلطات الإدارية والهيئات العمومية يختلف عن ذلك الذي يلزم به وكيل الجمهورية.

ثانياً: إخطار وكيل الجمهورية الهيئات المعنية

فيلزم وكيل الجمهورية بإخطار الهيئة المعنية بذلك (01) وهذا من أجل اتخاذ بعض الإجراءات اتجاه محافظ الحسابات (02).

01 - إخطار الهيئة القانونية:

يعتبر الإخطار إجراء إداري لا بد منه في ظل متابعة جزائية ضد شخص يمتحن مهنة محافظة الحسابات، فيجب أن يتم إخطار الهيئة المعنية به غير أنه لم يرد حكم خاص بهذه المسألة في القانون الإطار المنظم للمهنة، وبالرجوع إلى الأحكام العامة، لا نجد ما يؤكد على ذلك، غير أنه وردت مجموعة من تدابير الأمن الشخصية في المادة 19 من قانون العقوبات إذ جاء في المقطع الثالث منها: " المنع من ممارسة مهنة أو نشاط أو فن".

غير أن هذا التدبير لا يُعرف إن كان يطبق أثناء المتابعة أو بعد المتابعة، والراجع أنه يطبق بعد المتابعة، وهذا ما أكد عليه نص المادة 23 من نفس القانون، إذ جاء فيها: " يجوز الحكم بالمنع من مزاوله مهنة أو نشاط أو فن على المحكوم عليه لجناية أو جنحة إذا ثبت للقضاء أن للجريمة التي ارتكبت صلة مباشرة لمزاوله المهنة أو النشاط أو الفن وأنه يوجد خطر من تركه يمارس أياً منها، ويصدر الحكم بالمنع لمدة لا تتجاوز عشر سنوات، ويجوز أن يؤمر بالنفاد المعجل بالنسبة لهذا الإجراء " .

وبالرجوع إلى القانون الفرنسي نجده قد كان أكثر صراحة من نظيره الجزائري في هذه المسألة واعتمد الوضوح، إذ أكد على موضوع الإخطار في المادة 112 من المرسوم 1969،⁽¹⁾ فنصّ على ضرورة التوقيف المؤقت لمحافظ الحسابات من مزاوله مهامه، وهذا بعد الطلب الصريح من النيابة العامة.⁽²⁾

وتختص الغرفة الجهوية التأديبية في فرنسا بمثل هذا الإجراء، غير أن التوقيف هنا لا بد أن يوضح فيه الأسباب التي أدت إلى اتخاذ مثل هذا الإجراء وخاصة حالة الاستعجال.⁽³⁾

02- آثار الإخطار:

بمجرد طلب النائب العام توقيف محافظ الحسابات من طرف الغرفة الجهوية التأديبية، تقوم هذه الأخيرة باستدعاء محافظ الحسابات المعني بالأمر من أجل التأكد من أنه هو الشخص المعني بالطلب ثم البت في مسألة التوقيف إن كان هناك سبب يدعوا لذلك.⁽⁴⁾

فكما ذكرنا سابقا لا يمكن اتخاذ هذا الإجراء إلا إذا دعت الضرورة المستعجلة⁽⁵⁾ لذلك، وهذا حفاظا أولا على حقوق الشركة والغير المتعاملين مع محافظ الحسابات، وكذلك الحفاظ على حقوق محافظ الحسابات نفسه.⁽⁶⁾

¹. décret n° 69/810 du 12 aout 1969 portant règlement d'administration publique et relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de société en France.

². L'art. 112. Du décret 69/810 modifié par le décret 2005/599 du 27 mai 2005 préc. : « Le commissaire au comptes se voir interdire temporairement l'exercice de ses fonction dans une ou plusieurs formes ou catégories d'entreprises, par la chambre régionale de discipline à la demande expresse du procureur général ».

³. Joël monéger et Thierry Granier, op.cit. p. 172: « Sous réserve qu'il y ait urgence ».

⁴. وهذا ما تقتضيه أصول المعاملات الإجرائية، فلا يمكن تطبيق حكم أو إجراء إلا بعد التحقق من هوية الشخص موضوع الإجراء حتى لا يقع غلط في الشخصية قد يسبب ضررا يوجب التعويض.

⁵. « Sous réserve qu'il y ait urgence », Joel Monéger et Thierry granier, op.cit., p. 172.

⁶. Bernard Bouloc, La liberté et le droit pénal, Rev.Soc. 1989, p. 378.

فنتائج الإخطار هي المنع المؤقت والذي قد لا يقف أثره عند هذا الحد فقط، لأن من شأن المنع المؤقت أن يؤثر على محافظ الحسابات سلبيًا إذا ما عاود امتهان المهنة، سواء لدى الشركة التي أوقف مؤقتًا العمل بها أو على مستوى كل المؤسسات إذا ما كان التوقيف يشمل كل المؤسسات دون استثناء.⁽¹⁾

كما أن التوقيف له أثر سيء على سمعة محافظ الحسابات الذي يعتمد في عمله على النزاهة، إذ أول ما يجلب المتعامل معه هو سمعته، وبالتالي لا نتصور محافظ الحسابات الذي أوقف مؤقتًا عن ممارسة المهنة أن يعتمد الغير إلى التعامل معه، وحتى وإن تعاملوا معه سيكون بتحفظ.⁽²⁾

لذلك كان المشرع الفرنسي أكثر حرصًا عندما برر اتخاذ إجراءات المنع بوجود طلب صريح من النيابة العامة مع وجود الضرورة المستعجلة لإتخاذ مثل هذا الإجراء.⁽³⁾ غير أن محافظ الحسابات قد يفلت من العقاب لسبب لا دخل له فيه وهذا عندما تتوفر أسباب انقضاء الدعوى العمومية.

الفرع الثالث: انقضاء الدعوى العمومية

قد يكون كل من الضحية والسلطات العمومية سواء تعلق الأمر بالسلطات القضائية أو السلطات الإدارية مقيدان بظروف قد تجعل المتابعة الجزائية لمحافظ الحسابات مستحيلة، فقد تتوفر أسباب تجعل هذه الدعوى تنقضي (أولاً)، مما يرتب آثار على ممتهني مهنة محافظة الحسابات (ثانياً).

أولاً: أسباب إنقضاء الدعوى العمومية

¹. Georges Goldnadel, La responsabilité pénale du professionnels du chiffre, Convergence, n° 7, décembre 1995, p. 26.

². Ibid.

³. l'art. 112 du decret 69/810 du 12 aout 1969 modifié par le decret 2005/599 du 27 mai 2005 préc.

لا نجد حكم خاص في القانون الإطار المنظم للمهنة يتعلق بأسباب انقضاء الدعوى العمومية المقامة ضد محافظ الحسابات، وبالتالي نرجع إلى الأحكام العامة الواردة في القانون العقوبات، إذا أقرّ المشرع الجزائي أسباب عامة إذا ما توافرت، تنقضي بها الدعوى العمومية (01)، لكن هل هنالك أحكام خاصة في هذا المجال تراعي خصوصيات مهنة محافظة الحسابات (02).

01- الأسباب العامة:

تنقضي الدعوى العمومية الرامية إلى تطبيق العقوبة بوفاء المتهم (أ)، وبالتقدم (ب) والعفو الشامل (ج) وبإلغاء قانون العقوبات (د) وبصدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي (هـ).⁽¹⁾

كما تنقضي الدعوى العمومية بسحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة،⁽²⁾ أو بالمصالحة إذا كان القانون يجيزها صراحة.⁽³⁾

أ - وفاة المتهم:

إن وفاة المتهم يضع حدا للمتابعة الجزائية وهذا الحكم له ما يبرره من الناحية القانونية، إذ يتماشى والمبدأين التي تقوم عليهما السياسة العقابية وهما مبدأ تفريد العقوبة ومبدأ شخصية العقوبة.⁽⁴⁾

وهكذا فإن وفاة محافظ الحسابات ينهي المتابعة الجزائية التي كانت قائمة ضده، غير أن السؤال الذي يطرح هل يمكن مساءلة ورثته جزائيا ؟

¹. المادة 06 من ق.ع فقرة 01 .

². الفقرة 03 من نفس المادة .

³. الفقرة 04 من نفس المادة.

⁴. رمسيس بهنام، النظرية العامة للقانون الجنائي، شركة الإسكندرية للطباعة والنشر، 1971، ص. 110.

لا نجد حكم في القضاء الجزائري أو القضاء الفرنسي يقضي بمسؤولية وريثة
محافظ الحسابات، على الرغم من أن الفقه الفرنسي أكد على أنه يجوز مساءلة وريثة
محافظ الحسابات مدنيا إذا ما قبلوا بذلك.⁽¹⁾

غير أن هناك بعض من الفقهاء الفرنسيين⁽²⁾ انتقد فكرة انتقال المساءلة المدنية إلى
وريثة محافظ الحسابات لما لهذه المسؤولية من مخاطر تعود سلبا على تركة هؤلاء.

وهكذا لم يتبنى لا القانون ولا القضاء المقارن فكرة المتابعة الجزائية لوريثة
محافظي الحسابات على أساس وجود فكرة الخطأ الجزائي الشخصي ومبدأ تفريد العقوبة.

¹. Alain Sayag, vol. I, op.cit. p. 438.

². Emmanuel Du Pontavice, Commentaire sur l'arrêt de la cour d'appel Paris, 23
Février 1978, Rev. Soc. N° 01, Janvier – mars 1979, p. 92 à 113.

ب - التقادم:

تنقضي الدعوى العمومية في مواد الجنايات بانقضاء عشر سنوات كاملة تسري من يوم اقرار الجريمة إذا لم يتخذ في تلك الفترة أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة.⁽¹⁾

وتحسب مدة التقادم من يوم اقرار الجريمة في حالة عدم وجود أي إجراء يلي وقوعها، أما في حالة اتخاذ إجراء من إجراءات المتابعة أو التحقيق، فتحسب مهلة عشر سنوات من تاريخ آخر إجراء،⁽²⁾ وعليه إذا قام محافظ الحسابات بمخالفات كُفِت على أساس أنها جنائية، فتتقادم الدعوى العمومية المقامة ضده بعد مرور عشر سنوات، وهذا طبعاً إذا لم يتم هناك أي إجراء سواء إداري كوجود لجنة تحقيق وزارية⁽³⁾ أو قضائي كفتح تحقيق آخر لوجود مستندات أخرى تفيد تورط محافظ الحسابات بأفعال إجرامية أخرى أو تفيد تورط آخرين معه، سواء تعلق الأمر بزملائه أو تقنيين آخرين أو المسيرين.⁽⁴⁾

أما إذا كان الجرم المقترف من محافظ الحسابات يشكل جنحة فإن تقادم الدعوى العمومية في مواد الجناح هو بمرور ثلاث سنوات كاملة،⁽⁵⁾ وتخضع مسألة بدء حساب المدة إلى نفس الأحكام الواردة في الفقرتين 02 و 03 من المادة 07 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

¹. المادة 07 فقرة 01 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

². الفقرة 02 و 03 من المادة 07 قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

³. Pierre Marini, La modernisation du droit des sociétés, la Documentation Française, 1996, p. 81.

⁴. Emmanuel Draï, La responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE): conséquences juridique pour les entreprises cotées et pour leur dirigeants en matière de communication extra-financière, RTDF. n° 04, 2008, doct. p. 99 à 106.

⁵. المادة 08 قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

أما إذا كان الجرم المقترب من طرف محافظ الحسابات يشكل مخالفة فإن تقادم الدعوى العمومية في هذه المواد هو بسنتين كاملتين⁽¹⁾ ويخضع بدء حساب المدة لنفس الأحكام السالف ذكرها.

ج - العفو الشامل:

إن محافظ الحسابات مثله مثل أفراد المجتمع يستفيد مما يستفيد منه المتابعون الآخرون، وهكذا فإن العفو الذي يصدر من الجهة المختصة غالبا ما تكون رئيس الجمهورية ينهي المتابعة الجزائية ضد محافظ الحسابات.

غير أن مسألة العفو في الشركات والمؤسسات الاقتصادية قد تطرح إشكالا يتمثل في التعويض، فقد يكون محافظ الحسابات مؤمنا على نفسه من المسؤولية المدنية، وهكذا فالعفو قد يحرم الضحية المتأسس كطرف مدني أو الذي يطالب بحقوق مدنية بصفة منفصلة، من تعويض عادل وسريع، خاصة إذا ما ثبت الخطأ الجزائي في مواجهة محافظ الحسابات.

د - إلغاء قانون العقوبات:

تسري هذه المسألة كذلك على محافظ الحسابات المتابع جزائيا، فبمجرد إلغاء قانون العقوبات تنتهي كل المتابعات الجزائية المقامة ضد محافظ الحسابات، هذا الحكم يستمد شرعيته من المبدأ القائمة على أساسه السياسة العقابية، وهو مبدأ التنصيص،⁽²⁾ لذلك إلغاء قانون العقوبات هو بمثابة إلغاء النصوص التي تحرم الأفعال المقتربة من طرف محافظ الحسابات، غير أنه قد لا يكون قانون العقوبات وحده المجرم للأفعال، فهناك قوانين أخرى قد يكون لها نفس الدور، خاصة في المهن الحرة كما هو الحال عليه بالنسبة لمحافظ الحسابات.

¹. المادة 09 قانون الإجراءات الجزائية الجزائري.

². Jacques Potdevin, op.cit. p. 74.

فقد نجد في القانون رقم 01/10 المنظم للمهنة تجريم عام، غير أن القوانين المكملّة قد يكون فيها نص خاص يجرم تصرف معين، وهكذا فقد أكدّ المشرع الجزائري في القانون التجاري،⁽¹⁾ على معاقبة كل من يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية،⁽²⁾ كما يعاقب نفس القانون محافظ الحسابات الذي يعطي معلومات كاذبة أو يؤكدها،⁽³⁾ فهناك الكثير من الأحكام العقابية التي وردت في القانون التجاري.

وبالتالي إلغاء قانون العقوبات قد لا يكون سبب منهي للمتابعة الجزائية على أساس وجود نص خاص يجرم الفعل.

هـ – صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي:

إن من ضمن الأسباب التي تؤدي إلى إنهاء المتابعة الجزائية ضد محافظ الحسابات هي صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي، لكن تجب الإشارة إلى أن هذا الحكم ليس بالسهل كما تدل عليه العبارة، إذ لا يمكن القول بالحجية إلا إذا توافرت العناصر الكاملة.⁽⁴⁾

وهكذا فلا يجب اعتبار محافظ الحسابات الشريك في جريمة السرقة التي قام بها مسير الشركة معفى من العقاب بحجة صدور الحكم الحائز لقوة الشيء المقضي، لأنه قد يسأل بصفة أصلية عن ضياع حقوق المتعامل مع الشركة بحجة الرعونة والإهمال.⁽⁵⁾

ويدخل هذا الإجراء في إطار حماية الغير الحسن النية المتعامل مع الشركة عبر تعامله مع محافظ حساباتها، وهكذا قد يسأل محافظ الحسابات بصفة أصلية عن معلومات كاذبة وردت في تقريره جعلت الغير يقدم على شراء أسهم الشركة التي كانت مفلسة، رغم

¹. الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري.

². المادة 829 من القانون التجاري الجزائري.

³. المادة 830 من القانون التجاري الجزائري.

⁴. Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 135.

⁵. Alain decocq, op.cit., p. 3125.

صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي به في مسألة مشاركته السرقة مع مسيري الشركة.⁽¹⁾

وجود محافظ الحسابات في وضعية مراقب الشركة يجعله يأخذ صفة مساعد وكيل الجمهورية الذي يرفع له كل ملاحظاته حول عمل المسيرين، وبالتالي يكون محافظ الحسابات في وضع خاص، فهل هذا الوضع يجعله يستفيد كذلك من أسباب خاصة تعفيه من الدعوى العمومية؟

02 - الأسباب الخاصة:

لا يمكن الحديث عن أسباب خاصة بالمعنى الدقيق والتي تعفي محافظ الحسابات من المتابعة الجزائية، لكن قد نأتي إلى أسباب خاصة وردت فيها أحكام أخذت بعين الاعتبار طبيعة وخصوصية مهام محافظ الحسابات، ويتعلق الأمر بالتقادم (أ) والشكوى والمصالحة (ب).

أ - التقادم:

تطرح مسألة تقادم الدعوى العمومية المقامة ضد محافظ الحسابات مشكلة تتمثل في بدء سريان هذه المدة، إذ عادة ما نجد أنفسنا أمام فعل مستمر أو على الأقل فعل لم يتضح وقت إكتشافه.⁽²⁾

ومثال على ذلك قبول محافظ الحسابات ممارسة مهمة المراقبة في شركة يملك زوجه فيها حصص أو منافع مالية، فهذه حالة من حالات التنافي غير المباشرة التي

¹. Ibid.

².Nicole Stolowy, Les Délits comptables, op.cit., p. 95.

تعرض محافظ الحسابات إلى متابعة جزائية،⁽¹⁾ فمهلة التقادم هنا تبدأ من تاريخ قبول محافظ الحسابات للمهام التي أنيطت به أو من تاريخ توقيفه عن أداء هذه المهام.

أكد جانب من الفقه الفرنسي⁽²⁾ أن مهلة التقادم في هذه الحالة تبدأ من تاريخ توقف محافظ الحسابات عن أداء مهمة المراقبة التي تعتبر جريمة في حد ذاتها.⁽³⁾

وعليه فمهلة ثلاث السنوات التي تتقادم فيها الدعوى العمومية بالنسبة لجنحة ممارسة المهنة بصورة غير شرعية، تبدأ من اليوم الذي توقف فيه محافظ الحسابات عن قيامه بمهام المراقبة وليس من يوم اكتشاف الجرم، والذي هو اليوم الذي قبل فيه محافظ الحسابات مهمة المراقبة.

وهكذا فقد إعتبر القضاء الفرنسي أن يوم انتهاء محافظ الحسابات من القيام بمهمة المراقبة رغم وجود حالات التنافي هو اليوم الذي تبدأ فيه مواعيد التقادم.⁽⁴⁾

لا نجد في القانون الجزائري، لا الذي ينظم المهنة ولا ذاك المتعلق بالممارسة الإجرائية في مواد العقوبات، الحكم الذي أقره المشرع الفرنسي الذي يقضي بتقادم طويل المدى، أين يعطي الحق للمضروور في أن يقدم شكواه بعد انتهاء السنة الثالثة التي تلي الفعل الذي أقدم عليه محافظ الحسابات.⁽⁵⁾

¹.Mounaim Amraoui, Commissaire aux comptes d'une société anonyme: incomptabilité et indépendance, Bull. d'Information Périodique, n° 110, Janvier 2002, p. 43 à 49.

². Joel Monéger et Thierry granier, op.cit., p. 178.

³. Ibid : « ... Elle ne court pour le délit continu d'exercice ou de poursuite des fonctions que du jour ou celles-ci ont cessé ».

⁴. C.A. Paris, 12 juin 1984, Gaz. Pal. 1984, II, p.587, note Jean- Pierre Marchi.

⁵. l'art. 1741 et 1742 du code général des impôts en France : « le dépôt de la plainte jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celles au cours de laquelle l'infraction été commise ».

كما نجد في القانون الفرنسي حكم خاص بالنسبة للمتابعات التي تشترط إذن مسبق من طرف لجنة المخالفات الضريبية، إذ يوقف حساب مدة التقادم لمدة ستة أشهر، وهذا ما بين وقت إخطار اللجنة والوقت الذي تبدي فيه رأيها.⁽¹⁾

إلى جانب التقادم، هناك أيضا أحكام خاصة تتعلق خاصة بالشكوى والمصالحة في باب المتابعة الجزائية ضد محافظ الحسابات.

ب - الشكوى والمصالحة:

ينبغي الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يشترط وجود شكوى من أجل المتابعة الجزائية لمحافظ الحسابات، كما أنه لا نجد حكم خاص في القانون المنظم للمهنة أو القوانين الأخرى المكملة له يتعلق بالمصالحة وآثارها على المتابعة الجزائية المقامة ضد محافظ الحسابات.

على عكس المشرع الفرنسي أين كان له أحكام خاصة ببعض المتابعات، فأقرّ بضرورة وجود إذن مسبق من طرف لجنة المخالفات الضريبية من أجل المتابعة الجزائية لمحافظ الحسابات في مواد المخالفات الضريبية،⁽²⁾ ولم يكتفي بذلك بل أكد بأن المتابعات الجزائية لا يمكنها أن تتم إلا بعد شكوى إدارة الضرائب والوزير المكلف بالميزانية.⁽³⁾

لكن على عكس الأحكام العامة الواردة في القانون الفرنسي⁽⁴⁾ أو القانون الجزائري، فإن سحب الشكوى في المخالفات الضريبية لا يعتبر سببا لوضع حد للمتابعة الجزائية ضد محافظ الحسابات.⁽¹⁾

¹. Philippe Colin, Jean- Paul Antona et François Lenglard, op.cit., p. 106.

². l'art 1741 ets du code général des impôt en France.

³. Ibid: « la mise en œuvre de l'action publique est subordonnée à la plainte de l'administration et le ministre du budget est lié par l'avis que doit lui donner la commission des infractions fiscales ».

⁴. l'art. 09 du code de procédure pénale français.

كما أن المصالحة في هذه المواد لا تنهي المتابعة الجزائية ضد محافظ الحسابات،⁽²⁾ وهذا على عكس الجرائم التي تتعلق بإدارة الجمارك أو الجرائم الاقتصادية.⁽³⁾

ولا نعرف الحكمة التي أرادها المشرع الفرنسي من استثناء هذه الجريمة من تطبيق القواعد المتعلقة بالشكوى والمصالحة، لكن قد يعود ذلك إلى خطورة الجرم بحد ذاته والذي لا يتعلق بمسألة الضرائب ومخالفة محافظ الحسابات للقواعد التي تحكمها، وإنما إلى حقوق الدولة والمجتمع التي قد تضيع في حال إتيان محافظ الحسابات لهذه الأفعال، إن انقضاء الدعوى العمومية على محافظي الحسابات تعود بآثار على هؤلاء.

ثانياً: آثار انقضاء الدعوى العمومية على محافظ الحسابات

إن انقضاء الدعوى العمومية المقامة ضد محافظ الحسابات له أثر على ممارسة المهنة من جهة (01) وأثر على الشركة التي كانت محل مراقبة من جهة أخرى (02).

01 - آثار تتعلق بممارسة المهنة:

فمن آثار المتابعة الجزائية المقامة ضد محافظ الحسابات هي مسألة إخطار النائب العام بوجود متابعة مع طلب التوقيف المؤقت من ممارسة مهنة محافظة الحسابات، ولقد ذكرنا سابقاً⁽⁴⁾ بأن سلطة البت في هذه المسألة هي الغرف الجهوية التأديبية في فرنسا، أما الجزائر لا نجد هذا النوع من الإخطار على الأقل في القانون الإطار المنظم للمهنة.

فإنقضاء الدعوى العمومية بسبب من الأسباب المذكورة في المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية الجزائري يجعل النائب العام ملزم بالقيام بإخطار ثان، هذه المرة بإنقضاء الدعوى العمومية ضد محافظ الحسابات الذي كان متابعاً.⁽⁵⁾

¹. المادة 06 فقرة 03 من قانون العقوبات المعدل بالقانون رقم 05/86 المؤرخ في 04 مارس 1986: " تنقضي الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطاً لازماً للمتابعة ".

². cass. Crim. 10 mai 1972, Bull. Crim. n° 167.

³. Ibid.

⁴. أنظر الفرع الثاني الإخطار بالمتابعة من نفس المبحث، ص. 202 .

⁵. Joel Monéger et Thierry granier, op.cit., p. 173.

لكن السؤال الذي يطرح: هل يقوم النائب العام بطلب إعادة الحسابات إلى مهنته كما طلب في الإخطار الأول بالتوقيف المؤقت؟

إن الخطأ الشائع لدى رجال القانون أن النيابة العامة تبقى ضد المتهم سواء ثبتت إدانته أو لم تثبت، لكن الواقع أن النيابة العامة ما هي في حقيقة الأمر إلا ممثل الحق العام، وعليه إذا ارتئت النيابة العامة أن المتهم بريء، فلا ضرر في أن تطلب البراءة لصالحه.⁽¹⁾

وإذا ما جننا وأسقطنا هذا المثال على مسألة الإخطار، فنجد أن النائب العام يمكنه إخطار المصالح المعنية وهذه المرة مع طلب إرجاعه لممارسة المهنة كما قام بالإخطار لأول مرة وطلب الإيقاف المؤقت.

لكن هذا الأمر قد لا يبدو بهذه الدرجة من السهولة في كل الأحوال، خاصة إن كانت الدعوى العمومية قد انقضت لأسباب ليس لها علاقة بنية محافظ الحسابات، ونعلم أن الأسباب التي ذكرها المشرع في المادة 06 من قانون الإجراءات الجزائية كلها أسباب عامة، وبالتالي انقضاء الدعوى العمومية المقامة ضد محافظ الحسابات لا يعني بالضرورة إعادته لممارسة مهامه مرة أخرى.

ونعتقد أن الحكم الثاني هو الأرجح لأن من واجبات محافظ الحسابات هي أن يمارس المهنة بما تستلزمه من نزاهة وشرف، وبالتالي قيام محافظ الحسابات بأحد المخالفات المنصوص عنها سواء في القانون العام أو القانون الخاص يعتبر خرقاً لأبجديات المهنة وقواعدها المهنية، هذا بغض النظر عن ما إذا كان محافظ الحسابات قد انقضت الدعوى العمومية التي كانت مقامة ضده أو لم تنقض.

¹. مصطفى العوجي، المسؤولية الجنائية في المؤسسات الاقتصادية، مؤسسة نوفل، بيروت، لبنان، ط.1، 1982، ص.27.

والجدير بالذكر كما سيأتي الحديث عنه لاحقاً في باب المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات، أن قاضي المسائل التأديبية لا يهمله التكييف القانوني للفعل المشكل للجريمة بقدر ما تهمة العناصر المادية المكونة لهذا الفعل.

توقيف المتابعة الجزائية لإنقضاء الدعوى العمومية ضد محافظ الحسابات يطرح مشكلة مصير العلاقة القائمة بين محافظ الحسابات والشركة التي كانت محل مراقبته قبل المتابعة.

02 - آثار تتعلق بمحافظ الحسابات وعلاقته مع الشركة:

الحكم بانقضاء الدعوى العمومية ضد محافظ الحسابات يجعل الهيئة المصدرة للحكم أمام سلطة البت في طلب إعادة إرجاع محافظ الحسابات لكي يزاول مهامه في الشركة التي كانت تحت مراقبته.

فالسؤال الذي يطرح هل قرار الإرجاع هنا تبت فيه السلطة التأديبية أو النائب العام أو قاضي الأمور الجزائية؟

لم نعترض أثناء قيامنا بهذه الدراسة أي حكم أو قرار قضائي يفرغ محتوى هذا الإشكال في حيثيات معينة، وبالرجوع إلى القانون الفرنسي نجد أنه قد كان له رأي موافقا للمنطق القانوني.

ففي قرار صادر عن القضاء الفرنسي أكد قضاة الموضوع بأن محافظ الحسابات الذي أوقف مؤقتا بسبب متابعته جزائيا ثم انقضت الدعوى العمومية بسبب من الأسباب العامة لانقضاء الدعوى، لا يعطي لمحافظ الحسابات الحق في إعادته في الشركة نظرا لأن الفعل الإجرامي ثابت في حقه وإنما الدعوى العمومية هي التي انقضت دون أن يكون لإرادة محافظ الحسابات أي دور في ذلك.⁽¹⁾

وتجدر الإشارة إلى أن هذا الموقف يتفق مع الطابع الشخصي الذي تقوم عليه العلاقة القائمة بين محافظ الحسابات والشركة التي هي محل مراقبته، فنقدم الشركة على إختيار محافظ الحسابات من بين جدول معد مسبقا، وهنا يكون الإختيار مبني على اعتبارات شخصية، أي المعرفة الجيدة لمحافظ الحسابات، لأن الشركة ستقوم بإعطائه أسرارها ووثائقها الحسابية وبالتالي كان لا بد من حسن إختيارها لمن هو أهل للثقة.⁽²⁾

¹. Cass. Crim., 08 avril 1991, Bull. CNCC. 1991, n° 83, p. 363, note Emmanuel Du Pontavice; Gaz. Pal. 1986. T.II. p. 757, note Jean Pierre Marchi.

². Marie – Pierre Souweine et Emmanuel Mansillon, Le défaut de nomination d'un commissaire aux comptes dans la société civile, D. 2003, n° 23., p.p. 1554 et 1555.

فلا ينبغي مع وجود كل هذه المعطيات – وبعد أن يقوم محافظ الحسابات باقتراف خطأ يحتمل وصفا جزائيا – أن يصدر القضاء حكما بإعادة إرجاعه، لأن هذا سيتعارض مع فكرة الحرية في التعاقد رغم أن العلاقة التي تربط محافظ الحسابات والشركة ليست تعاقدية.⁽¹⁾

ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يرفع دعوى ضد الشركة على أساس تعنتها في إرجاعه مكانه، لأن الخطأ ثابت في حقه وإنما ثبتت عملية المتابعة الجزائية لإنقضاء الدعوى العمومية بسبب من الأسباب العامة المقررة قانونا.⁽²⁾

ونعتقد أن هذا الرأي يتماشى وخصوصية العلاقة القائمة ما بين محافظ الحسابات والشركة من جهة وكذلك طبيعة المهام المنوطة بمحافظ الحسابات والتي تقوم أساسا على فكرة الثقة من جهة أخرى، فلا نتصور إعادة العلاقة إلى سابق عهدها وكل القائمين بإدارة الشركة يدركون أن محافظ حساباتها ليس نزيها.

¹. أنظر العلاقة القائمة بين محافظ الحسابات والشركة في المبحث الأول من الفصل الأول، ص. 11 وما يليها.

². Emmanuel Du pontavice, La responsabilité civile, pénal et disciplinaire des sociétés des commissaire aux comptes et de leurs membres, op.cit., p. 14.

خلاصة الفصل الأول:

إن ما ينبغي استخلاصه من هذا الفصل هو وجود ثغرات على مستوى المتابعة الجزائرية والمدنية على حد سواء، تتمثل أساساً في التباعد الحاصل بين أهل المهنة والضحايا سواء كانوا شركاء أو كانوا من الغير المتعامل مع الشركة، فكيف لهؤلاء إثبات خطأ محافظي الحسابات إذا لم يكونوا على قدر من الإطلاع على قواعد المهنة وأساليب أداء المهام المنوطة بمحافظي الحسابات، هذا الواقع جعل الكثير من محافظي الحسابات يتملصون – على الأقل – من المتابعات المدنية والتعويضات كون طالب التعويض عادة ما يكون على غير إطلاع بأساليب المهنة، مما يجعل إثباته للخطأ صعب حتى لا نقول شبه مستحيل.

وتبقى المسؤولية الجزائرية رهينة قضاء صارم وتحقيقات تقنية وفنية على أعلى مستوى وإلا ضاعت الحقوق المالية والمعنوية للشركة التي هي محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات.

ولم تكفي التشريعات بالنص على هذان النوعان من المتابعات، بل أضافت إليهما نوعان آخران لا يقلان أهمية عن سابقتيهما، ويتعلق الأمر بالمتابعة التأديبية والمتابعة الإدارية، والتي تختلفان كل الاختلاف عن المسؤوليتين المدنية والجزائية بالنظر إلى العقوبات والجهات المعنية بتوقيعها.

الفصل الثاني: ممارسة دعوى المسؤولية التأديبية والإدارية لمحافظي الحسابات

إذا كانت الغاية من ممارسة الدعوى العمومية والمدنية تجاه محافظ الحسابات هي تسليط عليه عقوبات مالية وغير مالية كحبسه مثلاً، فإن المسؤولين الإداريين والتأديبيين لا تقل شأنًا عن سابقتيهما، إذ تنطوي المسؤولية التأديبية على عقوبات في مضمونها تبذوا قاسية بالنظر إلى العقوبات الأخرى، إذ تمس بالسمعة ونزاهة محافظ الحسابات الذي قد لا يصبح محط اهتمام من طرف رؤساء المؤسسات الاقتصادية والقائمين بإدارة الشركات (المبحث الأول)، كما أن المسؤولية الإدارية لا تتعلق بالإدارة كما يوحي إلينا إسمها وإنما هي مسؤولية توقع من إدارات مختصة بذلك، وتكون عقوباتها غليظة جداً قد تصل إلى غرامات مالية مرتفعة وكذلك الحرمان من ممارسة المهنة بصفة مؤقتة (المبحث الثاني)، لهذا ضبقت هتان المسؤوليتان بأحكام خاصة، كان على ممارسيها إتباع إجراءات معينة تحت طائلة عدم قبول دعواهم.

المبحث الأول: ممارسة دعوى المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات

بمجرد توافر العناصر المكونة للمسؤولية التأديبية، تأتي في مقدمتها الخطأ التأديبي،⁽¹⁾ يصبح محافظ الحسابات معرض لمساءلة تأديبية تخضع خصومتها التأديبية إلى إجراءات معينة حددتها القوانين (المطلب الأول) وإذا ثبتت مسؤوليته يتعرض محافظ الحسابات إلى عقوبات قد تصل إلى حد حرمانه من ممارسة المهنة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الخصومة التأديبية

ينبغي أن نشير إلى أن الخصومة التأديبية تخضع هي كذلك على غرار سابقتها، إلى نظام قانوني يجب إتباعه عند قيامها، فلا ترفع الدعوى إلا أمام الهيئة المختصة بالنظر في المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات (الفرع الأول)، على أنه يجب أن تحترم بعض الإجراءات (الفرع الثاني)، ويجب أن تصدر هذه الجهة قرارها حتى يكون للأطراف الحق في مخاصمته (الفرع الثالث).

¹. أنظر المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات في الباب الأول، ص. 89 وما يليها.

الفرع الأول: الجهة المختصة بالنظر في المسؤولية التأديبية

لقد كان للمشرع الفرنسي موقفا مغايرا لنظيره الجزائري، فاعتمد الأول على جهازين (أولاً)، عكس الثاني الذي كان له موقفين (ثانياً).

أولاً - موقف المشرع الفرنسي: لقد اعتمد المشرع الفرنسي في مسألة الجهة الناظرة في المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات على جهتين، الغرفة الجهوية التأديبية (01)، والغرفة الوطنية التأديبية (02).

01 - الغرف الجهوية التأديبية:

تتكون هذه الغرفة من عناصر (أ)، تجعلها تأخذ شكل الجهات القضائية كما أعطى لها القانون الفرنسي بعض المهام (ب).

أ - تشكيلة الغرفة الجهوية التأديبية:

إن مفهوم الغرفة الجهوية التأديبية الوارد في القانون الفرنسي،⁽¹⁾ هو اللجنة التأديبية الجهوية، وكل من اللجنة الوطنية واللجان الجهوية التأديبية يعبر عنها باللجان الإدارية.⁽²⁾

فتتكون هذه اللجنة من ممثل عن النيابة العامة من المحكمة التي تقع دائرة اختصاصها في مكان تواجد الغرفة الجهوية، فيمارس هذا العضو مهام النيابة على مستوى اللجنة التأديبية غير أنه يصبح يحمل إسم محافظ الحكومة، يعين عن طريق قرار من

¹. L'art. 219/2 al. 1 et 2 de la loi n° 66/537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales modifié par l'ordonnance 2000/912, 2000-09-18, JORF 21 septembre 2000; L'art. 01 du décret n° 69/810 du 12 aout 1969 portant règlement d'administration publique et relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de sociétés.

². « ... les chambres de discipline ... sont les commissions régionales et nationales sous une autre appellation et une autre nature. Commissions administrative, elles deviennent des juridictions », Joël Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 45.

وزير العدل حافظ الأختام بعد إقتراح من النائب العام،⁽¹⁾ ونفس الحكم بالنسبة لمحافظ الحكومة الاحتياطي.

وتتشكل هذه اللجنة الإدارية كذلك من سانديك أصلي، وآخر إحتياطي يقوم أعضاء المجلس الجهوي بانتخابهما من أجل تمثيل الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات في فرنسا وكذلك التحقيق في الشكاوى المقدمة ضد محافظي الحسابات.⁽²⁾

إضافة إلى هذان العضوان، تتكون اللجنة الإدارية من نفس أعضاء الغرفة التأديبية، غير أنه إذا ما كان رئيس الغرفة الجهوية التأديبية عضو في هذه اللجنة فإنه يستبدل بعضو آخر من الغرفة الجهوية.⁽³⁾

تضطلع هذه اللجنة بمهام تجعلها كما ذكرنا في البداية تأخذ شكل الجهات القضائية.⁽⁴⁾

ب - مهام هذه الغرفة:

تقع في مقدمة المهام التي أنيطت بهذه الغرفة، مهمة البت في الخصومة التأديبية، وهذا عن طريق التوقيع في أغلب الحالات عقوبات على مرتكبي أخطاء تأديبية من محافظي الحسابات.⁽⁵⁾

¹. L'art.91 al. 02 de la loi 69/810 préc. : « le commissaire du gouvernement et son suppléant sont désigné par le garde des sceaux, ministre de la justice, après avis du procureur général parmi les magistrats appartenant au parquet général »

². L'art.91 al.03 de la loi n° 69/810 préc.

³. L'art.91 al.1 de la loi préc. : « Toutefois, lorsque le président de la compagnie est membre de cette commission, il est remplacé par un membre du conseil régional qu'il désigne ».

⁴. « Commissions administratives, elles deviennent des juridictions ». Joel monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 45.

⁵. Philippe Merle, Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes, Bull-Joly Sociétés, 01 février 10, n° 2, p. 166.

غير أنه لرئيس الغرفة الجهوية التأديبية كذلك الحق في التدخل في الإجراءات إذا ما قام محافظ الحكومة بحفظ شكوى قدمت ضد محافظ الحسابات.⁽¹⁾

لكن تجدر الإشارة إلى أن هذه اللجنة تبت فقط في دعاوى المسؤولية التأديبية المقامة ضد محافظ الحسابات العضو في الشركة الجهوية لمحافظي الحسابات.⁽²⁾

بتبنيه لجهة ثانية تبت في المسؤولية التأديبية، كرس المشرع الفرنسي مبدأ التقاضي على درجتين في الخصومة التأديبية والذي يقوم عليها النظام القضائي الفرنسي.

02 – الغرفة الوطنية التأديبية:

تعتبر الغرفة الوطنية التأديبية بمثابة جهة استئناف القرارات الصادرة عن الغرفة الجهوية.⁽³⁾

وتأتي هذه الجهة كتكريس لحق محافظ الحسابات في أن يحاكم أمام جهات قضائية وبنفس التنظيم، خاصة ما تعلق منه بدرجات التقاضي، إذ يضمن ذلك الشفافية والوجاهية التي تقوم عليهما أية محاكمة.⁽⁴⁾

تتكون هذه الغرفة من أعضاء (أ) يوظفون على مجموعة من المهام (ب).

أ – تشكيلة الغرفة الوطنية التأديبية:

تتشكل الغرفة الوطنية التأديبية في فرنسا من ثمانية أعضاء:⁽⁵⁾

¹. L'art .94 de la loi n° 69/810 préc. : « En cas de classement par le commissaire du gouvernement le président de la compagnie nationale ou de la compagne régionale peut prendre connaissance du dossier ... »

². L'art.91 al.01 de la loi n° 69/810 préc.

³. Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 48.

⁴. C.E., 25 juin 2003, n° 228239, Juris Data n° 2003-066156 : « Les dispositions de l'article 6-1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (convention EDH) consacrant le droit à être entendu publiquement (...) par un tribunal indépendant et impartial établi par la loi ... »

⁵. Les articles 219-1 de la loi n° 66/537 du 24 juillet 1966 modifié par l'ordonnance 2000/912, 2000-09-18, JORF 21 septembre 2000 et les articles 16 et 16-1 du décret 69/810 du 12 aout 1969 préc.

- مستشار في محكمة النقض الفرنسية.
- قاض من مجلس المحاسبة.
- أستاذ في القانون العام أو العلوم الاقتصادية أو في التسيير.
- شخص مختص في تسيير المؤسسات.
- عضو من المحاكم التجارية.
- محافظين للحسابات مقترحان من طرف المجلس الوطني لمحافظي الحسابات.
- عضو ممثل عن وزارة الاقتصاد.
- ويعين ثمان أعضاء احتياطيين بنفس الطريقة.
- ويعين كذلك مقرر عام ومقررين آخرين وأمين مكتب للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف حافظ الأختام وزير العدل.

ويمثل النيابة كما في الغرفة الجهوية أحد أعضاء النيابة الذي يعين بقرار من حافظ الأختام وزير العدل بعد أخذ رأي النائب العام لدى محكمة النقض الفرنسية،⁽¹⁾ ويعين محافظ الحكومة ومحافظ حكومة إحتياطي من المحامون العامون الموجودون على مستوى محكمة النقض الفرنسية.⁽²⁾

ب - مهام الغرفة الوطنية التأديبية:

الغرفة الوطنية هي بمثابة محكمة استئناف قرارات الغرفة الجهوية،⁽³⁾ فترفع دعوى الاستئناف خلال شهر من تاريخ تبليغ قرار الغرفة الجهوية، يبلغ القرار برسالة موصى عليها مع إشعار باستلام،⁽⁴⁾ فالطعن بالاستئناف قد يمس كل النقاط المتعلقة بالقرار المستأنف كما يمكن أن يكون محدود ويمس فقط سبب الاستئناف،⁽⁵⁾ فإذا كان هذا اتجاه المشرع الفرنسي فماذا عن مشرعنا الجزائري.

ثانيا: موقف المشرع الجزائري

لقد كان للمشرع الجزائري موقفين متباينين، فاعتمد في ظل القانون القديم⁽⁶⁾ المنظم للمهنة موقف (01) واعتمد آخر في ظل القانون الجديد⁽⁷⁾ (02).

01 - في ظل القانون 08/91:

¹. Art. 100 al. 01 décret 69/810 préc.

². Ibid.

³. Philippe Merle, Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes, op.cit., p. 22.

⁴. L'art.101 et 103 du décret n° 69/810 préc.

⁵. L'art. 104 du décret préc.

⁶. القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 أبريل 1991. ج.ر.ع.20 المؤرخة في 01 ماي 1991، ص. 651.

⁷. القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، ج.ر.ع.42، المؤرخة في 11 جويلية 2010، ص.

لقد نص صراحة المشرع الجزائري في المرسوم رقم 20/92⁽¹⁾ على أن غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم هي التي لها سلطة البت في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للنقابة.⁽²⁾

فكانت تتشكل هذه الغرفة من ستة إلى إثني عشر عضوا يختارون حسب الثلث من كل فئة مهنية لمدة أربع سنوات،⁽³⁾ يترأس هذه اللجنة نائب رئيس مجلس النقابة الوطنية. غير أن صدور القانون الجديد غير من سلطة البت في المسائل التأديبية وأعطاهما إلى هيئة جديدة تسمى اللجنة التأديبية.

02 - في ظل القانون 01/10:

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري في ظل القانون القديم لم يعتمد فحسب على جهاز آخر يبيت في المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات، بل اعتمد تسمية أخرى لهذه المسؤولية إذ كان يطلق على هذا النوع من المسؤوليات بالمسؤولية الانضباطية،⁽⁴⁾ انعكس هذا على اللجنة التي سميت بغرفة المصالحة والانضباط والتحكيم، أما عن الجهة المختصة في البت في الخصومة التأديبية، فقد أكد المشرع على أن هذه الجهة هي اللجنة

¹. المرسوم رقم 20/92 المؤرخ في 13 جانفي 1991 يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبقية اختصاصاته وقواعد عمله، ج.ر.ع.03، المؤرخة في 15 جانفي 1922، ص. 82.

². المادة 11 من المرسوم رقم 200/92 السالف الذكر: "تبت غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي " .

³. المادة 10 فقرة 01 من المرسوم رقم 200/92.

⁴. المادة 53 فقرة 01 من القانون القديم المنظم للمهنة: " يمكن أن يترتب على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، المسؤولية الانضباطية تجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية " .

التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة،⁽¹⁾ لكن لا نجد حكم يتعلق بتشكيلة هذه اللجنة أو كيفية عملها، غير أنه قد يرجع إلى تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة في هذه الحالة.⁽²⁾

يتشكل المجلس الوطني للمحاسبة من:⁽³⁾

- رئيس المجلس قد يكون وزير المالية أو ممثله.
- الرئيس المزاوول مهنته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ممثل الوزير المكلف بالمالية.
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني.
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة.
- ممثل الوزير المكلف بالاحصائيات.
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي.
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة.
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة.
- ممثل عن بنك الجزائر.
- ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.
- ممثل عن الجمعية المهنية للبنوك والمؤسسات المالية.
- ممثل عن جمعية شركات التأمين.
- ممثلين (02) عن الشركات القابضة العمومية.

¹. المادة 63 فقرة 01 من القانون 01/10 المنظم للمهنة: " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة ... " .

². المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، ج.ر.ع. 56، المؤرخة في 01 أكتوبر 1996، ص.18.

³. المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المتعلق بالمجلس الوطني للمحاسبة.

- ستة (06) ممثلين للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- أستاذين (02) لهما رتبة أستاذ مساعد على الأقل في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.
يعين أعضاء المجلس المذكورين آنفا بموجب قرار الوزير المكلف بالمالية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد بناء على اقتراح الإدارات والمؤسسات والهيئات التي ينتمون إليها.⁽¹⁾

غير أن رئيس المجلس الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظ الحسابات والمحاسبون المعتمدون لا يعنى بهذا القرار.⁽²⁾

أمام هذا السكوت يتعين على المشرع الجزائري تحديد أعضاء لجنة التأديب، وهذا حتى لا يقع خطأ أو لبسا قد يؤدي إلى ضياع حقوق ممتهني هذه المهنة.

وعلى العكس المشرع الجزائري، نص المشرع المصري على أنه يختص مجلس التأديب بتوقيع العقوبات التأديبية على محافظ الحسابات المخطأ إذ يتشكل هذا المجلس من رئيس يعتبر وكيل نقابة التجاريين وعميد كلية التجارة بجامعة القاهرة، وكيل وزارة بالجهاز المركزي للحسابات يختاره مجلس النقابة من بين المقيدين بها وكذلك عضوين يعينهما مجلس النقابة لمدة سنة من بين أعضائه من شعبة التي ينتمي إليها العضو المحال إلى التأديب.⁽³⁾

¹ المادة 08 من المرسوم 318/96 المذكور سابقا.

² نفس المادة.

³ علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص. 256.

وبالرجوع إلى النظام الأمريكي، نجد أن سلطة البت في العقوبات التأديبية تعود لأعلى هيئة تشرف على المهنة وهو المعهد الأمريكي للمصادقة على الحسابات العمومية الذي يوقع العقوبة التأديبية.⁽¹⁾

بمجرد تحريك الخصومة التأديبية يبقى على ممارستها احترام بعض الإجراءات التي تتعلق أساسا بكيفية سير الدعوى أمام الجهات المختصة بالبت في الخصومة التأديبية.

الفرع الثاني: إجراءات الخصومة التأديبية

قبل إصدار الجهة المختصة لحكمها في القضية المطروحة أمامها، تمر القضية عبر إجراءات تتمثل أساسا في إجراءات التحقيق (أولا) ثم إجراءات أمام الجهة المختصة (ثانيا).

أولا: إجراءات التحقيق

تعهد إلى جهة معينة مسألة التحقيق حتى تعطى لهذا الإجراء مصادقية (01)، وأثناء هذه المرحلة تقوم الجهة المعنية بالتحقيق بمجموعة من الإجراءات للوقوف على العناصر المكونة للمسؤولية التأديبية (02).

01 - الجهة المكلفة بالتحقيق:

لا نجد في القانون رقم 01/10 المنظم للمهنة في الجزائر حكم يتعلق بالإجراءات أو بالجهة المعنية بهذا التحقيق، الأمر الذي يجعلنا نقف على هذه المسألة في القانونين الفرنسي (أ)، والمصري (ب).

¹. Alain Sayag, vol. I, op.cit., p. 592 : American Institute of Certified Public Accountants AICPA.

أ - في القانون الفرنسي:

إن الشكاوى في المسائل التأديبية المقامة ضد محافظ الحسابات ترفع أمام النائب العام على مستوى المجلس أو أمام الغرفة الجهوية، وتقوم هذه الجهة بدورها بنقل الملف مباشرة إلى محافظ الحكومة الموجود على مستوى الغرفة الجهوية،⁽¹⁾ ويبقى محافظ الحكومة المختص الذي تقع دائرة إختصاصه بمكان الغرفة الجهوية، ويتبع في ذلك إما موطن محافظ الحسابات أو المقر الاجتماعي للشركة في حالة مزاوله المهنة في الإطار الجماعي.

هذا الحكم لم يكن مكرس من قبل، فخلال قانون 1935⁽²⁾ كان الطعن التأديبي يرفع أمام لجنة مشكلة أساسا من محافظي الحسابات، فهذا الواقع جعل مسألة الطعن مسألة شكلية إذ يفتقر الإجراء برمته إلى المصداقية والشفافية، فخلال هذه الفترة عرفت هذه اللجنة محاباة كثيرة لأهل المهنة، فكان محافظ الحسابات في وضع الخصم والحكم في نفس الوقت، الأمر الذي عجل في هجر القانون السالف الذكر.⁽³⁾

ب - في القانون المصري:

على غرار نظيره الفرنسي، عهد المشرع المصري مسألة التحقيق إلى جهاز مستقل نوعا ما عن ذلك الذي يبيت في المسألة التأديبية، إذ تختص بالتحقيق لجنة تتألف من عضوين ينتخبهما سنويا مجلس النقابة من بين أعضاء هذا المجلس على أن يكون أحدهما من شعبة العضو المحال إلى التحقيق، أي أن يكون محافظ الحسابات هو الآخر،

¹. Pierre Mabilat, Les modifications apportées au statut professionnel des commissaires aux comptes par le décret du 07 décembre 1976 (suite et fin), JCP.02 février 1977, n°05, doctr., p. 2835.

². Renaud Salomon, Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes et garanties fondamentales de procédure, Droit des sociétés n° 01, janvier 2010, comm.17.

³. Le décret loi n°35/04.220 du 08 aout 1935 concernant les sociétés commerciales en France.

كما تضم هذه اللجنة عضو بمجلس الدولة بدرجة نائب على الأقل بإدارة الفتوى التابعة لوزارة المالية، ويتولى أحد الأعضاء هذه اللجنة توجيه الاتهام أمام مجلس التأديب.⁽¹⁾

وهكذا نهج المشرع المصري نهج نظيره الفرنسي في إرساء جهاز موازي يعمل عمل قاضي التحقيق في منظومة قد تشبه إلى حد بعيد الجهاز القضائي، رغم تفردتها بخصوصيات المهنة وطبيعة المسؤولية التأديبية بحد ذاتها.

ولا نجد عذرا للمشرع الجزائري في عدم نصه بوضوح على الإجراءات والجهات القائمة بالتحقيق في الدعاوى التأديبية المقامة ضد محافظي الحسابات، خاصة ونحن نعلم أن أول قانون إطار منظم للمهنة كان حديثا نوعا ما،⁽²⁾ وكان بالإمكان لمشرعنا الجزائري ذكر الجهات وإجراءات التحقيق والفصل في الأمور التأديبية على انفصال.

يعهد لهذه الجهات بعض الإجراءات التي يجب القيام بها من أجل التحقق من الوقائع.

02 – الإجراءات المكلفة بها:

لم يكن لمشرعنا الجزائري موقف في هذه المسألة، فلا نجد حكما خاصا بها لا في القانون الإطار المنظم للمهنة ولا القوانين المكملة له، الأمر الذي يدعونا إلى الوقوف على هذه الإجراءات في كل من القانون الفرنسي (أ) والقانون المصري (ب).

أ – القانون الفرنسي:

¹. المادة 58 من القانون رقم 40/72 الذي جاء ليلغي جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية التي أنشأت سنة 1946، وحلت محل هذه الجمعية شعبة المحاسبة والمراجعة في نقابة التجار بمصر والمعدل بموجب قانون الضرائب لسنة 2005.

². سنة 1966 كانت فرنسا قد نظمت هذه المهنة بواسطة القانون رقم 537/66 المؤرخ في 24 أوت 1966 وبالتالي كان يمكن للمشرع الجزائري الاستفادة من ذلك.

تبدأ إجراءات التحقيق في فرنسا من وقت إستلام محافظ الحكومة للشكوى من طرف النائب العام أو المجلس الجهوي.

فأثناء قيامه بالتحقيق مع العضو النقابي (سانديك) قد يظهر للمحافظ الحكومة أنه غير مختص إقليمياً، فينقل وبدون تأخير أوراق القضية إلى محافظ الحكومة المختص.⁽¹⁾

بطلب من ممثل النيابة في اللجنة التأديبية، يباشر العضو النقابي إجراءات جمع المعلومات المتعلقة بالتحقيق وهذا في خلال مهلة شهرين،⁽²⁾ وفي نفس السياق يمكن للعضو النقابي أن يأمر محافظ الحسابات المحال تأديبياً أو زميلاً له أو كل شخص بإعطائه وثيقة أو معلومات تهم القضية المحالة على اللجنة التأديبية.⁽³⁾

لا يمكن التكلم عن الوجاهية في هذه المرحلة بالذات، فلا يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلع على الوثائق أو المعلومات التي تخص قضيته إلا بعد استدعائه للهيئة الفاصلة في القضية ككل.⁽⁴⁾

وفي آجال لا تتعدى الشهرين عن وقت تسلمه الوثائق، يعيد العضو النقابي ملف القضية مع ملاحظاته إلى ممثل النيابة داخل الهيئة التأديبية،⁽⁵⁾ وإذا ما رأى هذا الأخير أن الوقائع تشكل خطأ تأديبي يخطر الغرفة الجهوية التأديبية بالقضية من أجل البت فيها،⁽⁶⁾ وفي هذه الحالة ينبغي عليه استدعاء محافظ الحسابات المحال تأديبياً برسالة موصى عليها مع إشعار بالوصول.⁽⁷⁾

¹. Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 46.

². Code de commerce Français, art. R. 822-36.

³. L'art.R.822-37 du code de commerce Français

⁴. Ch.reg.discipline, n° 539.10 mai 2005.

⁵. L'art.R.822-36 du code de commerce Français.

⁶. L'art.R.822-36 du même code.

⁷. L'art.R.822-36 du même code.

غير أنه قد لا يجد ممثل النيابة لدى المجلس ما يفيد وجود خطأ تأديبي أو يجد العناصر والمعلومات التي جمعها محافظ الحكومة والعضو النقابي غير كافية لإحالة الملف إلى المجلس الجهوي، ففي هذه الحالة يقوم ممثل النيابة بحفظ الملف.⁽¹⁾

بمجرد صدور هذا القرار عن ممثل النيابة، يقوم أمين مكتب الغرفة بإعلام كل من محافظ الحسابات، النائب العام لدى المجلس، رئيس الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات ورئيس الشركة الجهوية كذلك.⁽²⁾

وفي هذه الحالة يحق لرئيس الشركة الوطنية أو الشركة الجهوية لمحافظي الحسابات أن يطلع على الوثائق وأوراق الملف، وإذا ما إرتأى أن القرار غير صائب، وأراد متابعة محافظ الحسابات المحال تأديبياً، فيحق له إخطار مباشرة رئيس الغرفة الجهوية التأديبية المختصة إقليمياً.⁽³⁾

¹. L'art.94 du décret n° 69/810 préc.

². L'art.94 du décret 69/810 préc.

³. Ibid.

ب - القانون المصري:

لم يذكر المشرع المصري الإجراءات الواجب إتباعها في مسألة التحقيق حول شكوى ضد محافظ الحسابات، وترك ذلك لأعضاء اللجنة من أجل التصرف واتخاذ أي إجراء قد يجدونه ضرورياً.

ولا نجد المشرع المصري صائبا في موقفه، لأن من شأن ذلك فتح باب الاجتهادات قد تضيع حقوق محافظ الحسابات المحال تأديبيا، لذلك يجب ضبط هذه المسألة كما فعل تماما المشرع الفرنسي.

بعد الانتهاء من التحقيق تتسلم الجهة المختصة بالنظر في موضوع الدعوى التأديبية الأوراق من أجل البت في القضية.

ثانياً: الإجراءات المتخذة أمام الجهة المختصة

هناك إجراءات تتعلق بإتصال الغرفة الجهوية التأديبية بالقضية (01) وإجراءات تتعلق بسير القضية أثناء النظر في الخصومة التأديبية (02).

01 - الإجراءات الأولية:

لا نجد مثل هذه الاجراءات في القانون الجزائري المنظم للمهنة، وبالرجوع إلى القانون المصري نجده قد اشترط وجود قرار يصدر من مجلس النقابة حتى تقبل الدعوى أمام مجلس التأديب.⁽¹⁾

أما في فرنسا يحق للغرفة الجهوية التأديبية إلغاء كل الإجراءات المتعلقة بإخطارها القضية إذا لم تذكر في الإخطار الوقائع التي تشكل خطأ تأديبي يستوجب مساءلة محافظ الحسابات.⁽²⁾

¹. المادة 59 من القانون المصري رقم 40/72 السالف الذكر المعدل بموجب قانون الضرائب لسنة 2005.

². Haut cons. commissariat aux comptes, décision n° 602, 11 octobre 2007.

كما أعتبر قرار الإخطار الذي يذكر وقائع عامة دون تحديد مكان وزمان وقوعها سببا كافيا لإلغاء الغرفة الجهوية لهذا الإخطار واعتباره معيبا من حيث الشكل.⁽¹⁾

ولقد أكد أحد الفقهاء الفرنسيين⁽²⁾ على أن مثل هذه الإخطارات، أي الإخطار الذي يأتي بوقائع عامة، قد لا تتيح لمحافظ الحسابات المحال تأديبيا الفرصة لتحضير دفاعه كما يجب.⁽³⁾

إن وجود عيب في كيفية إخطار الغرفة الجهوية قد لا يؤدي فقط إلى بطلان الإخطار بل يؤدي كذلك إلى بطلان الإجراء وبالنتيجة بطلان القرار المتحصل عليه من الدرجة الأولى أي من الغرفة الجهوية التأديبية،⁽⁴⁾ فهذا يعطي الحق لهذه الهيئة في إعادة الملف من جديد إلى ممثل النيابة في الهيئة من أجل إعادة الإخطار بالصورة الصحيحة.⁽⁵⁾

02 - إجراءات سير الخصومة:

لقد كان للاتفاقية الأوروبية لحماية حقوق الإنسان والحريات الأساسية بصمة في هذا المجال تكرست عبر خلق قواعد وإجراءات وجب إحترامها أثناء سير الخصومة التأديبية (أ)، وانعكس ذلك على القواعد القانونية الموجودة في القانون الفرنسي والتي تنظم هذه المسألة (ب).

أ - في إطار الاتفاقية الأوروبية:

¹. Décision ch.rég. discipline n° 538, 10 décembre 2004.

². Augustin Robert, op.cit., p.45.

³. Ibid : « Ces citations ne permettent pas, en effet, a l'intéressé de préparé sa défense et de répondre aux poursuites disciplinaires ».

⁴. Haut cons. commissariat aux comptes, déc. N° 602, 11 octobre 2007.

⁵. Ibid.

من ضمن الإجراءات التي أكدت عليها الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان والحريات الأساسية في مجال الخصومة التأديبية لمحافظي الحسابات، وجوب أن تكون الجلسات علنية تحت طائلة بطلان كل الإجراءات وتعرض الحكم للإبطال.⁽¹⁾

لكن يمكن لرئيس الجلسة أن يأمر بأن تكون الإجراءات والجلسة بصورة سرية بطلب من محافظ الحسابات نفسه أو نظرا لطبيعة القضية التي قد تتعلق بالنظام العام والآداب العامة أو وجود معلومات قد يؤدي تسريبها إلى خرق مبدأ السر المهني.⁽²⁾ وتعتبر الجلسة علنية إذا حضر محافظ الحسابات المحال تأديبيا إلى جميع المناقشات، وهكذا فلا يقبل طعنه بإبطال الإجراءات.⁽³⁾

ولقد جاء في المادة 06 من الاتفاقية الأوروبية المذكورة سابقا أن محافظ الحسابات له كامل الحرية في الحضور شخصيا أو أن يكون ممثلا عن طريق محاميه.⁽⁴⁾ عندما تنتهي التحقيقات يقوم محافظ الحكومة⁽⁵⁾ بإبداء ملاحظاته سواء شفاهة أو بالكتابة، ولكنه يلزم بإبلاغها إلى محافظ الحسابات المحال تأديبيا تحت طائلة بطلان القرار المتوصل إليه.⁽⁶⁾

ب - في إطار قواعد القانون الفرنسي:

لقد حددت قواعد المرسوم 810/69 في فرنسا أهم المراحل التي تمر بها الإجراءات التي تتم أمام الغرفة الجهوية التأديبية، إذ يبدأ المقرر بتلاوة مقرره علنا،⁽⁷⁾ ثم يأتي الإجراء الثاني المتمثل في سماع محافظ الحسابات المحال تأديبيا من طرف الهيئة

¹. C.E. 25 juin 2003, n° 228239, Juris Data n° 2003-066156.

². L'art.R.822-43 du code de commerce Français.

³. Haut cons. commissariat aux comptes, déc. N° 582, H3C, 18 mai 2006.

⁴. Déc ch. Rég. discipline, n° 584, 23 juin 2006 : « Le commissaire aux comptes puisse choisir de ne pas comparaitre et d'être représenté par son avocat ».

⁵. لم يصبح يطلق عليه هذا الإسم بل أصبح يسمى القاضي المكلف بالنيابة فهو ممثل الحق العام (النيابة) داخل الغرفة الجهوية التأديبية.

⁶. C.E. 05 juillet 2004, n° 242444, juris Data n° 2004-067121.

⁷. L'art. 96 al. du décret n° 69/810 préc.

التأديبية، ويمكن لهذه الهيئة أن تأمر بسماع أي شاهد تجد شهادته مهمة في القضية، كما يمكنها إعادة فتح تحقيق آخر إذا ارتئت بأن التحقيق السابق لم يكن مفيداً.⁽¹⁾

ثم يأتي القاضي ممثل النيابة (محافظ الحكومة) ويقدم ما توصل إليه بصورة شفوية أو كتابية، ويعطى نفس الحق لمحافظ الحسابات المحال تأديبياً من أجل تقديم دفعه سواء عن طريق ممثله أو زميل له أو محاميه.⁽²⁾

ويقوم كل من النائب العام لدى المجلس ورئيس الهيئة التأديبية بتوجيه مذكرة يشرحان فيها العناصر المكونة للخطأ التأديبي ويحللون فيها الإثباتات التي توصلت إليها لجنة التحقيق ويعطون فيها ملاحظاتهم وكذلك توصياتهم، لا سيما تلك المتعلقة بالعقوبات.⁽³⁾

كما يمكن سماع العضو النقابي (سانديك) إذا ما طلب ذلك بغية شرح بعض الوقائع أو تحليله لبعض النتائج.⁽⁴⁾

يختم النائب العام ببعض الملاحظات وينسحب كل من محافظ الحسابات والقاضي الممثل للنيابة والعضو النقابي تاركين أعضاء الهيئة التأديبية للتداول ثم إصدار حكمهم.

لا نجد في القانون الجزائري المنظم للمهنة مثل هذه الإجراءات التي هي ضرورية من أجل الحفاظ على الحقوق، سواء ما تعلق منها بمحافظ الحسابات المحال تأديبياً أو حقوق الغير المتمثل هنا أساساً في الجهاز المشرف على المهنة.

عند استصدارها للقرار، يجب على الهيئة التأديبية إحترام بعض الشروط والقواعد الجوهرية التي تحكم هذه المرحلة.

¹. L'art. 92 al. 01 du décret préc.

². L'art. 92 al. 02 du décret préc.

³. L'art. 92 al. 03 du décret préc.

⁴. L'art. 92 al. 04 du décret préc.

الفرع الثالث: صدور القرار

تنتهي الخصومة التأديبية بصدور قرار من الهيئة المكلفة بالبت في المسائل التأديبية المتعلقة بمحافظي الحسابات، يكون لهذا القرار حجية على أطراف الخصومة التأديبية لكنه لا ينتج آثاره إلا إذا جاء وفقا للأوضاع القانونية، وبالتالي لا يمكن استصدار قرار إلا إذا أحترمت الشروط الشكلية والموضوعية في إصداره (أولا) بحيث تجعل هذا القرار يتمتع بخصائص (ثانيا).

أولا: الشروط الواجب توافرها في القرار

علينا أن نتكلم عن الشروط الموضوعية التي يجب أن تتوفر في القرار الصادر عن الهيئة التأديبية (01) ثم الشروط الشكلية (02).

01 - الشروط الموضوعية:

تأتي في مقدمة الشروط الموضوعية التي يجب توافرها في القرار الصادر عن الهيئة التأديبية الشفافية،⁽¹⁾ فمبدأ الشفافية نادت به الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان والحريات الأساسية في مادتها 6-1، فقد أعتبر القرار الصادر ضد محافظي الحسابات من جهتين تأديبيتين مشكلتين من عضو كان في الدرجة الأولى وشارك كذلك مع أعضاء الدرجة الثانية في صياغة القرار الصادر عن الهيئة الثانية معيب، كونه لا يحترم مبدأ الشفافية التي تقوم عليها سياسة التقاضي على درجتين.⁽²⁾

كما اشترط القانون على أن يكون القرار الصادر عن الهيئة التأديبية مسبب، وهذا سواء كانت الهيئة التأديبية للدرجة الأولى أو للدرجة الثانية، وهذا من شأنه جعل أعضاء

¹. وهذا يجعل هذه الهيئات تعمل في إطار القواعد العامة التي تحتكم إليها الجهات القضائية العادية، تأتي في مقدمة هذه القواعد الوجيهة والعلنية التي تسمح للمتابع أمام هذه الجهة تقديم دفاعه.

². C.E. 12 octobre 2009, n° 311641, Bull . Joly Sociétés, 2010., p. 166.

الهيئة الثانية يراقبون أعضاء الهيئة الأولى المصدرة للقرار التأديبي، وكذلك إتاحة الفرصة لقضاة الموضوع الوقوف على الأسباب المذكورة في قرار الدرجة الثانية.⁽¹⁾

وتجدر الإشارة إلى أنه تُعتبر من قبيل الشروط الموضوعية التي يجب توافرها في القرار، إرجاء صدور الحكم إذا كان الخطأ الجزائي هو نفسه الخطأ المتابع به محافظ الحسابات تأديبياً، فينبغي في هذه الحالة إرجاء الحكم الفاصل في المسائل التأديبية إلى حين الفصل في موضوع المتابعة الجزائية.⁽²⁾

ولا ينبغي القول بأن التكييف الجزائي للخطأ يلزم الهيئة التأديبية بالأخذ به، بل يلزمها فقط من حيث مادية الأفعال، أما التكييف فيبقى الجهاز الفاصل في المسائل التأديبية حر في الأخذ بأي تكييف.⁽³⁾

إضافة إلى شروط موضوعية أقرتها التشريعات المقارنة، وجب احترام شروط شكلية عند إصدار القرار التأديبي.

02 - الشروط الشكلية:

تأتي على رأس الشروط الشكلية قاعدة الأغلبية التي وجب أن تتوفر لصدور القرار، فلا نجد حكماً في القانون الجزائري ينظم كيفية اتخاذ قرار اللجنة التأديبية، هل بالأغلبية أم بالإجماع؟

¹. C.E. 18 octobre 1989, JCP, éd.G., 1999, II, p. 21693.

². Renaud Solomon, L'originalité de la responsabilité disciplinaire des commissaires aux comptes, 1^{er} partie, Droit Sociétés 2002, chronique 5, n°56.

³. C.E. 18 octobre 1989, JCP., éd., II, 1991, p. 21693, note Mémeteau.

لقد أقرّ المشرع الفرنسي بأن قرارات الهيئات التأديبية تصدر بأغلبية، غير أنه أكد في ذات السياق بأن قرارات الغرفة الجهوية التأديبية تأخذ بالأغلبية دون أن يرجح صوت الرئيس،⁽¹⁾ عكس الغرفة الوطنية أين يمكن ترجيح صوت الرئيس إذا ما وقع تعادل في الأصوات.⁽²⁾

ثاني شرط شكلي مهم بالنسبة للقرار الصادر عن الهيئة التأديبية - لأن في غيابه قد يصاب القرار بعيب يجعله عرضة للإبطال - هو التصريح العلني أمام الجمهور بالقرار الصادر ضد محافظ الحسابات، نذكر فقط أن هذه القاعدة لم تكن وليدة القانون،⁽³⁾ بل كانت نتيجة اجتهاد فقهي.⁽⁴⁾

وهذا الحكم يدخل في إطار ما دعت إليه الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان والحريات الأساسية.

كما يعتبر تبليغ القرار إلى الأفراد المعنية من قبيل الشروط الشكلية التي يجب أن تحترم تحت طائلة عدم تحقيق القرار لنتائجه، تأتي في مقدمتها توقيع العقوبة على محافظ الحسابات المحال تأديبياً.⁽⁵⁾

فيبليغ القرار خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ النطق به بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.⁽⁶⁾

¹. L'art. 99 du décret 69/810 préc., réd. par le décret 93/09 du 04 janvier 1993, art. 13: « la décision (...) est prise à la majorité sans que la voix du président soit prépondérante ».

². Philippe Merle, Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes, op.cit., p. 177: « En cas de partage égal des voix, la voix du président est prépondérante ».

³. لا نجد في القانون الفرنسي المنظم للمهنة أو ذلك المنظم للشركات التجارية في فرنسا ولا حتى القانون التجاري الفرنسي لا سيما موادته ت. 822-49 و ت. 822-50 حكماً ينص على هذا الشرط.

⁴. Renaud Salomon, L'originalité de la responsabilité disciplinaire des commissaires aux comptes, op.cit., p. 56 : « ... nous étions de longue date favorable à la publicité des débats que du prononcé de la sanction disciplinaire ».

⁵. L'art. 94 al. 04 du décret n° 69/810 préc. : « la décision est signifiée dans les quinze jours de son prononcé, par lettre recommandée avec accusé de réception à »

⁶. Ibid.

أما عن الأطراف المشمولين بالتبليغ فهم: الشخص أو الهيئة التي إشتكت، محافظ الحسابات، رئيس الغرفة الوطنية التأديبية، رئيس الغرفة الجهوية التأديبية، النائب العام، القاضي ممثل النيابة.⁽¹⁾

من ضمن الشروط الشكلية التي يجب أن تتوفر في القرار الصادر عن الهيئة التأديبية، البيانات المتعلقة بالشخص المكلف بدفع أتعاب المحققين والخبراء إذا ما تم الاستعانة بهم في إطار تحقيق تكميلي.⁽²⁾

كما ينبغي نشر هذه القرارات على مستوى نشرة الإعلانات الخاصة بمهنة محافظي الحسابات عن طريق أمين مكتب الهيئة التأديبية.⁽³⁾

هذا فيما يخص الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها في القرار الصادر عن الهيئات التأديبية المختصة بالنظر في الدعاوى المقامة ضد محافظي الحسابات، فماذا عن الخصائص التي تميز هذا القرار ؟

ثانيا: خصائص القرار

إن من ضمن خصائص القرار الصادر عن الهيئات التأديبية هو أنه قرار يحمل عقوبات قد تصل إلى حد حرمان محافظ الحسابات من ممارسة المهنة.⁽⁴⁾

فقرارات الهيئات التأديبية قد تحمل في طياتها الشطب أو المنع المؤقت من ممارسة المهنة سواء بالنسبة لمحافظ الحسابات الفرد أو شركة محافظة الحسابات،⁽⁵⁾ لذلك كان لا

¹. Pierre Mabilat, Les modifications apportées au statut professionnel des commissaires aux comptes par le décret du 7 décembre 1976 (suite et fin), op.cit., p. 2835.

². L'art.116 du décret n° 69/810 préc.

³. L'art. 110 du décret préc. : « ... et elles sont publiées au BODACC aux soins du secrétaire de la chambre nationale ».

⁴. Renaud Salomon, Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes et garanties fondamentales de procédure, op.cit., p. 19.

⁵. Renaud Salomon, L'originalité de la responsabilité disciplinaire des commissaires aux comptes, op.cit., p. 57.

بد على رئيس الهيئة التأديبية إعلام المؤسسات التي منع محافظ الحسابات من ممارسته لمهامه على مستواها سواء بصفة مؤقتة أو نهائية.⁽¹⁾

وفي هذه الحالة تبقى على الشركات أو المؤسسات التي مسها القرار أن ترفع دعوى أمام الجهات القضائية المختصة من أجل تعويض محافظ الحسابات الموقف بآخر بسبب وجود مانع من موانع أداء مهامه.⁽²⁾

ومن بين الخصائص التي يتميز بها قرار الهيئة التأديبية هي احتوائه على معلومات بخصوص مواعيد الطعن بالاستئناف إذا كان القرار صادر عن الدرجة الأولى أو الطعن أمام القضاء في حالة صدوره عن الهيئة التأديبية الأعلى.⁽³⁾

وتدخل هذه البيانات في إطار حماية حقوق الأطراف سواء المشتكين أو المشتكى منهم، لأنه من الممكن أن يصدر قرار بحفظ أوراق الملف كونها لا تشكل خطأ تأديبي، فيكون على المشتكى أو رئيس الغرفة الوطنية التأديبية التصرف كل على حسب الحقوق التي أعطيت له بموجب القانون.⁽⁴⁾

ويتميز القرار التأديبي إضافة إلى الخصائص التي ذكرناها سابقا بقابليته للتنفيذ، إذ يكون القرار الصادر عن هيئة الدرجة الأولى قابلا للتنفيذ بمجرد إنقضاء المهلة المقررة قانونا للطعن بالاستئناف.⁽⁵⁾

وهكذا فإن قرار الغرفة الجهوية التأديبية في فرنسا يكون قابلا للتنفيذ بعد إنقضاء مهلة شهر المقررة لإستئناف هذه القرارات.⁽⁶⁾

¹. Pierre Mabilat, Les modifications apportées au statut professionnel des commissaires aux comptes par le décret du 07 décembre 1976 (suite et fin), op.cit., p. 2835.

². Joël Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 47.

³. C.A. Paris, 28 juin 2005, Juris Data n° 2005-274512.

⁴. L'art.94, al.04 du décret n° 69/810 préc.

⁵. Haut cons. commissariat aux coptes, déc. N° 593, 10 mai 2007 confirmée par C.E. 13 février 2008, n° 307363.

⁶. L'art.99 al.03 du décret n° 69/810 préc.

وتكون القرارات التأديبية الصادرة عن هيئات الدرجة الثانية قابلة للتنفيذ بمجرد تبليغها لمحافظ الحسابات المحال تأديبياً، ويبقى لهذا الأخير التوجه إلى القضاء من أجل إبطال القرار غير أن هذا الطعن لا يوقف تنفيذ القرار.⁽¹⁾

كما يوصف القرار الصادر عن آخر درجة تأديبية بأنه قرار حائز لقوة الشيء المقضي فيه فيما يخص المساءلة التأديبية، وبالتالي يكون ملزماً للأطراف ككل بداية من المعني بالأمر محافظ الحسابات المتابع تأديبياً.⁽²⁾

وفي حالة وجود إتحاد للخطأ التأديبي مع الخطأ الجزائي فإن الهيئة التأديبية يمكن لها أن تأخذ بالتكليف الذي جاء في تسبيب الحكم الجزائي إذا اقتضت بذلك، لأنه كما ذكرنا سابقاً⁽³⁾ فإن الهيئة التأديبية ليست ملزمة إلا بمادية الأفعال المتوصل إليها في الحكم الجزائي وتبقى حرة في مسألة التكليف القانوني.⁽⁴⁾

إذا جاء القرار الصادر عن الهيئة التأديبية وفقاً للأوضاع القانونية المقررة ومحترماً للشروط الشكلية والموضوعية التي يجب أن تتوافر فيه، أنتج جميع آثاره بما في ذلك قابليته للتنفيذ وتوقيع العقوبات على مرتكبي الأخطاء التأديبية.

المطلب الثاني: آثار المتابعة التأديبية على محافظ الحسابات

بمجرد قيام كل العناصر المكونة للخطأ التأديبي تقوم مسؤولية محافظ الحسابات تأديبياً اتجاه الجهاز الفني المشرف على المهنة، وهكذا يحق للجهة الفاصلة في المواد التأديبية تسليط عقوبات على محافظ الحسابات المحال إليها تأديبياً، وتتفاوت درجات العقوبة حسب جسامة الخطأ، فقد تكون عقوبات معنوية (الفرع الأول)، غير أن هذه العقوبات قد تأخذ أقصى شكل لها إذ تحد مؤقتاً أو نهائياً من ممارسة محافظ الحسابات

¹. L'art.107 al.03 du décret n° 69/810 préc.

². Déc. Ch. Rég discipline, n° 613, 18 décembre 2007.

³. أنظر مسألة تكليف الخطأ التأديبي في الباب الأول، ص. 75 وما يليها.

⁴. Déc. Ch. Rég. Discipline, n° 558, 13 décembre 2004.

لمهامه (الفرع الثاني) ويبقى لمحافظ الحسابات المعاقب تأديبياً الحق في الطعن الذي يترتب عليه آثار قانونية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: العقوبات الأدبية (المعنوية)

قد لا يكون الخطأ الذي ارتكبه محافظ الحسابات خطأ جسيماً، فتكون بذلك العقوبات مخففة نوعاً ما إذ لا تمس حق محافظ الحسابات في ممارسته المهنة، وإنما تتعلق فقط بملاحظات عادة ما تكون لها فائدة ردعية (أولاً) لكن هذه العقوبات رغم أنها ليست غليظة إلا أنها لها آثار قد لا تقل خطورة عن آثار العقوبات السالبة للحقوق (ثانياً).

أولاً: العقوبات

إن العقوبات المقررة لمحافظ الحسابات في هذه الحالة قد تكون إما إنذار (01) أو

توبيخ (02).

تعتبر هذه العقوبة أول درجات العقاب المقررة للأخطاء المهنية ككل بما في ذلك الخطأ المهني لمحافظ الحسابات.⁽¹⁾

ولقد أكدّ المشرع الجزائري على هذا النوع من العقوبات في القانون المنظم للمهنة في الجزائر عندما نص على أن العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها ضد محافظ الحسابات المحال تأديبياً تكون وفق ترتيب تصاعدي حسب خطورتها وذكر في أول هذه العقوبات الإنذار.⁽²⁾

فمثلاً عقوبة الإنذار لا تمنع محافظ الحسابات من مزاولة مهنته، لا على الصعيد الفردي ولا على المستوى الجماعي، بل يبقى محافظ الحسابات يزاول مهامه العادية.

فهذه العقوبة مستوحاة أصلاً من علاقة العمل، أي علاقة العامل ورب العمل، لهذا وجهت انتقادات كثيرة لهذا النوع من العقوبات كونه يساوي ما بين العامل ومحافظ الحسابات وما بين رب العمل والجهاز المشرف على المهنة، وهذا غير صحيح.⁽³⁾

فعلاقة محافظ الحسابات بالجهاز الفني المشرف على المهنة ليست علاقة عمل بقدر ما هي علاقة إشراف لا غير،⁽⁴⁾ غير أن هناك جانب من الفقه⁽⁵⁾ يؤكد أن العلاقة تتعدى الإشراف لتصبح علاقة وصاية وإلا لما كان للجهاز الفني المشرف على المهنة الحق في تسليط العقوبة وهذا من شأنه التأثير على المهنة.⁽⁶⁾

¹. Alain Sayag, vol. II, op.cit., p. 684.

². المادة 63 فقرة 02 من القانون 01/10 المنظم للمهنة في الجزائر.

³. Jean François Barbiéri, Commissaire aux comptes, G.L.N. Joly, Pratique des affaires, 1996, n° 135.

⁴. Ibid.

⁵. Alain Sayag, vol. II, op.cit., p. 685.

⁶. Ibid. « L'efficacité de cette Self régulation semble actuellement contestée, au point que l'on se demande s'il ne faut pas retirer à la profession le pouvoir de faire sa propre police ».

وهكذا فقد يوجه إلى محافظ الحسابات المتابع تأديبيا عقوبة الإنذار كلما استطاعت الهيئة المختصة بالنظر في الخصومة التأديبية إثبات وجود خطأ مهني يستوجب هذه العقوبة.

ورغم أن عقوبة الإنذار ليست خطيرة كونها لا تحرم محافظ الحسابات من عضويته في المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات ولا تحرمه كما ذكرنا في الفقرات السابقة من مزاوله مهامه، إلا أن لها آثار سلبية سيأتي الحديث عنها لاحقا فيما يتعلق بآثار هذه العقوبة على محافظ الحسابات.

02 - التوبيخ:

فعقوبة التوبيخ مثلها مثل عقوبة الإنذار - لكن مع بعض من التشديد - تتقرر كلما كان هناك خرق للمبادئ العامة التي تحكم أداء المهام المنوطة بمحافظي الحسابات لدى الشركات أو المؤسسات التي تقع تحت رقابتهم.⁽¹⁾

تجدر الإشارة إلى أن المشرع المصري في قانونه⁽²⁾ المنظم لمهنة محافظ الحسابات لم يعتمد عقوبة التوبيخ، فراح يستبدلها بعقوبة الإنذار وبديل من الإنذار وضع عقوبة لفت الانتباه.⁽³⁾

أما المشرع الفرنسي فاعتمد نفس العقوبات في المرسوم 810/69 المنظم للمهنة في فرنسا.⁽⁴⁾

ولقد ارتبطت عقوبة التوبيخ ببعض الأفعال بذاتها، فقد يعاقب محافظ الحسابات بعقوبة التوبيخ في حالة إذا ما خرق القواعد التي تتعلق بحالات التنافي سواء المباشرة أو

¹. Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 202.

². القانون رقم 40/72 المعدل بموجب قانون الشركات رقم 1981/159 الذي نظم مهنة المحاسبة والمراجعة فقصر مراجعة حسابات شركات المساهمة والتوصية بالأسهم على من تتوفر فيهم الشروط الخاصة بمزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة والمعدل بموجب قانون الضرائب لسنة 2005.

³. المادة 01/58 من القانون السالف الذكر.

⁴. L'art. 89 du décret n° 69/810 préc. : « les peines en couvres sont: l'avertissement , la réprimande »

غير المباشرة،⁽¹⁾ كما يعتبر فعل إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها أو تقديم حسابات خاطئة من ضمن الأخطاء التي تستوجب توجيه عقوبة التوبيخ لمحافظ الحسابات.⁽²⁾

¹. Déc.ch.rég. discipline n° 53/16 03 79 ; Ibid n° 130/23 06 82.

². Déc.ch.rég. discipline n° 32/21 01 77 ; Ibid n°47/10 10 78, Ibid n° 136/ 04 11 82.

ويبقى فعل عدم إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية يتأرجح تارة ما بين عقوبة الإنذار⁽¹⁾ وتارة أخرى ما بين عقوبة التوبيخ.⁽²⁾

ولقد أكدت دراسات أجريت من طرف فقهاء فرنسيين⁽³⁾ بأن معظم العقوبات المقررة لفعل عدم إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية هي عقوبة الإنذار أو التوبيخ، فكلا العقوبتين تتعلقان بعدم احترام للنصوص التنظيمية التي تحكم المهنة.

وبالرغم من اعتبار هذه العقوبات عقوبات ذات طابع أدبي،⁽⁴⁾ إلا أنها قد يكون لها آثار وخيمة خاصة تلك المتعلقة بعضوية محافظي الحسابات في الهيئات الفنية المشرفة على المهنة.

ثانيا - آثار هذه العقوبات:

رغم أن لهذه العقوبات قيمة أدبية⁽⁵⁾ إلا أن آثارها قد تتشدد خاصة في حالة إشهار العقوبة (01) وما يصاحبها من منع الترشح (02).

01 - إشهار العقوبة:

قد تكون لعقوبة التوبيخ أثر مشدد في حال ما إذا ما قررت الهيئة التأديبية نشرها وتبليغها للشركات التي يقوم محافظ الحسابات المحال تأديبيا بمراقبتها،⁽⁶⁾ فلا نجد في القضاء الجزائري تطبيقات لهذا الإجراء، غير أنه وبالرجوع إلى القضاء الفرنسي نجده قد استعمل كثيرا هذا الأسلوب،⁽⁷⁾ ويرجع السبب إلى الفائدة التي يعود بها الإشهار على

¹. Déc.ch.rég discipline n° 129/ 21 06 82.

². Déc.ch.rég discipline n° 70/ 03 02 80.

³. Yves Guyon et Georges Coquereau, Commissariat aux comptes, JCP., éd. G., 1969, I, 2290, n° 16.

⁴. « On oppose deux catégories de peines : celles à portée moral et celle privatiser de droit »: Alain Sayag, vol. I, op.cit., p. 508.

⁵. « Elles ont donc une valeur purement morale », Yves Guyon et Georges Coquereau, Le commissariat aux comptes, op.cit., p. 305.

⁶. L'art. 89 al. 03 du décret n° 69/810 préc.

⁷. Déc. ch. Rég. 63/ 21 01 80, Ibid n° 74/ 18 06 80.

الشركة، فمن جهة يكون للإشهار دور إعلامي إذ يعلم لشركة بوجود حكم تأديبي صادر في حق محافظ الحسابات الذي يمكس حساباتها،⁽¹⁾ ومن جهة أخرى يعطي لهذه الشركة الحق في رفع دعوى من أجل تنحية محافظ الحسابات.⁽²⁾

فمثل هذه العقوبات قد تضر كثيرا بمصالح محافظ الحسابات لأنها تصيب سمعته في أوساط رجالات المهنة، وبالتالي قد يحجم الكثير من رؤساء المؤسسات والقائمين بإدارة الشركات عن التعاقد معه في ظل علمهم بوجود سوابق - حتى وإن لم تكن سوابق جزائية - تجعل محافظ الحسابات يظهر بمظهر لا يريح المتعاملين معه من شركات، مؤسسات أو حتى أشخاص عادية كالمساهمين والشركاء، ورغم أهمية إجراء الإشهار هذا إلا أن قانونا المنظم للمهنة لم يشر إليه تاركا التساؤل حول جدوى وجود عقوبة دون إعلام من يهمهم الأمر بوجودها، وخاصة وأن محافظ الحسابات الذي كان محل هذه العقوبة لا زال على رأس هذه الشركة يراقب حساباتها.

وفي ظل سكوت القانون عن هذا الإجراء مع تصور إمكانية حدوث ضرر للشركة، فهل يجوز لها الرجوع على الجهاز المشرف على المهنة بصفته الجهاز المكلف بإصدار توجيهات مهنية، أو يمكن للشركة المتضررة الرجوع على الدولة وبالضبط على السلطة التشريعية في ظل تقاعسها عن تقنين مثل هذا الإجراء،⁽³⁾ الذي يعود بالنفع على الشركات.

لا نجد أنفسنا مستعدين من أجل استيعاب أفكار مثل هذه التي تعطي الحق للفرد أن يحاسب الدولة على سلطات تعتبر من السلطات السيادية. غير أن إمكانية مخاصمة الجهاز المشرف على المهنة في ظل غياب إجراء ساعد محافظ الحسابات على القيام بأعمال أضرت بمصلحة الشركة التي كانت محل مراقبة من طرفه، ممكنة جدا، كون الضرر هنا

¹. Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 203.

². L'art. 227 de la loi n° 66/537 du 24 juillet 1966 modifié par l'ordonnance 2000/912, 2000-09-18, JORF 21 septembre 2000.

³. Olivier Gohin, La responsabilité de l'Etat en tant que législateur, Revue International de Droit Comparé, RIDC., n° 02, 1998, p. 595 à 610.

كان النتيجة المباشرة لعدم علم الشركة بوجود متابعة تأديبية أصلاً، لأنه من شأنها أن تتخذ إجراءات تحفظية قد تتمثل أساساً في طلب تحجته من طرف القضاء.⁽¹⁾

وبالرجوع إلى نص المادة 715 مكرر 09 من القانون التجاري نجد كلمة الخطأ جاءت عامة، فيمكن أن يكون خطأ تأديبي، جنائي، أو مدني، وحتى أن العبارة جاءت بالخطأ وليس بحكم أو متابعة، ولا تقف آثار عقوبتي الإنذار والتوبيخ عند هذا الحد، بل يمكن لها أن تكون سبب لإقصاء محافظ الحسابات من العضوية في مختلف الأجهزة الفنية المشرفة على المهنة في البلاد.

02 - المنع من الترشح:

إن عقوبتي الإنذار أو التوبيخ يكون لهما قوة تنفيذية بمجرد تبليغ القرار التأديبي إلى محافظ الحسابات محل هتان العقوبتان.⁽²⁾

وقد تصاحب عقوبتي الإنذار أو التوبيخ عقوبة تكميلية أخرى تتعلق بالمنع من الترشح لمدة زمنية معينة،⁽³⁾ فأعطى القانون الفرنسي للهيئة التأديبية مكنة الحكم بعقوبات تكميلية تتمثل أساساً في حرمان محافظ الحسابات من الترشح في كل من المجلس، الغرف الجهوية أو الوطنية، لجان القيد الجهوية أو الوطنية وكل الهيئات التي لها علاقة بالمهنة.⁽⁴⁾ أما عن المدة المقدره للمنع فتركت للسلطة التقديرية لقضاة الخصومة التأديبية على أنه ينبغي أن لا تتجاوز مدة المنع عشر سنوات.⁽⁵⁾

¹. المادة 715 مكرر 09 من ق.ت.: " في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة ".
². Alain Sayag, vol.I, op.cit., p. 509.
³. L'art. 89 du décret n° 69/810 préc.
⁴. Déc. ch. Rég. discipline n° 18/ 26 06 73 ; ibid n° 63/ 21 01 80.
⁵. Yves Guyon et George Coquereau, Le commissariat aux comptes, op.cit., p. 305: « ... La chambre de discipline peut les accompagner d'une peine complémentaire d'inéligibilité aux divers organismes corporatifs, pendant dix ans au plus ».

عند الحكم بالمنع على محافظ الحسابات من الترشح في أي منصب في الهيئات الإدارية المتعلقة بالمهنة، فإن هذا المنع يمتد كذلك إلى حقه في الانتخاب ما دام الانتخاب والترشح مرتبطان ببعضهما البعض، وعليه لا يمكن لمحافظ الحسابات الممنوع من الترشح أن يقدم بالانتخاب نظرا لأن العقوبة الأولى تحتوي العقوبة الثانية.⁽¹⁾

غير أن هناك جانب من الفقه الفرنسي⁽²⁾ عارض هذه الفكرة وبشدة، إذ أكد على أن نصوص المتعلقة بالمسؤولية الجزائية والتأديبية وجب أن تفسر بصورة دقيقة غير متوسع فيها، ولم يربط حق الترشح بحق الانتخاب على غرار ما أكده البعض،⁽³⁾ وأعطى مثال عن عضو في الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات الذي لم يكن منتظما في اشتراكه فحرم من حق الانتخاب رغم أنه عضو، وبالتالي من حرم من حق الترشح قد لا يحرم بالضرورة من حقه في الانتخاب.⁽⁴⁾

إن الحكم على محافظ الحسابات من المنع من الترشح يجعله، في حالة ما إذا كان عضوا في أحد الهيئات المشرفة على المهنة، في وضعية تضطره وبقوة القانون إلى التوقف عن ممارسة مهامه في هذه الهيئة،⁽⁵⁾ غير أنه لم يوضح إن كان الإيقاف يتم بواسطة تبليغ هذا القرار إلى الجهات أو الهيئات التي يكون محافظ الحسابات المسائل تأديبيا عضوا فيها أو يقوم هذا الأخير بالاستقالة مباشرة إذا منع من الترشح.

¹. Emmanuel Du Pontavice, Application aux commissaires aux comptes de la loi du 04 aout 1981, Bull. CNCC. 1981, p. 293.

². Jean Hémar, François Terré et Pierre Mabilat, Sociétés commerciales, t. II, Dalloz, 1974.

³. Yves Guyon et Georges Coquereau, Commissariat aux comptes, le nouveau statut des commissaires aux comptes, JCP, éd. G., I, 1969, n° 16, p. 2290.

⁴. Jean Hémar, François Terré et Pierre Mabilat, ouvrage préc. : « Mais aucun texte ne dit, à l'inverse, que seuls les éligibles sont électeurs, Celui qui est déchu de la première qualité, par mesure disciplinaire, ne peut donc, sine lege, se voir retirer la seconde ».

⁵. Pierre Mabilat, Le nouveau statut professionnel des commissaires aux comptes, Rev. Soc., n° 79, 1970, p. 48.

قد تتشدد العقوبات المقررة ضد محافظ الحسابات المسائل تأديبيا إذا أقدم على أخطاء جسيمة لا يرتكبها آخرون في مثل وضعياته، فتجعله هذه الأخطاء عرضة لعقوبة سالبة لحقوقه الأساسية ولا سيما حقه في ممارسة المهنة.

الفرع الثاني: العقوبات السالبة للحقوق

إتيان محافظ الحسابات لأخطاء قد تكيف على أساس أنها أخطاء جسيمة يجعله موضوع عقوبات غليظة قد تصل إلى حد حرمانه من ممارسة مهنة محافظة الحسابات مدى الحياة (أولا)، فتكون لهذه العقوبات آثار سواء بالنسبة لمحافظ الحسابات الفرد أو شركة محافظة الحسابات (ثانيا).

أولا - العقوبات المقررة:

إن تسمية هذه العقوبات بالعقوبات السالبة للحقوق،⁽¹⁾ يرجع إلى كونها تسلب محافظ الحسابات حقه في ممارسة المهنة بصفة مؤقتة (01)، أو بصورة نهائية كما هو عليه الحال بالنسبة للشطب (02)، كما يعرف النظام الفرنسي عقوبة أخرى وهي ذات طابع مؤقت تتمثل في التوقيف المؤقت عن ممارسة المهنة إلى غاية صدور حكم جزائي (03).

01 - التوقيف المؤقت:

هي عقوبة تأديبية صادرة عن الجهة المختصة بالنظر في الخصومة التأديبية،⁽²⁾ ترمي إلى المنع المؤقت من ممارسة محافظ الحسابات لمهامه، فلا يصبح يتمتع محافظ الحسابات بهذه الصفة.⁽³⁾

وتجدر الإشارة إلى أنه في القانون الفرنسي كان هذا التوقيف عام يشمل جميع المؤسسات والشركات في فرنسا، لكن بعد التعديل،⁽⁴⁾ أصبح من الممكن أن تحكم الجهة التأديبية بالمنع المؤقت بصفة عامة أو يخص المنع بمؤسسات معينة، غير أن الجهات الفاصلة في القضايا التأديبية لا زالت تحكم بالمنع بالرغم من وجود إمكانية الحكم بصفة خاصة على مؤسسات معينة.⁽⁵⁾

¹. Alain Sayag, vol. I, op.cit., p. 508: « ... et celles privatives de droit ».

². تختص بالنظر في هذه الدعوى اللجنة التأديبية المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر، المادة 63 فقرة 01 من القانون 01/10 المنظم للمهنة.

³. Alain Sayag, vol. 01, op.cit., p. 510: « ... la suspension emporte, pendant toute sa durée, l'interdiction d'exercer la profession de commissaire et même de faire état de cette qualité ».

⁴. La loi du 03 juillet 1985 modifiant l'art. 89 du décret n° 69/810 préc.

⁵. « Mais cette faculté de limitation n'a pas été mise en œuvre par les juridictions disciplinaires ». Alain Sayag, vol. I, op.cit., p. 520.

تمتد فترة التوقيف في الجزائر لمدة أقصاها ستة (06) أشهر،⁽¹⁾ غير أن المنع المؤقت من ممارسة المهنة يمتد في فرنسا إلى خمس (05) سنوات، ولا نجد في القانون الجزائري حكم يتعلق بالتوقيف الخاص كما هو الحال عليه في فرنسا.⁽²⁾

يقع على عاتق رئيس الجهة التأديبية واجب إعلام المؤسسات والشركات التي خصها قرار المنع المؤقت لمحافظ الحسابات،⁽³⁾ ويتم إعلامهم عن طريق رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام.

وتطبق عقوبة التوقيف المؤقت سواء على محافظ الحسابات الفرد أو على شركات محافظة الحسابات.⁽⁴⁾

أما عن الحالات التي يحكم بها بالتوقيف المؤقت عن ممارسة المهنة فهي متعددة وكثيرة، فقد تتعلق هذه الحالات بخرق قواعد إستقلالية محافظ الحسابات ونزاهته،⁽⁵⁾ وهكذا فقد أعتبرت الجهة التأديبية محافظ حسابات مؤسسة بنكية في حالة عدم استقلال، عندما قام بعمليات لصالح البنك محل مراقبة منه نظرا لوجود منفعة مالية له في المؤسسة التي يراقبها، وهذا الخطأ يستوجب التوقيف المؤقت.⁽⁶⁾

كما أعتبرت حالات التنافي المباشرة أو غير المباشرة من الأسباب التي تؤدي إلى التوقيف المؤقت لمحافظ الحسابات إذا ما قام بمهامه وهو في إحدى هذه الحالات.⁽⁷⁾

¹. المادة 63 فقرة 02 قانون 01/10 المنظم للمهنة: " تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في: الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر " .

². Yves Guyon Guyon et Geairges Coquereau, Commissariat aux comptes, op.cit., p. 305.

³.L'art. 108 du décret n° 69/810 préc modifié par le décret n° 93/09 du 04 janvier 1993.

⁴. Pierre Mabilat, Le nouveau statut professionnel des commissaires aux comptes, op.cit., p. 56.

⁵. Alain Sayag, vol. I . préc. P. 510.

⁶. Déc. ch. rég. Disc. N° 69/03 03 80, Bull. CNCC. N° 01, 1980, p. 31.

⁷. Déc. ch. rég. Disc. N° 121/28 04 82, Bull. CNCC. N° 39, 1981, p. 141.

وقد يكون العود في مسألة خرق القواعد المنظمة لسير المهنة من الأسباب التي تؤدي إلى التوقيف المؤقت لمحافظ الحسابات،⁽¹⁾ مع الإشارة إلى أن عدم إحترام قواعد سير المهنة قد يعرض محافظ الحسابات إلى إنذار أو توبيخ كما ذكرنا سابقاً،⁽²⁾ غير أن معاودة الكرة قد يكون ظرف مشدد ينعكس على نوعية العقوبة.

غير أن التوقيف ممكن أن يكون نهائي، إذا كانت الأخطاء المرتكبة من طرف محافظ الحسابات أكثر جسامة من تلك التي قرر لها القانون عقوبة التوقيف المؤقت.

¹. Déc. ch. rég. Disc. N° 83/20 11 80, Bull. CNCC. N° 113, 1981, p. 83. La suspension pour des manquements répétés aux obligations inhérentes à la fonction de commissaire aux comptes.

². أنظر الفرع الأول عقوبة الإنذار والتوبيخ، ص.ص. 252 و 253.

02 – الشطب من الجدول:

إن للشطب آثار على ممارسة المهنة لكن هذه المرة بصفة نهائية عكس التوقيف المؤقت.⁽¹⁾

غير أنه في القانون الفرنسي يجوز لمحافظ الحسابات الذي حكم عليه بالشطب من الجدول وبعد فوات ثلاث سنوات أن يقدم طلب بإعادة تسجيله في القائمة من جديد، فإذا تم رفض الطلب ينتظر مرور ثلاث سنوات أخرى ويجدد طلبه بإعادة التسجيل في القائمة.⁽²⁾ فهذه العقوبة وكسابتها تحرم محافظ الحسابات من الصفة ككل، كما تحرمه كذلك من ممارسة مهام الإشهاد على الحسابات في جميع المؤسسات.⁽³⁾

يكون الهدف عادة من هذه العقوبة حماية شرف واعتبار المهنة عند ممارستها من طرف محافظي الحسابات،⁽⁴⁾ لذلك تبذوا العقوبة في أقصى أشكالها،⁽⁵⁾ لأن القاعدة المراد حمايتها هي قاعدة تدخل في إطار النظام العام للمهنة.

أما عن المخالفات التي قد يرتكبها محافظ الحسابات وتكون موضوع هذه العقوبة، فتتعلق أساساً بخرق محافظ الحسابات لأبجديات المهنة والقواعد الأخلاقية التي تحكم أداء مهام المصادقة على الحسابات.⁽⁶⁾

¹. Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 203.

². Alain Sayag, vol. I. op.cit., p. 511 : car au bout de trois ans, le commissaire peut demander une nouvelle inscription sur la liste ...

³. L'art. 111 du décret n° 69/810 préc.

⁴. Déc. ch. rég. disc. N° 183/02 02 85, Bull. CNCC. n° 183, 1985, p. 51 : « tendant à préserver l'honneur et la considération qui doivent s'attacher aux fonctions de commissaire aux comptes ».

⁵. « C'est une sanction particulièrement inflammante », déc. ch. rég. disc. n° 157/ 17 11 83, Bull. CNCC. n° 14, 1984, p. 31.

⁶. Jean Hémard, François Terré et Pierre Mabilat, op. cit., p. 662.

وهكذا أُعتبرت السرقة أو المساعدة على السرقة من الأفعال التي تجعل محافظ الحسابات عرضة لعقوبة الشطب من الجدول،⁽¹⁾ كما أُعتبرت المخالفات المتعلقة بالضرائب سببا لتعريض محافظ الحسابات للشطب من الجدول.⁽²⁾

¹. Déc. ch. rég. disc. N° 103/21 03 86, Bull. CNCC. N° 33, 1986, p. 121.

². Déc. ch. rég. disc. n° 117/02 04 82, Bull. CNCC. N° 121, 1982, p. 31.

وكقاعدة عامة فإن عقوبة الشطب قد تلحق بكل محافظ للحسابات الصادر في حقه حكما جزائيا.⁽¹⁾

ولقد أكدت الغرفة الوطنية التأديبية في فرنسا بأن عقوبة الشطب قد تأتي كأخر تدبير خاصة إذا كان انتماء محافظ الحسابات المحال تأديبيا لا يشرف المهنة بسبب عدم انضباطه وعدم نزاهته، وبالتالي تلجأ الهيئات التأديبية لهذا الإجراء حفاظا على مكانة المهنة وقيمتها.⁽²⁾

تطبق هذه العقوبة على شركة محافظة الحسابات إذا كانت المهنة تمارس في هذا الشكل.⁽³⁾

03 – المنع المؤقت من الممارسة المهنية:

انفرد بهذا الحكم المشرع الفرنسي⁽⁴⁾ عندما نصّ على إمكانية طلب النائب العام من الغرفة الجهوية التأديبية إيقاف محافظ الحسابات تأديبيا نظرا لأنه موضوع متابعة جزائية.⁽⁵⁾

إجراء رآه البعض⁽⁶⁾ خرقا صارخا لمبدأ قرينة البراءة، إذ من شأنه أن يعقد الأمور إذا ما أعطيت البراءة لمحافظ الحسابات المتابع جزائيا.⁽⁷⁾

ونجد أن هذا الموقف له ما يبرره من الناحية القانونية لأنه وعلى حسب رأينا يعد تزييدا خاصة إذا ما صدر حكم بالبراءة مع وجود خسائر فادحة للشركة التي كانت محل

¹. Déc. ch. rég. disc. n° 157/17 11 83, Bull. CNCC. N° 30, 1984, p. 11.

². Emmanuel Du Pontavice, Application aux commissaires aux comptes de la loi du 04 aout 1981, Bull, CNCC. 1981, p. 293.

³. L'art. 90 du décret n° 69/810 préc. modifié par le décret n° 85/665 du 03 juillet 1985.

⁴. L'art. 112 du décret 69/810 préc.

⁵. Ibid : « Tout commissaire aux comptes qui fait l'objet d'une poursuite pénale peut se voir interdire temporairement (...) à la demande du procureur général de discipline ».

⁶. Joël Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 203.

⁷. Ibid. « elle est relativement délicate à mettre en œuvre car elle est en contradiction avec le principe de présomption d'innocence ».

مراقبة وكذلك لمحافظ الحسابات الذي أوقف مؤقتاً، خاصة إذا كنا أمام شركة كبيرة لمحافضة الحسابات على غرار تلك الموجودة في الدول الغربية كفرنسا وأمريكا مثلاً، فهنا إجراء الإيقاف لا يخدم الطرفين على حد سواء.

هذا المنع المؤقت ممكن أن يرد عام بحيث يمس كل المؤسسات والشركات أو يرد خاص يمس فقط بعض الشركات التي يراقبها محافظ الحسابات، وبالتالي قد يمنع مؤقتاً محافظ الحسابات من مزاوله مهامه في الشركة التي هو متابع فيها بسبب فعل جزائي، ولكنه يبقى على رأس الشركات الأخرى التي لم ترد أية متابعات ضده على مستواها.⁽¹⁾

ونظراً لخطورة الإجراء فإن النائب العام الذي يطلب تطبيق تدبير الإيقاف المؤقت عليه تحضير مذكرة يشرح فيها دواعي اتخاذ هذا الإجراء ويقدمها شخصياً أو ينوب عنه في ذلك العضو النقابي.⁽²⁾

تجدر الإشارة إلى أن إجراء التوقيف المؤقت يحمل الطابع الوقائي، لأن محافظ الحسابات الموقوف مؤقتاً ما زال تحت حكم قاعدة البراءة، إذ بمجرد صدور حكم ببراءته يرفع المنع بقوة القانون،⁽³⁾ إن لهذه العقوبات آثار سنوردها في الفقرة الموالية.

ثانياً- آثار العقوبات السالبة للحقوق:

إن لهذه العقوبات آثار سواء على محافظ الحسابات الذي يمارس المهنة في إطار فردي (01) أو الذي يمارس المهنة في الشكل الجماعي الذي أقره القانون سواء كان في شكل شركة أو مؤسسة (02).

01 - الآثار المقررة بالنسبة لمحافظ الحسابات الفرد:

¹. Pierre Mabilat, Les modifications apportées au statut professionnel des commissaires aux comptes par le décret du 07 décembre 1976 (suite et fin), op.cit., p. 2835.

². Ibid.

³. L'art. 114 du décret n° 69/810 préc.: « L'interdiction temporaire cesse de plein droit dès que l'action pénal est éteinte ».

فهناك آثار تترتب على محافظ الحسابات حسب طبيعة العقوبة إن كانت توقيف مؤقت (أ) شطب من الجدول (ب) أو المنع المؤقت من ممارسة المهنة (ج).

أ- آثار التوقيف المؤقت على محافظ الحسابات:

بمجرد صدور حكم الجهة التأديبية بالإيقاف المؤقت لمحافظ الحسابات، يحكم - وبصفة إلزامية - عليه بالمنع من الترشح لمدة عشر سنوات،⁽¹⁾ مدة رآها البعض⁽²⁾ لا تتناسب والمدة المقررة للعقوبة الأصلية التي تقدر بخمس سنوات.

حرمان محافظ الحسابات الموقوف مؤقتا من الترشح يجعله محروما كذلك من حقه في الانتخاب في كل الهيئات والأجهزة المشرفة على المهنة.⁽³⁾

ويدخل ضمن آثار العقوبة المقررة لمحافظ الحسابات قيد التوقيف المؤقت في دليل وطني لدى الهيئة العليا المشرفة على المهنة بالإضافة إلى نشره في النشرة الرسمية للإعلانات التجارية.⁽⁴⁾

ويبقى أهم أثر لعقوبة الإيقاف المؤقت هو توقف محافظ الحسابات عن أداء مهمة الإشراف على الحسابات داخل الشركات التي تكون محل مراقبته، إذ يلتزم بإرجاع المستندات والحسابات وكل الوثائق التي سلمت له لأداء مهامه،⁽⁵⁾ كما يلزم بإعادة الأتعاب التي أخذها في مقابل أعمال لم يقم بها بسبب التوقيف المؤقت.⁽⁶⁾

وتعتبر حالة التوقيف المؤقت من حالات المنع القانونية التي تعطي للشركة الحق في طلب محافظ حسابات جديد لإستلام مهامه في غياب محافظ حسابات إحتياطي ينوب

¹. Yves Guyon et Georges Coquereau, op.cit., p. 305.

². Jean Hémard, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p. 42.

³. أنظر في أثر العقوبات الأدبية بالنسبة لمحافظ الحسابات، ص. 254 وما يليها.

⁴. « La décision est publiée au Bulletin officiel des annonces commerciales, BODACC », art. 106 et 110 du décret 69/810 préc.

⁵. L'art. 107 du décret 69/810 préc.

⁶. L'art. 108 et 109 du décret 69/810 préc.

عنه،⁽¹⁾ وتجدر الإشارة إلى أن محافظ الحسابات الجديد يعمل بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته.⁽²⁾

ب - آثار الشطب من الجدول على محافظ الحسابات:

إن إعطاء محافظ الحسابات المشطوب من الجدول الحق في رفع دعوى خلال ثلاث سنوات، من أجل إعادة تسجيله في قائمة محافظي الحسابات، يبدو غير منطقي بالنظر إلى كون عقوبة الإيقاف المؤقت في فرنسا هي بخمس سنوات، فكيف يعقل أن تكون عقوبة الشطب ثلاث سنوات إذا ما قبل طلب إعادة تسجيله مرة ثانية في القائمة الوطنية لمحافظي الحسابات وهذا ما جعل جانب من الفقه الفرنسي يعيب على هذا الإجراء.⁽³⁾

وبما أن الشطب يعتبر من ضمن حالات المنع القانونية، فإن محافظ الحسابات يستبدل بمحافظ الحسابات الاحتياطي في الشركة إن وجد، وإلا ترفع دعوى أمام رئيس المحكمة المختص من أجل تعيين محافظ حسابات آخر بداع وجود مانع.⁽⁴⁾

كما يقع على محافظ الحسابات المشطوب من الجدول واجب رد الوثائق الحسابية وكل الأوراق التي تسلمها من الشركة بمناسبة تعيينه لأداءه مهمة المراقبة فيها، ويقع عليه كذلك واجب رد الأتعاب إن كان لم يقم بما يقابلها من مهام بسبب الشطب.⁽⁵⁾

ويمنع محافظ الحسابات الذي تعرض لعقوبة الشطب من الترشح في أية هيئة أو جهاز فني يتعلق بمهنة محافظة الحسابات، وكذلك الأمر فيما يتعلق بحق الانتخاب،⁽⁶⁾ على أن تكون مدة المنع عشر سنوات.

¹. « La suspension est l'un des cas d'empêchement pour l'application de l'article 123 de la loi du 24 juillet 1966 », L'art. 107 du décret n° 69/810 préc.

². Joel Monéger et Thierry Granier, op. cit., p. 204.

³. « Donc, et très paradoxalement, une radiation peut aboutir à une privation de l'exercice de la profession moins longue que dans le cas d'une suspension », Alain Sayag, vol. I, op.cit, p. 511.

⁴. L'art. 108 al.02 du décret 69/810 préc.

⁵. Yves Guyon et Georges Coquereau, Commissariat aux comptes, op.cit., p. 305.

⁶. Ibid.

والملاحظ أن آثار الشطب هي نفسها آثار التوقيف المؤقت ما عدى ما تعلق بالحق في ممارسة المهنة، إذ يكون لمحافظ الحسابات الحق في ممارسة المهنة بعد إنتهاء عقوبة التوقيف المؤقت عكس عقوبة الشطب، غير أن طلب إعادة التسجيل قد يجعل هذا الطرح مردود عليه هو كذلك، ما دام محافظ الحسابات يمكن له معاودة ممارسة المهنة حتى في ظل تعرضه لعقوبة الشطب.

ج - آثار المنع المؤقت على محافظ الحسابات:

إن الحكم بعقوبة المنع المؤقت ليست حجة على إدانة محافظ الحسابات المتابع جزائيا، ونفس الشيء في حالة رفض الحكم بهذا المنع المؤقت، فلا يعني ذلك أن محافظ الحسابات بريء من المتابعة الجزائية،⁽¹⁾ فهذه العقوبة هو حماية الشركة والمساهمين والنظام العام فقط.⁽²⁾

المنع المؤقت سبب من أسباب طلب الشركة محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات الموقعة عليه هذه العقوبة، تعيين محافظ حسابات آخر ينوب عنه فيما تبقى من عهده على أن يمارس هذا الأخير مهام الإشهاد على الحسابات بإسمه وتحت مسؤوليته الخاصة.⁽³⁾

يمكن أن يرد المنع على بعض الشركات، لذلك لا يجد نفسه رئيس الجهة التأديبية مجبرا بإبلاغ القرار المتضمن عقوبة المنع المؤقت للشركات التي لم يمسه المنع، بل يكفيه تبليغ الشركات التي عناها قرار المنع.⁽⁴⁾

بمجرد صدور قرار يبرئ محافظ الحسابات، يتوقف مفعول هذه العقوبة بقوة القانون ويعود محافظ الحسابات إلى مهامه،⁽⁵⁾ غير أن المشكل قد يثار في حالة إتخاذ

¹. déc. ch. rég. disc. N° 10/03 04 73, Bull. CNCC. n° 131, 1973, p. 31.

². « Qu'il est de protéger la société, les actionnaires et l'ordre public », déc. ch. rég. disc. n° 89/11 12 80, Bull. CNCC. n° 14, 1981, p. 313.

³. L'art. 107 al. 03 du décret 69/810 modifié par le décret du 07 décembre 1976.

⁴. Pierre Mabilat, Les modifications apportées au statut professionnel des commissaires aux comptes par le décret du 07 décembre 1976 (suite et fin), op.cit., p. 2835.

⁵. L'art. 114 du décret 69/810 préc.

الشركة التي كانت محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات المبرء إجراءات تغييره، لكن ليس على أساس المانع وإنما على أساس الخطأ،⁽¹⁾ باعتبارها أن المتابعة الجزائية هي بحد ذاتها دليل قوي على ارتكاب محافظ الحسابات لخطا قد يحتمل الوصف التأديبي حتما ما دام احتمال وصفا أشد منه وهو الوصف الجزائي.⁽²⁾

نفس هذه العقوبات مقررة لمحافظ الحسابات الذي يكون عضوا في شركة محافظة الحسابات، لكن الآثار تختلف عما كانت عليه بالنسبة لمحافظ الحسابات فرد.

¹. إذ تعطي المادة 715 مكرر 09 من القانون التجاري الجزائري الحق في عزل محافظ الحسابات إما على أساس المنع أو الخطأ.

². Déc.ch.rég. disc. n° 24/17 03 75, Bull. CNCC. n° 131, 1975, p. 10.

02 - الآثار المقررة بالنسبة لشركة محافظ الحسابات:

فتسري آثار العقوبات التأديبية على شركة محافظة الحسابات، فتكون لعقوبة التوقيف المؤقت (أ)، والشطب من الجدول (ب) والمنع المؤقت (ج) آثار على استمرارية شركة محافظة الحسابات.

أ- أثر التوقيف المؤقت على الشركة:

إذ تعرض محافظ حسابات لعقوبة التوقيف المؤقت لمدة تساوي أو تفوق ثلاثة أشهر، جاز لشركائه في شركة محافظة الحسابات إجباره على الانسحاب من شركة إذا ما وقع إجماع من طرف الشركاء.⁽¹⁾

أما عن حصصه في الشركة فيتنازل عنها لصالح أحد الشركاء،⁽²⁾ أما إذا لم يتم بذلك أو لم يتم الإجماع أو كان هناك منع من القيام بمثل هذا التصرف في العقد التأسيسي للشركة بقي يتمتع بجميع حقوقه كشريك ما عدى ما تعلق منها بحقه في الربح في الفترة التي كان متوقفا فيها مؤقتا،⁽³⁾ غير أنه في هذه الحالة تثار إشكالات حول كيفية حساب هامش الربح من خلال فترة التوقف،⁽⁴⁾ أما إذا كان محافظ الحسابات المتعرض لعقوبة التوقيف المؤقت مسير أو عضو في أحد الأجهزة الإدارية فلا يحق له مزاولة أي نشاط خلال مدة التوقيف.⁽⁵⁾

وفي حال تعرض جميع أعضاء شركة محافظة الحسابات لعقوبة التوقيف المؤقت أعتبرت هذه الشركة منحلة بقوة القانون نظرا لإستحالة إستمرارية النشاط الذي أنشأت لأجله.⁽⁶⁾

¹. Jean Hémard, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p. 688.

². L'art. 166 du décret 69/810 préc.

³. L'art. 167 du décret 69/810 préc.

⁴. Jean Hémard, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p. 689 : « Mais la difficulté réside sans doute dans la détermination de la pot de bénéfice ».

⁵. Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit., p. 204.

⁶. Emmanuel Du Pontavice, La responsabilité civile, pénale et disciplinaire des sociétés des commissaires aux comptes et de leurs membres, op.cit., p. 35.

ب - أثر الشطب من الجدول على الشركة:

بمجرد أن يصير حكم القاضي بشطب محافظ الحسابات من جدول المنظمة نهائياً يتوجب عليه ترك الشركة.⁽¹⁾

وأما عن حصصه داخل هذه الشركة فهو حر في أن يتنازل عنها لصالح الغير⁽²⁾ أو لصالح أحد الشركاء أو لصالحهم كلهم، وقد يتنازل عن حصصه لصالح الشركة،⁽³⁾ وهذا كله في مدة أقصاها ستة أشهر.

لكن ماذا لو لم يرد محافظ الحسابات التنازل عن حصصه أو لم يرد الإمضاء على المحضر الذي تنازل بموجبه عن حصصه؟ يعتبر محافظ الحسابات في هذه الحالة منسحباً بقوة القانون وتحال حصصه إلى الشركة بعد شهرين من آخر تبليغ بموجب عقد غير قضائي مع إشعار بالاستلام،⁽⁴⁾ لكن ماذا عن محافظ حسابات الذي له صفة الخبير المحاسب هل يحق له ممارسة مهنة الخبير المحاسب بصفة منفردة أو داخل شركة الخبرة المحاسبية؟

لا نجد حكم لا في القانون ولا في القضاء الجزائي يتناول هذه المسألة، غير أن الفقه الفرنسي كان له بصمة إذ أكد على جواز ذلك بشرط أن تكون الشركة مسجلة في جدول منظمة الخبراء المحاسبين وليس في منظمة محافظي الحسابات.⁽⁵⁾

أما إذا تعرض كل أعضاء شركة محافظة الحسابات لعقوبة الشطب من جدول المنظمة أعتبرت منحلة بقوة القانون،⁽⁶⁾ فيصدر قرار في هذه الحالة بحل الشركة وبداية

¹. L'art. 168 du décret 69/810 préc.

². L'art. 147 du décret 69/810 préc.

³. L'art. 150, al. 1^{er} du décret 69/810 préc.

⁴. Emmanuel Du Pontavice, La responsabilité civile, pénale et disciplinaire des sociétés des commissaires aux comptes et de leurs membres, op.cit., p. 38.

⁵. Ibid.

⁶. L'art. 172 du décret 69/810 préc.

تصفيتها،⁽¹⁾ ولا يمكن للأعضاء المعاقبين بعقوبة الشطب أن يكونوا هم المصفون للشركة.⁽²⁾

ج - آثار المنع المؤقت على الشركة:

إن الشريك في شركة محافظة الحسابات الذي يتعرض لإجراء⁽³⁾ المنع المؤقت، يبقى يحتفظ بصفته كشريك في هذه الشركة وبجميع حقوقه وواجباته، والتي تتمخض مباشرة عن ممارسة المهنة.⁽⁴⁾

فيفهم من ذلك أن محافظ الحسابات الممنوع مؤقتا من ممارسة مهامه بسبب وجود متابعة جزائية ضده، يمكنه مشاركة أعضاء الشركة في اتخاذ قراراتها، كما يحق له أن يطلع على كل المعلومات المتعلقة بها،⁽⁵⁾

كما يمكنه كذلك أن يستفيد من نصف الفوائد التي تقابل حصصه في الشركة أثناء فترة المنع، أما النصف الآخر فيعود للشركاء الآخرين الذين لم يمسه إجراء المنع.⁽⁶⁾

يحق لمحافظ الحسابات الذي صدرت عقوبات سواء الأدبية منها أو السالبة للحقوق ضده رفع طعون أمام الجهات المختصة من أجل إبطال هذه العقوبات.

الفرع الثالث: الطعن في العقوبة

¹. L'art. 172 du décret 69/810 préc.

². L'art. 172 du décret 69/810 préc.

³. هناك من الفقهاء من لا يحد تسمية المنع المؤقت عقوبة بل إجراء أنظر: Joel Monéger et Thierry Granier, op.cit.

p.p. 201 et 203 : « Il s'agit d'une mesure d'urgence, ayant caractère préventif, qu'il n'est pas complètement assimilable à une sanction proprement dite ».

⁴. L'art. 168 du décret n° 69/810 préc.

⁵. Jean Hémar, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p. 689.

⁶. Ibid.

لقد أعطي الحق لمحافظ الحسابات المعاقب تأديبيا بأن يطعن في العقوبات الصادرة بحقه، سواء تعلق الأمر بعقوبات أدبية أو عقوبات سالبة للحقوق، بمجموعة من الطعون (أولا) أمام الجهات المختصة بالنظر فيها (ثانيا).

أولا- الطعون:

فتختلف الطعون بحسب الجهة المصدرة لها وكذلك بحسب الوضعية القانونية لمحافظ الحسابات، فهناك طعن بالمعارضة خصه المشرع لمحافظ الحسابات المتغيب (01) والطعن بالاستئناف (02) وحالة التظلم (03).

01 - المعارضة:

بالرجوع إلى القانون الجزائري المنظم للمهنة لا نجد اشار إلى المعارضة وإنما هناك إشارة فقط إلى أحقية محافظ الحسابات بالطعن.⁽¹⁾

أما القانون المصري المنظم للمهنة⁽²⁾ فقد أقر بحق محافظ الحسابات المتغيب عن الحكم وذلك خلال ثلاثين يوم من تبليغه قرار المجلس التأديبي أن يقدم معارضة، وتدون المعارضة في سجل معد مسبقا لذلك.⁽³⁾

02 - الاستئناف:

لم ينص المشرع الجزائري على درجات الطعن المقرر لمحافظ الحسابات ضد القرار التأديبي، الأمر الذي تفتن إليه المشرع المصري عندما أجاز للمحكوم عليه محافظ الحسابات، ونقيب التجار بناء على طلب لجنة التحقيق، استئناف القرار الصادر عن مجلس تأديبي للدرجة الأولى وهذا في مدة ثلاثين يوما تبدأ من تاريخ إعلان القرار إلى المحكوم عليه إذا كان حاضرا أثناء الجلسة التأديبية أو من تاريخ إنتهاء مدة الطعن بالمعارضة إذا كان غائبا عن الجلسة.⁽⁴⁾

نفس الحكم نجده في القانون الفرنسي، إذ أقر لكل من محافظ الحسابات المحكوم عليه بالعقوبة التأديبية، رؤساء شركات محافظة الحسابات الوطنية والجهوية، النائب العام، حافظ الأختام وزير العدل، والقاضي الممثل للنيابة (محافظ الحكومة)،⁽⁵⁾ الحق في

¹. المادة 63 فقرة 03 قانون 01/10 المنظم للمهنة: " يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهات القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها " .

². القانون رقم 40/72 المتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر والمعدل بموجب قانون الضرائب لسنة 2005.

³. المادة 63 من القانون 40/72 السالف الذكر.

⁴. المادة 64 من القانون 40/72 المنظم للمهنة في مصر.

⁵. L'art. R. 822-44 du code de commerce Français.

استئنافهم قرار الغرفة الجهوية التأديبية وهذا خلال شهر واحد من تبليغ القرار إلى محافظ الحسابات.⁽¹⁾

¹. L'art. R. 822-46 du code de commerce Français.

03 - التظلم:

يجوز لمحافظ الحسابات التظلم من القرار الصادر بإسقاط العضوية من النقابة الوطنية لمحافظي الحسابات في مصر، كما يجوز له كذلك التظلم ضد الحكم القاضي بالوقف وهذا خلال ثلاثين يوما من تبليغه القرار.⁽¹⁾

نفس الحكم نجده في القانون الفرنسي إذ يمن لقرار الغرفة الوطنية التأديبية أن يكون محل تظلم⁽²⁾ كذلك.⁽³⁾

بالرجوع إلى القانون الجزائري نجده نص صراحة على وجود طعن قضائي⁽⁴⁾ لكنه لم يحدد الجهة المختصة بالنظر في هذه الدعوى تاركا ذلك للأحكام العامة التي تحكم الاختصاص.

نأتي إلى معرفة الجهات المختصة بالنظر في هذه الطعون سواء تعلق الأمر بالاستئناف أو بالتظلم القضائي.

ثانيا - الجهات المختصة بالنظر في الطعون:

يرفع الطعن أمام الجهات المختصة بالنظر فيه، إذ تتميز هذه الجهات بتشكيلات مختلفة عن التشكيلة الأولى للجهة المصدرة للحكم التأديبي، وتختلف جهة النظر في الاستئناف (01) عن جهة النظر في التظلم القضائي - الطعن بالنقض - (02).

01 - الجهة الناظرة في الإستئناف:

¹. المادة 68 من القانون 40/72 المنظم للمهنة في مصر و المعدل بموجب قانون الضرائب لسنة 2005.

². هنا التظلم نقصد به الشق القضائي وليس بالمفهوم العام الموجود في القانون الإداري أين يتعلق الأمر بطعن أمام نفس الهيئة المصدرة للقرار محل التظلم.

³. A.T. Conflits. 16 mai 1994, JCP., éd. E., 1994, panor. P. 831.

⁴. المادة 63 فقرة 03 من القانون المنظم للمهنة في الجزائر: " يقدم كل طعن أمام الجهات القضائية المختصة " .

لم يحدد المشرع الجزائري في المادة 3 فقرة 01 من القانون المنظم للمهنة الجهة
الناظرة في الطعن ككل، لأنه وكما سبق ذكره في الفقرة السابقة، لم يحدد نوع الطعون
واكتفى بذكر عبارة "يقدم كل طعن".

وبالرجوع إلى القانون الفرنسي نجد أن الطعن بالاستئناف يقدم إلى الغرفة الوطنية التأديبية والتي لها تشكيلة مغايرة عن الغرفة الجهوية التأديبية كما سبق تفصيله في المبحث الأول من هذا الفصل،⁽¹⁾ وعليه يمكن لمحافظ الحسابات أو أي شخص آخر أعطيت له هذه المكنة أن يرفع طعن بالاستئناف أمام الغرفة الوطنية في مواجهة حكم تأديبي للغرفة الجهوية التأديبية.⁽²⁾

يقدم الاستئناف أمام مجلس تأديب الدرجة الثانية الذي يتشكل برئاسة نقيب التجاريين، وعضوية كل من مستشار الدولة لوزارة المالية أو من ينوب عنه، وأقدم وكيل وزارة بالجهاز المركزي للمحاسبات من بين المقيدين بالنقابة، وعضوين يعينهما مجلس النقابة لمدة سنة من بين أعضائه.⁽³⁾

ويكون مجلس التأديب الدرجة الثانية هو المختص كذلك بالنظر في طلب إلغاء عقوبة إسقاط العضوية من النقابة وهذا بعد انقضاء مهلة خمس سنوات ميلادية، فإذا تم قبول طلبه كان له الحق في طلب إعادة تسجيله من جديد في السجل، أما في حالة إذا لم يقبل طلبه فلا يحق له تقديم طلب جديد إلا بعد مضي ثلاث سنوات من تاريخ تبليغه بالرفض.⁽⁴⁾

ونفس الحكم تقريبا انتهجه المشرع الفرنسي لكن ليس بنفس المدة وإنما مدة أقل، فيحق لمحافظ الحسابات الذي شطب من قائمة الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات في فرنسا أن يطلب وبعد فوات ثلاث سنوات، إعادة تسجيله في القائمة، إذا تم رفض طلبه فلا يحق له معاودة الطلب من جديد إلا بعد مضي نفس المدة من تاريخ تبليغه بالرفض.⁽⁵⁾

¹. أنظر الفرع الأول الجهات المختصة بالنظر في الدعوى التأديبية، ص. 270 وما يليها.

². L'art. R. 822-46 code de commerce français : « Peuvent interjeter appel de la décision de la chambre régional de discipline, dans un délai d'un mois ... »

³. المادة 57 من القانون رقم 40/72 المنظم للمهنة في مصر و المعدل بموجب قانون الضرائب لسنة 2005.

⁴. المادة 68 من القانون رقم 40/72 المنظم للمهنة في مصر.

⁵. Yves Guyon et Georges Coquereau, Commissariat aux comptes, op.cit., p. 306.

وهذا الحكم يشبه حكم المطبق على الطبيب في المادة ت. 428 من قانون الصحة الفرنسي، إذ يحق له طلب إعادة تسجيله في السجل الوطني للأطباء الفرنسيين.⁽¹⁾

¹. Ibid.

02 - الجهة الناظرة في التظلم القضائي:

بالرجوع إلى القانون الجزائري نجده نص فقط على أن الطعن يوجه أمام الجهات القضائية المختصة، وبما أن اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة هي سلطة إدارية وكذلك مركزية نظرا لكونها هيئة تابعة لجهاز وطني أي المجلس الوطني للمحاسبة وعليه فنظر الدعوى الرامية إلى استئناف قرار هذه اللجنة يعود إلى المحاكم الإدارية، هذا فيما يخص الاختصاص النوعي.⁽¹⁾

أما دائرة الاختصاص هنا فهي تابعة إلى مجلس الدولة بحكم أن الجهة المصدرة للقرار هي جهاز وطني وبالتالي ترفع الدعوى أمام مجلس الدولة.⁽²⁾

لو رجعنا إلى القانون المصري المنظم للمهنة نجده قد نص صراحة على أن التظلم المرفوع ضد القرار الصادر بإسقاط العضوية من النقابة أو ضد القرار القاضي بالوقف عن العمل يكون أمام القضاء الإداري لمجلس الدولة، وهذا خلال الثلاثين يوما التي تلي تبليغ القرار إلى المعني بالأمر وذلك بتقرير يودع لدى أمانة محكمة القضاء الإداري.⁽³⁾

أما عن المشرع الفرنسي فقد أكد على أن جهات القضاء الإداري هي المختصة بالنظر في الدعوى المقامة ضد قرار الغرفة الوطنية التأديبية.⁽⁴⁾

لم يرد حكم في القانون الجزائري المنظم للمهنة يعالج مسألة تقادم الدعوى العمومية وبالرجوع إلى القانون الفرنسي نجده ذكر هذه المسألة لكن دون أن يفصل فيها فأقر بمدة عشر سنوات كمهلة لتقادم الدعوى التأديبية،⁽⁵⁾ وأكد جانب من الفقه⁽¹⁾ أن هذه المدة تبدأ من تاريخ وقوع الخطأ التأديبي.⁽²⁾

¹. المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري.

². المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري.

³. المادة 64 من القانون رقم 40/72 المنظم للمهنة في مصر المعدل بموجب قانون الضرائب لسنة 2005.

⁴. C.E, 05 juillet 2004, n° 242444, Juis Data n° 2004 . 00121.

⁵. L'art.R.822-59 du code de commerce en France.

¹. Augustin Robert, La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes : cinq ans de jurisprudence, op.cit., p. 44.

². Ibid : « Dans le silence du texte, On doit considérer que la prescription commerce à courir à compter de l'acte fautif ».

إن عدم ثبوت الخطأ التأديبي لمحافظ الحسابات لا يجعله في منىء عن المتابعة الإدارية إذا اجتمعت العناصر المكونة لها من خطأ، والصفة وطبيعة الإدارة أو الجهاز المنوط به توقيع العقوبة الإدارية، فهذه العقوبة من شأنها أن تضيف ضغطاً آخر على محافظ الحسابات، الذي يجد نفسه محاطاً بنظام مسؤوليات متشدد جداً يصل عادة إلى حد حرمان ممتحن مهنة الأرقام من حريته ومن ممارسة مهامه مدى الحياة.

المبحث الثاني: ممارسة دعوى المسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات

تعتبر المسؤولية الإدارية من ضمن الآليات التي استحدثت من أجل جعل محافظ الحسابات يعمل في جو من النظامية الإدارية التي دعا إليها جانب من الفقه الفرنسي،⁽¹⁾ فلا يكفي أن يعمل محافظ الحسابات محترماً الاجتهادات المهنية والقوانين المنظمة للمهنة بشكل عام، وإنما يجب أن يحترم بعض الأنظمة التي تسعى إلى حماية حقوق خاصة، والهدف من الحماية هنا هو الحفاظ على التوازن الاقتصادي الموجود في عالم الأعمال،⁽²⁾ فهذه الدعوى تختص بالنظر فيها جهات خاصة تختلف عن تلك التي أعطيت لها سلطة البت في المسؤوليات الأخرى (المطلب الأول)، غير أنه يجب أن تتوافر شروط معينة لممارسة هذه الدعوى (المطلب الثاني).

المطلب الأول: الهيئة المختصة بالنظر في هذه الدعوى

لم تتحدد الهيئة المختصة بالنظر في دعوى المسؤولية الإدارية إلا حديثاً، فلقد كانت لجنة تنظيم عمليات البورصة لها سلطة توقيع العقوبة الإدارية على كل مخالف لأنظمتها بمن فيهم محافظي الحسابات (الفرع الأول)، كما كانت كذلك لسلطة الأسواق المالية (AMF) الحق في توقيع عقوبات إدارية على محافظي الحسابات (الفرع الثاني)، وكان لكل من القضاء والتشريع موقف صريح من هتان السلطتان (الفرع الثالث).

¹. Jean Riffault-Treca, Commentaire de la loi du 02 juillet 1996 sur la modernisation des activités financières, Rev. se. crim. 1997, p. 1 et s.

². Ibid.

الفرع الأول: لجنة تنظيم عمليات البورصة

فهذه اللجنة تعمل بشكل مستقل في توقيع العقوبة الإدارية (أولاً)، ولها كذلك سلطات خاصة عندما يكون محافظ الحسابات موضوع متابعة جزائية (ثانياً).

أولاً: سلطة لجنة تنظيم عمليات البورصة في توقيع العقوبة الإدارية

لا يمكننا الحديث عن سلطة لجنة تنظيم عمليات البورصة في توقيع العقوبة الإدارية دون التكلم عن مجال تطبيق هذه السلطات (01) وما هي الإجراءات المتبعة في وجود خرق من طرف محافظ الحسابات (02).

01 – مجال تدخل لجنة تنظيم عمليات البورصة:

تعتبر هذه اللجنة سلطة إدارية مستقلة⁽¹⁾ تعمل في مجال المعلومات، فتعمل كمراقب لكل المعلومات المتعلقة بالنشاط المالي (أ)، وتلعب دوراً مهماً في إعداد بعض القوانين والقواعد التنظيمية (ب).

أ – مراقبة المعلومات المتعلقة بالنشاط المالي:

فرغم عدم تمتعها بالشخصية المعنوية، إلا أن لجنة تنظيم عمليات البورصة تتدخل كثيراً في مجال تسريب المعلومة من الشركات إلى الأشخاص المعنيين بالمعلومات كما هو الحال عليه بالنسبة لحاملي القيمة المنقولة،⁽²⁾ أو تسريبها من الشركات إلى الجمهور، وهذا عندما يتعلق الأمر بالادخار العلني.⁽³⁾

فيكون لهذه اللجنة في هذه الحالة الحق في القيام بأي اعتراض تجده مفيداً للأشخاص المذكورين أعلاه، سواء أصحاب القيم المنقولة أو الجمهور، في الحالة التي تقبل فيها الشركات وجود شركاء عن طريق قيامها بما يسمى إعلان العلني بالادخار، وهكذا يمكنها أن تراقب بصفقتها حاملي المعلومة،⁽⁴⁾ الشركات التي لجئت إلى هذه الأساليب حرصاً منها على عدم خروج معلومة قد تسبب ضرراً للغير أو للشركة بحد ذاتها.

¹. Michel Véron, op. cit., p. 261 : « c'est une autorité administrative indépendante ».

². Ducouloux-Favard, Les nouveaux pouvoirs pour la COB., Gaz. Pal., 1990, doct., p. 50.

³. Thierry Granier, La notion d'appel public à l'épargne, Rev.Soc., 1992, p. 689.

⁴. Alain Mourre, La répression des infractions boursières après la loi du 02 août 1989, Gaz. Pal. 1990, I, doct., p. 57.

كما يمكن للجنة تنظيم عمليات البورصة في ظل وجود معلومات غير دقيقة أن تباشر إجراءات الإعلام بنفسها عن طريق أجهزتها المتخصصة وهذا حتى تضمن وصول المعلومة الصحيحة إلى الجمهور.⁽¹⁾

ولا يقتصر دورها عند هذا الحد، إذ يمكنها أن تعلم السلطات القضائية أو الأجهزة التأديبية عن كل ما من شأنه أن يشكل جريمة يعاقب عليها القانون العام أو خطأ تأديبي يعرض مقترفه إلى مساءلة تأديبية،⁽²⁾ وجود أخطاء في المعلومات المسربة من طرف الشركات يجعل لجنة تنظيم عمليات البورصة تتصرف بشكل إيجابي أكثر يتعدى الحماية ليتحول إلى تشريع أين يمكن لها خلق أو إعادة صياغة قواعد قانونية.

ب - إعداد بعض القوانين والقواعد التنظيمية:

لم تكن آراء الفقهاء الفرنسيين متوافقة كلها في هذا الشأن، إذ أكد جانب من الفقه الفرنسي⁽³⁾ أن سلطة تشريع لا يمكنها أن يتوسع فيها أو أن تكون محل إنابة إتفاقية كانت أو قضائية، فإعطاء لجنة تنظيم عمليات البورصة مثل هذه السلطات قد يضعف السلطة الأصلية التي يناط بها مهمة سن القوانين.

وهكذا لم يسمح للجنة تنظيم عمليات البورصة إلا بوضع مقترحات من أجل تعديل بعض القواعد التي تراها غير مناسبة لمعطيات السوق المالي أو الوضع الاقتصادي بشكل عام.⁽⁴⁾

فلقد أعطي لهذه اللجنة في فرنسا الحق في تقرير سنوي يقدم إلى رئيس الجمهورية، تعرض فيه الشروط والظروف التي تم فيها القيام بعمل اللجنة، وكذلك

¹. Yves Guyon, op.cit., p. 448.

². Serra, L'évolution du droit pénal des sociétés dans le cadre de la mission de la COB., D. 1974, p. 43.

³. Bernard Bouloc, Commentaire de la loi du 02 aout 1989, Rev.sc.crim. 1990, p. 129.

⁴. « ... C.O.B. peut formuler des propositions de modification des lois et règlements ». Yves Guyon, Le rôle de la commission des opérations de bourse dans l'évolution du droit des sociétés commerciales, préc.

يعرض في هذا التقرير التعديلات المناسبة لبعض القواعد القانونية والتنظيمية التي تراها اللجنة غير عملية أو لا تفيد الاقتصاد بشيء.⁽¹⁾

وتجدر الإشارة إلى أن محافظي الحسابات الذين يمكنهم أن يكونوا عرضة لعقوبة لجنة تنظيم عمليات البورصة هم الذين لديهم مهمة الاضهاد على حسابات شركة تلجأ علنيا للإدخار،⁽²⁾ وهذا ما أدى ببعض الفقه⁽³⁾ إلى انتقاد هذا الإجراء والتشكيك في نجاعته ما دام يجعل أثره محصور فقط في شركات معينة دون سواها.

بمجرد اكتشافها وجود خرق لقواعد تنظيمية متعلقة بتسريب المعلومات، تقوم لجنة تنظيم عمليات البورصة بالإجراءات القانونية التي تسمح لها بمعاينة محافظي الحسابات الذين قاموا بهذه المخالفات.

02 – الإجراءات المتبعة من طرف لجنة تنظيم عمليات البورصة:

تتبع لجنة تنظيم عمليات البورصة إجراءات معينة حين اكتشافها وجود أخطاء على مستوى المعلومة المسربة (أ) ويكون لها الحق في توقيع العقوبة المقررة لذلك (ب).

أ – الإجراءات:

بمجرد اكتشافها لوجود خرق في قواعد تسريب المعلومة، ترسل لجنة تنظيم عمليات البورصة عن طريق رئيسها لجنة تحقيق هدفها فتح بحث معمق حول الوضعية القانونية للشركة التي قامت بإيداع معلومة للجمهور من جهة وكذلك التحقق من صحة المعلومة من جهة أخرى،⁽⁴⁾ وبالتالي يكون لهذه اللجنة دور مزدوج.

¹. Benard Genevois, Le conseil constitutionnel et l'extension des pouvoirs de la commission des opérations de bourse, R.F.D. adm., 1989, p. 671.

². L'art. 72 de la loi n° 66/537 du 24 juillet 1966 en France modifié par l'ordonnance 2000/912, 2000-09-18, JORF 21 septembre 2000.

³. Bon- Garcin et Yves Reinhard, Droit boursier, chron., D. 1998, somm. comm., p. 63.

⁴. Alain Mourre, op.cit., p. 58.

إذا وجدت الشركة في وضعية غير قانونية يقوم رئيس لجنة تنظيم عمليات البورصة بناء على التنظيم رقم 02/90 المتعلق بهذه اللجنة بتوجيه إستدعاء إلى محافظ الحسابات من أجل الوصول أمام لجنة توقيح العقوبة التابعة للجنة تنظيم عمليات البورصة⁽¹⁾ يكون الهدف من هذا المثل الأول تمكين محافظ الحسابات من الوثائق الضرورية من أجل تقديم شروحاته أو دفاعه فيما بعد.

فإذا رأت اللجنة أن الأفعال التي قام بها محافظ الحسابات تشكل خرقاً لأحكام المادة 03، 05، 06 من النظام رقم 07/98 للجنة تنظيم عمليات البورصة، والتي يكون قد قام فيها محافظ الحسابات بتقديم معلومات غير صحيحة، غير دقيقة أو مغلفة⁽²⁾ للجمهور، وقعت عليه العقوبة، ونفس الشيء يطبق عندما يتم السكوت عن معلومة غير صحيحة من طرف محافظ الحسابات مع علمه بأنها لا تقدم الصورة الواضحة للوضعية الحقيقية للشركة محل مراقبة.⁽³⁾

غير أن الأعضاء الذين شاركوا في مرحلة التحقيق لا يحق لهم المشاركة في المداولة وإصدار الحكم تحت طائلة بطلان الحكم،⁽⁴⁾ كما يجب على لجنة تنظيم عمليات البورصة أن تحترم كل القواعد المتعلقة بكيفية المحاكمة المطبقة في القانون العام وخاصة قاعدة البراءة.⁽⁵⁾

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة خطأ لجنة تنظيم عمليات البورصة في تقييم الأخطاء وقيام محافظ الحسابات بمقاضاتها، فلا تقبل دعواه إذا رفعها مباشرة ضد رئيس

¹. Duccouloux Favard, op.cit., p. 51.

². L'art. 03 du règlement n° 98/07 de la COB : « constitue, pour toute personne, une atteinte à la bonne information du public la communication d'une information inexacte, imprécise ou trompeuse ».

³. Simone Doyen, la fiabilité des comptes sociaux, Réflexions sur la notion de fidélité, Gaz. Pal., I, 1981. p. 55.

⁴. Jean Pierre Marchi, Les nouvelles compétences de la cour d'appel de Paris en matière boursière, Gaz, Pal. 1989, I, doct., p. 55.

⁵. Cass. Com. 1^{er} décembre 1998, JCP. Ed. G.II, 1999, p. 10057, note Emmanuel Garaud.

لجنة عمليات البورصة لأنها لا تتمتع بالشخصية المعنوية، بل تقوم مباشرة مسؤولية الدولة،⁽¹⁾ وعليه ترفع الدعاوى المتعلقة بالتعويض ضد العون القضائي للخرينة العمومية.⁽²⁾

ب - العقوبات المقررة:

تعتبر العقوبات الصادرة من لجنة تنظيم عمليات البورصة ضد محافظ الحسابات عقوبات مالية،⁽³⁾ لا يمكنها أن تكون موقوفة التنفيذ،⁽⁴⁾ غير أن رئيس محكمة استئناف باريس يمكن له أن يأمر بتوقيف تنفيذ العقوبة المالية المقررة ضد محافظ الحسابات إذا ما كانت هذه العقوبة تشكل تعسف في حقه.⁽⁵⁾

ولا يمكن للعقوبة المالية المقررة ضد محافظ الحسابات أن تتجاوز عشر ملايين فرنك فرنسي قديم.⁽⁶⁾

كل الطعون المقدمة من طرف محافظ الحسابات اتجاه العقوبة المقررة ضده تكون أمام محكمة استئناف باريس في قسم لجنة تنظيم عمليات البورصة.⁽⁷⁾

لا نجد حكم لا في القانون المنظم للمهنة ولا القانون التجاري يتعلق بسلطات لجنة عمليات البورصة في الجزائر، رغم أنها أنشأت منذ 1993 بموجب المرسوم التشريعي المؤرخ في 23 ماي 1993.

¹. C.A. Paris, 1^{er} ch. COB 06 avril 1994, Gaz. Pal. 1994, p. 343, concl. Yves Jobard : « ...qu'en l'espèce, la COB a commis une faute engageant la responsabilité de l'état ».

². Trib.confl. 22 juin 1992, Lebon 1992, p. 486.

³. « ... prononcer une sanction pécuniaire », Alain Mourre, op.cit., p. 59.

⁴. Ibid.

⁵. Jean Pierre Marchi, Les nouvelles compétences de la cour d'appel de Paris en matière boursière, préc, p. 56.

⁶. L'art. L. 621-15 du décret du 23 mars 1990, portant des dispositions de la COB en matière boursière.

⁷. Cour d'appel de Paris, section COB, note Yves Jobard, préc.

يظهر كذلك للجنة تنظيم عمليات البورصة دورا هاما في المتابعة المقامة ضد محافظ الحسابات عندما يكون هذا الأخير متابع جزائيا.

ثانيا: سلطة لجنة تنظيم عمليات البورصة عند المتابعة الجزائية

يتمثل دور لجنة تنظيم عمليات البورصة - عندما يكون محافظ الحسابات متابع جزائيا - في إمكانية تأسيسها كطرف مدني (01)، كما قد تلعب دور لجنة التحقيق بطلب من الجهة القضائية الجزائية (02).

01 - تأسيس لجنة تنظيم عمليات البورصة كطرف مدني:

بما أن القاعدة التي تم خرقها من طرف محافظ الحسابات تتعلق بتسريب المعلومة وتوجيهها إلى جانب من الجمهور، فإن هذه القاعدة تكتسي طابع عمومي يجعل لجنة تنظيم عمليات البورصة مؤهلة قانونا لأن تتأسس كطرف مدني من أجل المطالبة بتعويض يتلائم وحجم الأضرار الذي سببته هذه الأخطاء.⁽¹⁾

كما يمكن للجنة تنظيم عمليات البورصة أن تقوم بإعلام النيابة العامة بوجود مخالفات في مجال تسريب المعلومة وتوجيهها إلى الجمهور، لأنها عادة ما تتصل بالقضية قبل أن تصل إلى الجهات القضائية المعنية أو حتى إلى الأجهزة المشرفة على المهنة.⁽²⁾

في حالة إخطار السلطات المعنية بالأمر يكون لازما أن تستشير هذه الأخيرة لجنة تنظيم عمليات البورصة بكل إجراء تقوم به، لأن هذه الإجراءات قد تكتسي طابع تقني يخرج عن اختصاصات رجالات القضاء.⁽³⁾

إلى جانب هذه السلطات تلعب لجنة تنظيم عمليات البورصة دورا هاما في مسألة التحقيق الذي يسبق المحاكمة الجزائية.

¹. Ducouloux Favard, op.cit., p. 51.

². Ibid.

³. Alain Mourre, op.cit., p. 58.

02 - عمل لجنة تنظيم عمليات البورصة كهيئة تحقيق:

بما أن أخطاء محافظي الحسابات في مجال تسريب المعلومة وتوجيهها إلى الجمهور قد تأخذ طابع تقني يجعل التحقيق فيها سلطة خالصة للجنة تنظيم عمليات البورصة، كونها مختصة في هذا المجال أكثر من رجالات القضاء⁽¹⁾ فيكون لهذه الأخيرة كل سلطات هيئات التحقيق، من جمع المعلومات وطلبها من طرف القائمين بإدارة الشركات التي كانت موضوع مراقبة من طرف محافظ الحسابات، كما تقوم بالتفتيش والانتقال إلى فروع الشركة الأم، إذا كانت الأخطاء عبارة عن عمل مركب بسبب تداخل أكثر من فعل أدى إلى تسريب المعلومة الخاطئة أو غير الدقيقة.⁽²⁾

كما يمكن للجنة تنظيم عمليات البورصة في إطار تحقيقها أن تطلب من رئيس الجهة القضائية - المختصة بالنظر في الدعوى الجزائية - أن يقوم ببعض الإجراءات التحفظية التي ترمي إلى حماية حقوق الشركاء أو الغير من جهة أو حماية أدلة قد يسعى الأطراف المعنيين إلى تخريبها من جهة أخرى.⁽³⁾

ومن أجل قيامها بالمهام المنوطة بها كهيئة تحقيق، تعمل لجنة تنظيم عمليات البورصة في إطار قانوني صارم يعاقب كل من قام بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بعرقلة عملها، وهذا من شأنه ضمان نتائج دقيقة في التحقيق.⁽⁴⁾

وهكذا فقد أكد القضاء الفرنسي على أن المسير الذي رفض تقديم وثيقة حسابية لأعضاء لجنة تنظيم عمليات البورصة، بمناسبة قيامهم بتحقيق في إطار مهامهم القضائية، يتعرض إلى حبس لمدة سنة وإلى غرامة خمس مائة ألف فرنك فرنسي قديم.⁽¹⁾

¹. Michel Véron, op.cit., p. 263.

². Yves Guyon, La protection des minoritaires dans les sociétés anonymes, Bull. Société de Comptabilité de France, mars 1975, p. 108 et s.

³. Philippe Le Tourneau, Les actions des dirigeants initiés de sociétés anonymes, R.T.D. com., 1951, p. 593.

⁴. L'art. L.642-3 du décret du 23 mars 1990, préc : « ... est permit toute personne qui aura mis obstacle à la mission des enquêteurs effectuée dans les conditions prévues à l'article L. 621 - 10 ».

لم تكن لجنة تنظيم عمليات البورصة هي السلطة الوحيدة التي يحق لها توقيع العقوبات الإدارية على محافظ الحسابات بل كان للجنة سلطة الأسواق المالية كذلك الحق في توقيع العقوبة الإدارية، وهذا ما جعل القضاء غير مستقر في مسألة السلطة التي لها الحق في البت في العقوبة الإدارية.

الفرع الثاني: توقيع العقوبة الإدارية من طرف لجنة سلطة الأسواق المالية

لم تبقى لجنة تنظيم عمليات البورصة السلطة الوحيدة التي يحق لها توقيع العقوبة الإدارية على محافظي الحسابات، بل شاركتها لجنة سلطة الأسواق المالية في ذلك، إذ أعطى التشريع الفرنسي بموجب قانون النقد الفرنسي⁽²⁾ لهذه اللجنة الحق في توقيع العقوبات المالية، غير أنه وجب احترام ميدان الذي يصلح أن يعاقب فيه محافظ الحسابات إداريا (أولا)، ثم بعد ذلك تأتي إجراءات على اللجنة المختصة بتوقيع العقوبة احترامها تحت طائلة إلغاء العقوبة (ثانيا).

أولا - مجال توقيع العقوبة الإدارية:

تنشط لجنة سلطة الأسواق المالية في مجال المعلومة المالية (01) والتي قد يقوم بتسريبها محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهامه (02).

01 - تقديم المعلومة المالية:

بالرجوع إلى المادة ت. 14-621 والمادة ت. 15-621 من قانون النقد الفرنسي، نجد أن المشرع الفرنسي قد أكد على أن الأشخاص الذين هم معنيون بالعقوبة الإدارية

¹. Cass. Crim 19 mai 1993, Gaz. Pal. 1994, I. p. 277. note Ducouloux Favard.

². L'art. L. 621-14 et L. 621-15 du code monétaire et financier Français.

التي توقعها لجنة سلطة الأسواق المالية هم الذين يقومون بتقديم معلومة خاطئة أو على الأقل يحاولون تقديم هذه المعلومة.⁽¹⁾

وبذلك يكون المشرع الفرنسي قد أبقى على القواعد العامة التي تحكم الشروع في مواد الجرح، إذ اعتبره مثل القيام بالعمل ما دام الرادع لم يكن إرادة الفاعل الأصلية وإنما ظروف خارجة عن سلطان إرادته.

غير أن المشرع الفرنسي أكد على أن المعلومة التي تحرر أو بصدد تحريرها يجب أن تتعلق بمفاوضات حول سوق منظمة أو حول نظام تعددي للمفاوضات الذي يخضع لأحكام تشريعية وتنظيمية ترمي إلى حماية حقوق المستثمرين.⁽²⁾

لذلك هناك من الفقهاء⁽³⁾ من يعتبر هذه السلطة هي ردع لكل من يحاول إفشال سياسة الاستثمار التي تبنتها فرنسا، وهذا يعد بحد ذاته تكريسا لإرادة رجالات السياسة الذين يسعون إلى توفير مناخ ملائم يخدم بالدرجة الأولى المستثمر الأوربي وكذلك يخدم المستثمر المحلي.

ولا يقتصر دور هذه اللجنة في توقيع العقوبة على محافظي الحسابات الذين يعملون داخل التراب الفرنسي، بل يتعدى ذلك إلى أولئك الذين يعملون في الخارج ما دامت المعلومة التي سربت من شأنها التأثير على المصالح المالية الموجودة في فرنسا.⁽⁴⁾

¹. L'art. L. 621-14 du code monétaire et Financier: « ... toute personne qui ... s'est livré ou a tenté de se livrer ... à la diffusion d'une fausse information ».

². L'art. L. 621-14 du code monét. Et fin. : « Sur un Réglementé ou sur un système multilatéral de négociation qui se soumet aux dispositions législatives ou réglementaires visant à protéger les investisseurs »

³. Ali Bougrine et Natalia Torribio, Les sanctions de la corporate Governance, Journal des Sociétés, n° 63, mars 2009, p. 48 et s.

⁴. Ali Bougrine et Natalia Torribio, préc., p. 52. « Le pouvoir de sanction administrative s'exerce à l'encontre de toute personne qui, sur le territoire français ou à l'étranger ... »

وتجدر الإشارة إلى أن أفعال مساعدي محافظ الحسابات أو الذين يعملون تحت إشرافه وعلى مسؤوليته، والتي تتعلق بتسريب معلومة تخص الأسواق المالية، تكون تحت مسؤولية محافظ الحسابات وتوقع العقوبة الإدارية عليه مباشرة دون الأخذ بعين الاعتبار الشخص الذي تسبب في ذلك، وهذا إعمالاً للقواعد العامة التي تحكم مسألة المسؤولية عن أخطاء الغير في المواد الإدارية، إذ نرجع دائماً إلى السلطة التي كان لها الخيار، أي التي كانت لها المكنة والوقت اللازمين لإختيار من يساعدها على القيام بالأعمال المنوطة بها.

وعلى العموم فإن مجال تطبيق العقوبة الإدارية المسلطة من طرف لجنة سلطة الأسواق المالية يكون وقت الإعلان العام لسند مالي،⁽¹⁾ وهي التسمية الجديدة التي أصبحت تطلق على اللجوء العلني للإدخار بعد الأمر رقم 80/2009 ليم 22 جانفي 2009 والمتعلق باللجوء العلني للإدخار، والذي لم يدخل حيز التنفيذ إلا في بداية أبريل 2009، فهذا الأمر عزز من سلطة هذه اللجنة في توقيع العقوبة الإدارية وهذا كلما كان هنالك خرقا للقواعد العامة التنظيمية التي يحتكم إليها اللجوء العلني للإدخار.⁽²⁾

02 - تسريب هذه المعلومة:

لم يقف المشرع الفرنسي عند نية محافظ الحسابات الذي سرب المعلومة المالية، وإنما إشتراط حدوث ذلك أو محاولة تسريب المعلومة، وهذا يجعلنا نؤكد على نوع هذه الجريمة، فهي جريمة شكلية لا تدخل في إطار جرائم النتيجة.

فلا يمكن القول بعدم معاقبة محافظ الحسابات الذي سرب معلومة أدت إلى خسارة مجموعة من المستثمرين لأموال كانوا قد استثمروها في شركة صنع الأدوية بشمال فرنسا، نظرا لكون الضرر قد حصل، ولا يمكن النظر في نية محافظ الحسابات إن كان يريد الإضرار بمصالح هؤلاء أو لم يكن يريد ذلك.⁽³⁾

قد يتغير الأمر إذا ما كنا بصدد التكلم عن عقوبة جزائية أين لنية محافظ الحسابات دورا تلعبه كظرف لتخفيف العقوبة وإن كان محافظ الحسابات مجبرا على تعويض الأضرار التي تسبب فيها نتيجة تسريبه هذه المعلومة.⁽⁴⁾

¹. « En cas de manquement commis lors d'une offre au public de titre financier nouvelle appellation de la notion d'appel public à l'épargne ». Ali Bougrine et Natalia Torribio, op.cit., p. 52.

². L'alinéa « e » porté par l'ordonnance du 22 janvier 2009 inséré dans l'art. 621-15, II du code monétaire et financier : « toute personne qui, sur le territoire français ou étranger, s'est livré ou a tenté de se livrer à la diffusion d'une fausse information lors d'une géoration d'offre au public de titres financiers ».

³. Cass. Com., 11 juillet 2006, n° 05-18. 528, Juris Data n° 2006-034759.

⁴. AMF déc. 05 juillet 2007, Rev.AMF septembre 2007, n° 39, p. 123.

أما فيما يخص طريقة التسريب، فقد تختلف حسب كل حالة، فقد يتم تسريب المعلومة عن طريق محضر يحرره محافظ الحسابات يبين فيه الحالة المالية التي تعيشها الشركة،⁽¹⁾ كما قد يكون محضر الإشهاد على الحسابات نفسه أداة تسريب المعلومة خاصة إذا لم يتضمن أية تحفظات، أي قيام محافظ الحسابات بالإشهاد على الحالة الجيدة للشركة عبر تصديقه على حساباتها.⁽²⁾

كما قد يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقارير خاصة، كتلك المتعلقة بالعقود التي تبرمها الشركة التي هي محل مراقبة مع شركات أخرى، ومن خلال هذه التقارير يقوم بتسريب معلومة تتعلق بالحالة المالية للشركة،⁽³⁾ فهذا التقرير دليل على المخالفة.

لكن المشكل قد يطرح إذا انعدمت أداة التسريب هذا من جهة، أو عندما يقوم محافظ الحسابات بنفي اتصال المتضرر بالمعلومة عن طريق محاضره الخاصة أو عن طريق مساعديه من جهة أخرى.

فرغم إمكانية قيام هذان الفرضين، إلا أنه لم تقع إلى وقت كتابة هذا البحث قضية مماثلة، ومع ذلك يجب الحرص على أن تكون المعلومة المسربة من طرف القائمين عليها موثقة بحيث يصعب على من سربها نفي القيام بذلك في ظل وجود دليل ملموس.

بعد التأكد من تسريب المعلومة عن طريق إثبات ذلك بمحضر أو دليل مكتوب لا يدع شكاً في نوع المعلومة المسربة من جهة، ولا يدع شكاً كذلك في صفة مسرب المعلومة، تأتي مرحلة الإجراءات التي يجب على لجنة توقيع العقوبة الإدارية التابعة لسلطة الأسواق المالية إتباعها تحت طائلة تعريض الإجراءات وبالنتيجة الحكم المتوصل إليه إلى البطلان.

¹. AMF déc. 18 novembre 2004, Rev.AMF 2005, n° 10, p. 31.

². Yves Paclot, La responsabilité administrative es commissaires aux comptes devant l'autorité des marchés financiers, Journal des Sociétés, novembre 2006, p. 66.

³. Ibid

ثانيا - إجراءات توقيع العقوبة الإدارية:

فسيتم الحديث عن الإجراءات التي يجب على اللجنة عند توقيعها للعقوبة الإدارية على محافظ الحسابات إحترامها (01)، ثم بعد ذلك العقوبة المقررة (02).

01 – الإجراءات المتبعة:

إن فتح إجراءات توقيع العقوبة الإدارية على محافظ الحسابات هو إختصاص خالص للمجمع⁽¹⁾ التابع للجنة سلطة الأسواق المالية، فهذا المجمع يختص بالنظر في هذه الدعوى التي قد تكون مصاحبة لتحقيق قامت به هيئات تابعة للجنة سلطة الأسواق المالية،⁽²⁾ ويستلم المجمع مهامه بعد إخطار من محافظ بنك فرنسا، أو رئيس سلطة مراقبة التأمينات والتعاونيات.⁽³⁾

بعد تسلمه لأوراق الملف، يقوم المجمع بتبليغ المعنيين بالأمر بالشكاوى المرفوعة ضدهم ثم يقوم بعد ذلك بتبليغ هذه الشكاوى إلى لجنة توقيع العقوبات والتي تقوم بدورها بتعيين مقرر من بين أعضائها.⁽⁴⁾

بمجرد تعيينه يقوم المقرر بالتحقيق في الشكوى، وهذا بالتنقل إلى الشركة التي كانت محل تسريب للمعلومة وطلبه جميع الوثائق اللازمة من أجل تحرياته، كما يمكنه أن يطلب محافظ الحسابات بأن يحضر له أية وثيقة تفيده في التحقيقات التي يجريها.⁽⁵⁾

تعطى لمحافظ الحسابات مهلة من أجل الرد على الأفعال المنسوبة إليه، وهذا عن طريق محضر يدون فيه ملاحظاته الكتابية بشأن الأفعال التي هو موضوع شكوى بسببها، غير أن هذه المهلة لم تكن موضوعية، الأمر الذي أدى بكثير من رجال القضاء⁽⁶⁾ إلى اعتبارها مجحفة في حق محافظ الحسابات.⁽⁷⁾

¹. هذه الكلمة هي ترجمة لكلمة Collège الفرنسية.

². « L'ouverture de la procédure de sanction relève de la compétence du collège de l'AMF », Ali Bougrine et Natalia Torribio, op.cit., p. 52.

³. « la demande formulée par le gouverneur de la banque de France, ou par le président de l'autorité de contrôle des assurance et des mutuelles », Yves Paclot, op.cit., p. 67.

⁴. Ali Bougrine et Natalia Torribio, op.cit., p.p. 52 et 53.

⁵. Yves Paclot, op.cit., p. 68.

⁶. C.A. Paris 31 octobre 2008 n° 06/09036, Bull. C.N.C.C. n° 141, 2008, p. 152.

⁷. Ibid : « la brièveté de ce délai sous le régime antérieur avait fait l'objet de vives critiques par les avocats ».

وهذا فعلا ما جعل المشرع الفرنسي يتحرك ويصدر مرسوم 293/2008 المؤرخ في 02 سبتمبر 2008 الذي عدل القانون رقم 1774/2007 المؤرخ في 17 ديسمبر 2007 والمتعلق بالإجراءات المتبعة أمام لجنة سلطة الأسواق المالية، فمن خلال هذا المرسوم جعل مدة نقل ملاحظات الشخص الذي هو متابع إداريا إلى الهيئة المختصة بتوقيع العقوبة شهرين.⁽¹⁾

ولقد عزز هذا المرسوم كذلك حقوق محافظي الحسابات في محاكمة عادلة وشفافة تقوم أساسا على فكرة القضاء العادل الذي لا يسمح بعضو التحقيق أن يجلس مرة أخرى ليحكم في قضية كان قد حقق فيها بنفسه.⁽²⁾

كما أنه يجوز طلب تحية أحد أعضاء لجنة توقيع العقوبة إذا أثار محافظ الحسابات أسباب جدية من شأنها أن تؤثر في الشخص المطلوب تتحيته بحيث تجعله غير موضوعي.⁽³⁾

يعمل المجمع في إطار المتابعة الإدارية لمحافظ الحسابات كسلطة متابعة،⁽⁴⁾ وهذا يجعله يحضى بتمثيل أمام الجهة الموقعة للعقوبة في كل مراحل الخصومة الإدارية.

بعد الاستماع إلى المقرر وممثل عن المجمع وكذلك قراءة الملاحظات الكتابية لمحافظ الحسابات جوبا منه عن الأفعال المنسوبة إليه بموجب الشكوى المرفوعة أمام اللجنة، تدخل اللجنة في مداولات من أجل النطق بالعقوبة المناسبة للأفعال المنسوبة

¹. L'art. R.621-38 alinéa 3 du code monétaire et financier en France : « la personne mise en cause dispose d'un délai de deux mois pour transmettre au président de la commission des sanction ses observations écrites sur les griefs qui lui ont été modifié ».

². AMF déc. 19 octobre 2009, Revue AMF novembre 2009, n° 09, p. 15.

³. L'art. L. 621-15 – III bis du code monét. Et fin.: « dans les conditions fixées par décret ... la récusation d'un membre de la commission des sanction est prononcée à la demande de la personne mise en cause s'il existe une raison sérieuse de mettre en doute l'impartialité de ce membre ».

⁴. « le collège qui est l'autorité de poursuite » Ali Bougrine et Natalia Torribio, op.cit., p. 53.

لمحافظ الحسابات،⁽¹⁾ وفي حالة عدم ثبوت الأفعال المنسوبة لمحافظ الحسابات يحق للجنة المخولة قانونا بتوقيع العقوبة أن تعفيه من المساءلة الإدارية.⁽²⁾

لا يمكن للعقوبة أن تنتج أثارها إلا إذا كانت المرحلة التي سبقتها قانونية، بدءا بإخطار المعني بالأمر بالوقائع المنسوبة إليه ثم الإجراءات بطريقة تعامل اللجنة بأوراق الملف.

02 – العقوبة المقررة ضد محافظ الحسابات:

إذا ثبتت الأفعال المنسوبة لمحافظ الحسابات فإنه يتعرض لعقوبة مالية لا تتجاوز عشر ملايين أورو (10 ملايين أورو)،⁽³⁾ غير أن هناك من رأى بأن هذه العقوبة هي عقوبة قاسية وإقتراح أن يتم تسقيفها إلى حد لا تتجاوز فيه 1.6 مليون أورو، وبالتالي محافظ الحسابات يكون دائما في العقوبات الإدارية معرض لعقوبة مالية وهذا ما كان بالنسبة لعقوبة لجنة تنظيم عمليات البورصة.

غير أنه وفي الظروف المستعجلة، يحق للمجمع التابع للجنة سلطة الأسواق المالية كسلطة متابعة التوقيف المؤقت للأطراف التي هي محل مراقبة من طرف اللجنة،⁽⁴⁾ وفي حال تم ذلك يقع على رئيس لجنة سلطة الأسواق المالية تعيين محافظ حسابات آخر بعد أخذ رأي الشركة التي كانت محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات الموقوف.⁽⁵⁾

هذا القرار يمكن أن يطعن فيه محافظ الحسابات أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة.⁽⁶⁾ فضلا عن ذلك يتم نشر العقوبة على الأنترنت وفي المجلة الشهرية للجنة

¹. AMF déc. 10 novembre 2005, Rev. A.M.F., mars 2006, n° 23, p. 43.

². Ibid.

³. L'art. L. 621. 15, III alinéa C du C. monét. Et fin. Préc.

⁴. Yves Paclot, op.cit., p.69.

⁵. Michel Prada, Il ne faut pas affaiblir le régulateur des marchés, les Echos du 17 avril 2008, voir aussi le même article dans R.J.D.A. 2008/23, n° 1397.

⁶. L'art. L. 621- 15- I alinéa 4 du C.M.F. : « ... en cas d'urgence, le collège peut suspendre l'activité des personnes placées sous le contrôle de l'EMF contre les quelles des procédures de sanction sont engagées.

سلطة الأسواق المالية، هذه العقوبة من شأنها أن تؤثر سلباً على صورة وسمعة محافظ الحسابات من جهة وعلى صورة وسمعة الشركة التي يمثلها من جهة أخرى.

صدور عقوبات إدارية من جهتين إداريتين طرح عدة إشكالات ترجمت في أرض الواقع بصدور عدة قرارات قضائية كان لها أثر في التشريع المعمول به والمتعلق بمسألة الجهة الإدارية المختصة بالبت في العقوبة الإدارية.

الفرع الثالث: موقف القضاء والتشريع من الهيئة المختصة بتوقيع العقوبة الإدارية

لم يستقر القضاء والتشريع على موقف موحد بشأن الهيئة المختصة بالنظر في الدعوى الإدارية (الخصومة الإدارية)، فكان للقضاء الفرنسي مواقف ترجمت على أرض الواقع في صدور قرارات قضائية (أولاً)، انعكست على الإرادة التشريعية في اتخاذ موقف لا يدع شكاً في الجهة المختصة بتوقيع العقوبة الإدارية (ثانياً).

أولاً - موقف القضاء:

لقد انقسم القضاء إلى موقفين، كان الأول يؤيد فكرة توقيع العقوبة الإدارية من طرف لجنة تنظيم عمليات البورصة (01)، بينما اتجه الموقف الثاني إلى تجريد هذه اللجنة من سلطتها في توقيع العقوبة الإدارية على محافظ الحسابات واعترف بحق لجنة سلطة الأسواق المالية بتوقيع العقوبة الإدارية على محافظ الحسابات (02).

01 - الموقف الأول:

تكرس هذا الموقف عبر صدور قرار عن محكمة استئناف باريس بتاريخ 07 مارس 2000⁽¹⁾ والذي قضى بإمكانية تسليط لجنة تنظيم عمليات البورصة لعقوبات إدارية إذا ما قام محافظ الحسابات بتسريب معلومة خاطئة، غير دقيقة أو مغلطة للجمهور.⁽¹⁾

¹. C.A. Paris, 1^{er} Ch., sect. H., 07 mars 2000, Juris Data n° 2000 - 106246.

ولقد بررت محكمة استئناف باريس قرارها القاضي باختصاص لجنة تنظيم عمليات البورصة في توقيع العقوبة الإدارية على محافظ الحسابات بالمادة 9-02 من الأمر 833/76 المؤرخ في 28 سبتمبر 1967 والمتعلق بإعلام حاملي القيم المنقولة وإعلان بعض عمليات البورصة،⁽²⁾ إذ تتعلق هذه المادة بالأشخاص الذين يمكنهم أن يكونوا عرضة للعقوبة الإدارية، وهم كل شخص قام بتسريب معلومة خاطئة، غير دقيقة ومغلطة.⁽³⁾

¹. Ibid : « la cour d'appel de Paris jugé que le commissaire aux comptes pouvait encourir une sanction en cas de communication au marché d'une information inexacte, imprécise ou trompeuse ».

². L'ordonnance n° 67/833 du 28 septembre 1967 relative à l'information des porteurs de valeurs mobilières et à la publicité de certain opérations de bourse modifié par la loi du 02 aout 1989.

³. « Toute personne qui a commis les infractions prévues a l'article 9-1 ».

وأضافت المحكمة في قرارها بأن محافظ الحسابات يعاقب كذلك بحكم المادة 4-1 من الأمر ذاته لأنه تصرف بصفته متدخل في العمليات الصادرة عن الشركات التي تلجأ علينا للإدخار.⁽¹⁾

الموقف الذي تبناه القضاء في هذه المرحلة كان يستند على آراء فقهاء فرنسيين نادوا بسلطة لجنة تنظيم عمليات البورصة في توقيعها العقوبة الإدارية على محافظي الحسابات وهذا كلما كان هؤلاء أمام مؤسسات تطرح سندات للجمهور عن طريق اللجوء العلني للإدخار.⁽²⁾

لم تكن محكمة استئناف باريس وحدها آنذاك داعمة لسلطة لجنة تنظيم عمليات البورصة في توقيع العقوبة الإدارية، بل كان للمجلس الدستوري رأي في ذلك عزز موقف المحكمة وهذا بإضفاء على اللجنة صفة الاستقلالية⁽³⁾ التي تجعلها تقضي بالعقوبة الإدارية على كل مخالف للأحكام العامة التي تطبق في مجال معلومات البورصة بما في ذلك محافظي الحسابات.⁽⁴⁾

غير أن هذا الموقف تغير فيما بعد وأصبح القضاء لا يجذب تسليط العقوبة الإدارية على محافظي الحسابات من طرف لجنة تنظيم عمليات البورصة وإنما من طرف الهيئة المخول لها قانونا ذلك.

¹. L'art. 4-1 de l'ordonnance du 28 septembre 1989 : « pour l'exécution de sa mission, la commission peut prendre des règlements ainsi qu'aux personnes qui, à raison de leur activité professionnelle, interviennent dans les opérations sur des titres placés par appel public à l'épargne ... »

². Georges Canivet, Les garanties de procédures applicables à la procédure de sanction de la commission des opérations de bourse, D. affaires, n° 03/1996, p.63; Bernard Genevois, Le conseil constitutionnel et l'extension des pouvoirs de la commission des opérations de bourse, R.F.D. adm., 1989, p. 671.

³. « ... elle est une autorité administrative indépendante dont les pouvoirs en cette matière sont soumis, comme ceux du conseil de la concurrence, au contrôle de la cour d'appel de Paris ». Roland Drago, compétence concernant les commissaires aux comptes et incompatibilité de la procédure de sanction pécuniaire avec l'article 06 de la convention EDH, J.C.P., éd. G., n° 42, 18 octobre 2000, p. 1935.

⁴. C.E., 12 Juillet 2000, R.P.D.A. 2000, n° 385.

02 – الموقف الثاني:

في قرارها الصادر في 11 جويلية 2006،⁽¹⁾ قضت محكمة النقض الفرنسية أن سلطة لجنة تنظيم عمليات البورصة في توقيع العقوبة الإدارية لا تمتد إلى محافظ الحسابات، وإنما تمتد فقط إلى الأشخاص الطبيعية أو المعنوية أو على مسير الشخص المعنوي المعني ومسير المصدر للمعلومة إلى الجمهور.⁽²⁾

وأضاف ذات القرار أن فعل الإشهاد على الحسابات المنوط بمحافظ الحسابات لا يرتقي إلى رتبة الإبلاغ أو نشر للمعلومات التي ذكرتها المادة 03 من تنظيم لجنة تنظيم عمليات البورصة رقم 07/98 ولا حتى المادة 01-632 من النظام العام للجنة سلطة الأسواق المالية.⁽³⁾

هذا موقف رآه جانب من الفقه الفرنسي⁽⁴⁾ مطابقاً للأحكام التنظيمية الخاصة بلجنة تنظيم عمليات البورصة، فذهب هذا الجانب من الفقه إلى القول بأن واجب إبلاغ أو الإعلام هو من سلطات مسير الشركة التي تكون محل إصدار معلومات للجمهور، أما محافظ الحسابات فلم يقيم إلا بتدوين هذه المعلومات على محضره، ففي هذه الحالة من قام فعلاً بتسريب المعلومة أو إيذاعها هو مسير الشركة وليس محافظ الحسابات.⁽⁵⁾

¹. Cass. Com., 11 juillet 2006, n° 05-18-528, Bull. Joly Bourse 2006, p. 443, note Bernard Garrigues et Sébastien Bonfils.

². Ibid : « Que le règlement COB n° 98/07, alors applicable, ne s'appliquait selon son article 1^{er}, qu'à la personne physique ou morale et aux dirigeants de l'émetteur ou de la personne morale concernée, ce qui excluait le commissaire aux comptes ».

³. Ibid : « que la certification des comptes qui leur était reprochée ne constituait par la communication ou la diffusion d'information prévue par l'article 03 du règlement COB 89/07 et par l'article 632-1 du règlement général de l'AMF ».

⁴. Sébastien Loyrette, Le contentieux des abus de marché, Joly, éd., 2007, n° 189, p.71.

⁵. Ibid : « La communication et la publication de documents comptable relèverait des attributions exclusives des dirigeants m'emporte pas l'adhésion ».

ولقد سائر هذا الموقف العديد من الفقهاء الفرنسيين، فذهب فقيه آخر⁽¹⁾ إلى اعتبار القواعد المنظمة للجنة تنظيم عمليات البورصة هي قواعد تشبه القواعد الجزائية وعليه وجب أن تفسر تفسيراً ضيقاً،⁽²⁾ الأمر الذي يجعل محافظ الحسابات لا يدخل ضمن نطاق عبارة "كل شخص"، التي جاءت في المادة 4-1 من النظام العام للجنة تنظيم عمليات البورصة.⁽³⁾

ولقد تعرضت عبارة "كل شخص" التي جاءت في النظام العام للجنة تنظيم عمليات البورصة إلى انتقاد من المجلس الدستوري الفرنسي حيث عبر عنها بالعبارة الغامضة التي يغيب عنها الوضوح،⁽⁴⁾ وتعرض محافظ الحسابات لعقوبة إدارية على أساس هذه العبارة ناتج عن عدم الإحاطة بمبدأ المساواة ما بين الأفعال الجرمية والعقوبات.⁽⁵⁾

إقصاء محافظ الحسابات من مجال تطبيق العقوبات الإدارية الصادرة عن لجنة تنظيم عمليات البورصة جاء كذلك ضمناً في القانون المنظم للمهنة في فرنسا سنة 1966،⁽⁶⁾ إذ نظم هذا القانون كل الجوانب المتعلقة بالمهنة وأخضع محافظ الحسابات إلى التزامات مهنية وقانونية، كواجب عدم إفشاء السر المهني أو إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية، وما إلى غير ذلك من الالتزامات التي تجعل محافظ الحسابات يخضع إلى هيئة تختلف عن لجنة تنظيم عمليات البورصة، إذ يتعلق الأمر بهيئات جهوية وهيئة

¹. Roland Drago, op.cit., p.p. 1931 – 1936.

². Ibid, p. 1933 : « Le pouvoir sanctionnateur conféré par la loi à la COB est d'essence pénale, c'est-à-dire qu'il doit être interpellé de la même manière que la législation pénale ».

³. Ibid : « et ne peuvent concerner (toute personne) ne correspondant pas à ces définitions, a fortiori pour les appliquer à des commissaires aux comptes ».

⁴. Roland Drago, op.cit., p. 1933: « Au surplus, l'expression toute personne comporter par elle-même une absence totale de clarté et de précision ».

⁵. C.C. déc., n° 84/181 DC des 10 et 11 octobre 1984, R.D.publ. 1986, n° 02, p. 395, note Favoreu: « ... édictée en méconnaissance du principe constitutionnel de la légalité des délits et des peines publiques puisque la détermination de son auteur est incertaines ».

⁶. La loi n° 66/537 du 24 juillet 1966 modifié par l'ordonnance 2000/912, 2000-09-18, JORF 21 septembre 2000.

وطنية تعمل كمشرفة على المهنة وعلى ممارستها بشكل يحفظ حقوقهم وحقوق المتعاملين معهم على حد سواء.

ويذهب البعض⁽¹⁾ في تحليله للعلاقة القائمة ما بين محافظ الحسابات ولجنة تنظيم عمليات البورصة، إلى القول بأنها علاقة تعاون يقف محافظ الحسابات ولجنة تنظيم عمليات البورصة في نفس المستوى، وهذا بمناسبة طلب هذه الأخيرة منه القيام بعمليات التفتيش المناسبة على مستوى بعض الشركات، وقد يتلقى أتعابه منها كذلك.⁽²⁾

وهذا الموقف لم يأتي إلا كشرح للحكم الذي جاء في المادة 5 من الأمر الصادر في 28 سبتمبر 1967، وهو نفس النص الذي اعتمده قانون 02 أوت 1989 المتعلق بلجنة تنظيم عمليات البورصة، فجاء فيها أنه يمكن للجنة تنظيم عمليات البورصة أن تطلب من محافظي الحسابات الذين يقومون بمراقبة الشركات التي تلجأ علينا للإدخار أو من أي خبير قضائي، القيام بعمليات التفتيش الضرورية على مستوى الأشخاص المذكورة بموجب المادة 4-1 من نفس القانون.⁽³⁾

هذا الموقف جعل التشريع الفرنسي - على الأقل - يأخذ موقفا صريحا بشأن الهيئة المختصة بتوقيع العقوبة الإدارية على محافظ الحسابات. عكس المشرع الجزائري الذي لم يأخذ أي موقف بشأن العقوبة الإدارية والهيئة المختصة بتوقيعها.

ثانيا: موقف التشريع

لقد كان للمشرع الفرنسي موقفا مخالفا (01) عن ذلك الذي تبناه نظيره الجزائري (02).

¹. Rolan Drago, op.cit., p. 1934.

². Ibid: « ce texte montre d'abord qu'un commissaire aux comptes exerçant déjà sa fonction auprès des participants au marché peut devenir le collaborateur de la COB et être rémunéré par elle ».

³. L'art. 5.A de la loi 02 aout 1989 : « COB peut demander aux commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne ou en expert judiciaire de procéder vérification qui paraîtrait nécessaire ».

01 - موقف المشرع الفرنسي:

لقد كان موقف المشرع الفرنسي في هذه المسألة واضح، وقد اعتبر اللجنة المختصة بتوقيع العقوبات التابعة للجنة سلطة الأسواق المالية هي المختصة بتوقيع العقوبة الإدارية على محافظ الحسابات، ولم يعترف للمجمع التابع لهذه السلطة إلا بمهام المتابعة فقط.⁽¹⁾

واعترف المشرع الفرنسي للجنة سلطة الأسواق المالية باختصاصات واسعة في مجال المعلومات الصادرة عن المؤسسات والشركات، تكمن أساسا في حماية المستثمرين والسهر على حسن سير أسواق البورصة والمعاملات المالية وإصدار قواعد تنظيمية تتماشى والمعايير الأوروبية والدولية التي تسري في هذا المجال.⁽²⁾

وهكذا يكون المشرع الفرنسي قد نظم هذه العقوبة بأحكام قانون النقد الفرنسي وليس بالقوانين المنظمة للمهنة، فماذا كان موقف مشرعنا الجزائري.

02 - موقف المشرع الجزائري:

بالرجوع إلى القانون الإطار المنظم للمهنة في الجزائر لا نجده قد أشار إلى المسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات ولا إلى العقوبات الإدارية، ولكن بالرجوع إلى أحكام قانون النقد والقرض الجزائري،⁽³⁾ نجد أنها إحتوت على مادة قد ترتقي إلى إعتبارها عقوبة إدارية رغم أن مشرعنا الجزائري لم يذكر صراحة ذلك.

¹. L'art. L. 621-2, IV du C. monét. et fin. dispose que: « Les fonctions de membre de la commissions des sanctions sont incompatible avec celles de membre du collège ».

². L'art. L. 621-1 du code monét. et fin.

³. الأمر رقم 11/03 المؤرخ في 26 أوت 2003 والمتعلق بقانون النقد والقرض، ج.ر. عدد 52 المؤرخة في 27 أوت 2003، ص.03.

فقد جاء في المادة 102 من هذا القانون: " يخضع محافظو حسابات البنوك والمؤسسات المالية لرقابة اللجنة المصرفية التي يمكنها أن تسلط عليهم العقوبات الآتية، دون الإخلال بالملاحقات التأديبية أو الجزائية:

- التوبيخ.

- المنع من مواصلة عمليات مراقبة بنك ما أو مؤسسة مالية ما.

- المنع من ممارسة مهام محافظي الحسابات لبنك ما أو لمؤسسة مالية ما

لمدة (03) ثلاث سنوات مالية.

لا يمكن منح محافظي الحسابات بصفة مباشرة أو غير مباشرة أي قرض من قبل

البنك أو المؤسسة المالية الخاضعة لمراقبتهم".

إن القارئ لهذه المادة تستوقفه عبارتين:

العبرة الأولى: " محافظو حسابات البنوك والمؤسسات المالية " يفهم من خلال ذلك أن الحكم هنا حصري استثنائي يخص فقط أولئك الذين يعملون في بنك أو مؤسسة مالية، فالحكم هنا لا يمتد لباقي محافظي الحسابات الشركات أو لمؤسسات أخرى.

العبرة الثانية: " دون الإخلال بالملاحقات التأديبية أو الجزائية " فهذه العبارة تجعل هذه العقوبة تتميز عن العقوبة التأديبية وعليه لا يمكن اعتبارها عقوبة تأديبية بل هي عقوبة من نوع آخر تختلف على الأقل عن العقوبة الجزائية والتأديبية.

السؤال الذي يطرح: لماذا لم يرق المشرع الجزائري بتسمية هذه العقوبة ؟ خاصة وأنها تنفرد عن العقوبة التأديبية بحكم العبارة الواضحة التي تضمنها نص المادة المذكور أعلاه، وبحكم العبارة الأولى والتي خصت فقط محافظو حسابات البنوك والمؤسسات المالية بهذه العقوبة.

غير أنه تطرح في هذا المجال إشكالية عدم وجود عقوبة مالية، لأن الأصل في العقوبة الإدارية أنها عقوبة مالية،⁽¹⁾ وكاستثناء يجوز المنع المؤقت لمحافظ الحسابات المعاقب إداريا من ممارسة مهامه وهذا عند الضرورة.⁽²⁾

أمام عدم إتيان موقف المشرع الجزائي من هذه العقوبة، لا يمكن أن نقول أنه تبنى المسؤولية الإدارية بالمعنى الموجود على الأقل في التشريع الفرنسي، وإنما اتجه إلى تبنى مسؤولية اتجاه سلطة إدارية "اللجنة المصرفية" لمحافظو حسابات البنوك والمؤسسات المالية وهذا ما قد يجعله حكم خاص.

وهذا في اعتقادنا من شأنه أن يؤدي إلى إحجام محافظو الحسابات على القيام بمهام لدى هذه المؤسسات بحجة التمييز في المعاملة ما بينهم وبين محافظو حسابات الشركات التجارية مثلا، وخاصة وأنهم يخضعون لنفس الجهة المشرفة تأديبيا ولنفس النظام القانوني.

بعد معرفتنا للهيئة المختصة بالمتابعة في الخصومة الإدارية وكذلك اللجنة الموقفة للعقوبة الإدارية، نأتي إلى شروط تطبيق هذه العقوبة والتي تتعلق أساسا بالأشخاص المعنية بهذه العقوبة وخصوصية العقوبة بحد ذاتها.

المطلب الثاني: شروط تطبيق العقوبة الإدارية

لا يمكن تطبيق العقوبة الإدارية التي كانت محل دراسة في المطلب الأول من هذا المبحث إلا إذا كنا أمام محافظ حسابات، وعليه يشترط أن يتعلق الأمر بمهنة محافظة الحسابات (الفرع الأول)، كما أن العقوبة الإدارية بحد ذاتها تخضع إلى مجموعة من الضوابط والمعايير حتى يمكن تطبيقها على هؤلاء المهنيين (الفرع الثاني)، إضافة إلى

¹. François Laprade, Introduction en bourse, Encyclopédie Joly Bourse-Etudes, p. 82 : la commission prononce une sanction pécuniaire ».

². أنظر العقوبات الإدارية المقررة ضد محافظي الحسابات، ص. 275 وما يليها.

هذه الشروط يجب أن تتوفر شروط أخرى في الشركة التي تقع تحت رقابة محافظ الحسابات الذي كان محل عقوبة إدارية (الفرع الثالث).

الفرع الأول: شروط تتعلق بمحافظ الحسابات

لقد ثار جدال حول الأطراف التي يمكن أن تكون محل عقوبة إدارية، هل هي شركة محافظة الحسابات (أولاً)، أم الشركاء التي يمثلونها (ثانياً)،

أولاً: شركة محافظ الحسابات

لم يكن القضاء الفرنسي يحكم على شركة محافظة الحسابات بالعقوبات الإدارية إلا بعد أن تم الاعتراف بها كشكل قانوني يمكن لكل مهني أن يتخذه من أجل ممارسة المهنة (01)، وهكذا فقد أعترف بأن هذا النوع من الشركات قد يكون محل عقوبة مالية من طرف الهيئة المختصة بتوقيع مثل هذه العقوبات (02).

01 – الإطار القانوني لشركة محافظة الحسابات:

لقد أجاز المشرع الجزائري⁽¹⁾ على غرار نظيره الفرنسي ممارسة مهنة محافظة الحسابات بشكل جماعي وهذا تسهيلاً لعمل هؤلاء المهنيين، خاصة عندما يتعلق الأمر بحسابات دقيقة لكبريات الشركات، غير أن ممارسة المهنة في شكلها الجماعي مرتبط بتوافر شروط (أ)، على أن يحترم أعضائها الأشكال القانونية التي أجازها المشرع الجزائري لأصحاب المهنة (ب).

أ – الشروط الواجب توافرها:

¹. المادة 12 من القانون 01/10 المنظم للمهنة: "يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب وواحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع".

جاء المشرع الجزائري بهذه الشروط في مواد مختلفة لا سيما المادتين 46 و 51 من القانون الإطار المنظم للمهنة حيث اشترط:

- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.⁽¹⁾
- أن تهدف هذه الشركة للممارسة مهنة محافظة الحسابات.
- أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.⁽²⁾
- أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية، بغض النظر عن أي حكم مخالف.
- أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.
- أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الوزارية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة محافظة الحسابات، يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.
- إضافة إلى الشروط التي ذكرها المشرع الجزائري في القانون الإطار المنظم للمهنة،⁽³⁾ فهناك شروط وجب أن تتوافر في كل شريك على حدى وهذه الشروط أقرها المشرع لكل شخص يمتن مهنة محافظة الحسابات إذ يتعلق الأمر بـ:
- أن يتمتع بالجنسية الجزائرية وجميع الحقوق المدنية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف، لا سيما الجنايات والجناح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة.

¹. المادة 46 من القانون 01/10 المنظم للمهنة.

². في ظل القانون القديم المنظم للمهنة رقم 08/91 اشترط أن يكون الشركاء غير المسجلون إقتصاديون حائزون على شهادة التعليم العالي والذين يقدمون بحكم إختصاصهم مساعدات في إطار إنجاز الهدف الذي أنشأت لأجله الشركة، ولم يسمح لهؤلاء بأن يتجاوز عددهم ربع عدد الشركة وهذا ما إحتوته المادة 12 فقرة 02 من القانون القديم المنظم للمهنة.

³. المادة 51 من القانون 01/10 المنظم للمهنة.

- أن يحوز شهادة لممارسة مهنة محافظة الحسابات.
 - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
 - أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون الإطار المنظم للمهنة.⁽¹⁾
- ب - الأشكال القانونية التي تأخذها هذه الشركة:**

لقد تباين موقف المشرع الجزائري في هذه المسألة في ظل القانون القديم والقانون الجديد، فأقر في ظل القانون القديم بأن شركة محافظة الحسابات ممكن أن تأخذ شكل شركة مدنية دون أن يخوض في مسألة تنظيمها تاركا ذلك للقواعد العامة الموجودة في القانون المدني ولا سيما المواد 418 وما يليها منه.

كما أكد على أن هذه الشركة قد تأخذ شكل شركة تجارية وهذا ما جاء في المادة 12 فقرة 03 من القانون 91-08 المنظم للمهنة قبل أن يعدل.

وأضاف المشرع الجزائري شكل ثالث يجوز أن تأخذه شركة محافظة الحسابات وهو شكل مؤسسة عمومية إقتصادية، يكون هدفها الإجماعي ممارسة مهنة محافظة الحسابات شريطة أن يكون المتدخلون الموقعون للعقود والوثائق الثبوتية تجاه القانون مسجلين في جدول المنظمة.⁽²⁾

غير أن المشرع الجزائري جاء في القانون الجديد ليعدل من هذا التنظيم، إذ أقر بأنه يمكن لمحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة

¹. عبارات أداء اليمين جاءت كالتالي: "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكرم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

². المادة 13 من القانون القديم المنظم للمهنة رقم 08/91.

أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم.⁽¹⁾

لكنه اشترط حتى يتم تأهيل الشركات التي ذكرت في المادة 46 من القانون رقم 01-10 المنظم للمهنة، لممارسة المهنة، أن يكون الشركاء المكونون لهذه الشركة أعضاء في الغرفة الوطنية مسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي الحسابات تلتني الشركاء على الأقل (3/2) ويمتلكون على الأقل تلتني (3/2) رأس المال.⁽²⁾

وتجدر الإشارة إلى أن تسمية شركة محافظة الحسابات جاء في ظل التعديل الجديد للقانون، إذ لم يكن المشرع الجزائري قد تبني هذه التسمية في ظل القانون القديم.⁽³⁾

والملاحظ أن القانون الجديد لم يأتي بأحكام خاصة تتعلق بالشكلين الآخرين لممارسة المهنة، أي الشركة المدنية أو التجمعات ذات المنفعة المشتركة، وبذلك تبقى القواعد العامة هي التي تحكم هذه المسألة كما كان عليه الأمر في القانون القديم.

02 - توقيع العقوبة المالية على شركة محافظة الحسابات:

هذا الموقف كان بمناسبة صدور قرار محكمة النقض الفرنسية في 11 جويلية 2006⁽⁴⁾ والذي استبعد متابعة الشريك في شركة محافظة الحسابات على أساس أن هذا الأخير لم يكن يعمل لحسابه الخاص وبإسمه، وإنما لحساب شركة محافظة الحسابات وبإسمها،⁽⁵⁾ وأكد قضاة المحكمة في ذات السياق أنه ليس من المنطقي أن يتابع الشريك في

¹. المادة 46 من القانون رقم 01/10 المعدل للقانون الإطار رقم 08/91 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

². المادة 48 فقرة 01 من القانون 01/10 المنظم للمهنة.

³. المادة 48 فقرة 02 من القانون 01/10 المنظم للمهنة: "تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة شركات محافظة الحسابات".

⁴. Cass.Com., 11 juill. 2006 Bull.civ.2006,IV, n° 171.

⁵. Augustin Robert, Le commissaire aux comptes devant la commission des sanctions de l'autorité des marchés financiers, op.cit., p. 1511.

شركة محافظة الحسابات لأنه يعتبر كالوكيل،⁽¹⁾ وهذا القرار لم يكن في حقيقة الأمر إلا ترجمة للمخاوف التي كان قد أبدأها بعض ممارسي المهنة من جراء تعرضهم إلى متابعات في إطار ممارستهم للمهنة في الشكل الجماعي، فكان ذلك بمثابة ضرب لاستقرار الممارسة الجماعية للمهنة من جهة وصد عن ممارستها في إطار نفس الشكل من جهة أخرى.⁽²⁾

وهذا الموقف قد ميز المرحلة التي كان القضاء الفرنسي يركز فيها على المسؤولية الإدارية لشركة محافظة الحسابات، وهذا في إطار عدم ضياع حقوق المتعاملين مع هذا النوع من الشركات، خاصة إذا لم يستطيع المتعامل معها أن يثبت خطأ أحد الشركاء المنتمون لهذا التجمع.

غير أن هذا الموقف شهد تغيير، وهذا بعد أن أصبحت القضايا المعروضة أمام القضاء فيها تعسفا من قبل شركاء شركة محافظة الحسابات.

ثانيا: الشريك في شركة محافظة الحسابات

شهد موقف القضاء الفرنسي تغيرا جذريا في مسألة توقيع العقوبة الإدارية لما يتعلق الأمر بشركة محافظة الحسابات، فذهب في بداية هذا الموقف إلى الأخذ بمسؤولية الشريك (01)، غير أنه سرعان ما أخذ يعدل من موقفه ليشمل الشريك والشركة على حد سواء (02).

01 – مسؤولية الشريك:

¹. Note George Roch, Bull. Jolly Bourse 2006, p.39.

². René Ricol, Notre profession est l'objet de trop de professions et d'attaques, op.cit ; Jean. Jacques Daigre, le commissaire aux comptes demeure un professionnel libéral responsable, op.cit.

جاء هذا التغيير في الموقف من طرف نفس الجهة القضائية في فرنسا، إذ أكدت محكمة النقض الفرنسية في قرارها الصادر في جويلية 2006،⁽¹⁾ أن الشريك في شركة محافظة الحسابات هو الذي قام بتسريب المعلومة المغلطة، وهذا بغض النظر عن ما إذا كان العمل الذي قام به ينصرف لحساب شخص آخر وبإسمه.⁽²⁾

¹. Cass. Com Juillet 2006, Juris Data 2006-106345, IV, n°173.

². Note Phillipe Merle, Bull.CNCC n° 147, p. 451.

وهذا الموقف جاء ليضع حداً للتجاوزات التي عرفتھا الفترة القصيرة أين كان فيها القضاء الفرنسي يميل إلى معاقبة الشخص المعنوي المتمثل في شركة محافظة الحسابات، وهكذا فقد كان محافظي الحسابات يختبئون وراء مسؤولية الشركة، إلى أن جاء التغيير وأصبح هؤلاء المهنيين ملزمون بالحيطه والحذر تحت طائلة تعرضهم لعقوبة إدارية قاسية، عادة ما تتمثل في غرامات قد تتقل كاهل حتى الشركات الكبرى العاملة في هذا المجال.

02 – مسؤولية الشركة والشريك:

لقد تغير موقف القضاء الفرنسي من مسألة توقيع العقوبة الإدارية لما يتعلق الأمر بممارسة المهنة في شكلها الجماعي، وانتهى إلى اعتبار كل من الشركة والشريك مسؤولان إدارياً أمام الجهة المختصة بتوقيع هذه العقوبة.⁽¹⁾

غير أن هذا الموقف كان مختلف فيما يخص قيمة العقوبة المالية، فكانت الشركة تتعرض إلى عقوبة مالية أكبر مما يتعرض إليه الشريك.⁽²⁾

ولقد أقر كذلك الفقه على ضرورة توافر بعض الشروط في العقوبة الإدارية بحد ذاتها حتى تكون محل توقيع ضد شركة محافظة الحسابات أو الشريك على حد سواء.

الفرع الثاني: شروط تتعلق بالعقوبة الإدارية

إن الحديث عن العقوبة الإدارية التي يتعرض لها محافظي الحسابات أثناء تأديتهم مهامهم يستوجب الوقوف على المعايير التي تعتمدها السلطة المختصة بتوقيع هذه العقوبة

¹. Déc. AMF, 05 juillet 2007, Rev. A.M.F. septembre 2007, n° 39, p.123.

². وهكذا فقد حكمت سلطات السوق المالية بغرامة قدرها مائة ألف (100.000) يورو على شركة محافظ الحسابات وعلى الشريك بقيمة أربعون ألف (40.000) يورو. أنظر:

Note Jean-François Barbiéri, Bull. Joly Sociétés, 2006, p. 1261.

أثناء توقيعها (أولاً)، كما أنه قد يحصل في بعض الأحيان تداخل لعقوبات أخرى يجعل أمر تطبيق العقوبة الإدارية صعب نوعاً ما (ثانياً).

أولاً: المعايير المعتمد عليها لتوقيع العقوبة الإدارية

لقد اعتمدت معايير من أجل ضبط تطبيق العقوبة الإدارية على محافظي الحسابات وتعزيز دور سلطات الأسواق المالية في ردع أي تعسف أو استعمال غير قانوني من طرف محافظي الحسابات للحقوق والاختصاصات التي أوكلت لهم في إطار مهمة الإشراف على حسابات الشركة، فاعتمدت لجنة الأسواق المالية على معيار النسبية (01) ومعيار آخر جاء كنتيجة للمعيار الأول وهو تسقيف الحد الأعلى للعقوبة (02).

01 – معيار النسبية:

هذا المعيار كان وليد عدة انتقادات وجهت للهيئة المختصة لتوقيع العقوبة الإدارية على محافظي الحسابات في فرنسا،⁽¹⁾ إذ لم تكن تأخذ بعين الاعتبار مدى تأثير السوق المالية بالمعلومة التي قام بتسريبها محافظ الحسابات، وهذا بدوره يؤكد عدم وجود نسبة معينة ترتبط بالأضرار التي نجمت عن هذه المعلومات الخاطئة أو المغلطة.⁽²⁾

وذهب البعض⁽³⁾ إلى اعتبار المعلومة الخاطئة أو المغلطة التي لم تؤثر على وضعية السوق المالية كأنها لم تكن، ما دام يتعلق الأمر بتقدير نسبة الأضرار وتقريبها إلى تعويض مالي يقع على عاتق محافظ الحسابات.

¹. AMF, Synthèse des réponses à la consultation de place sur la réforme de la procédure de contrôle des opérations financières et de délivrance du visa lancé le 01 juillet 2001, 20 novembre 2001.

². Cass. Com., 11 juillet 2006, n° 05-18337, Bull. Joly Sociétés, 2006 p.1357, note Thierry Granier.

³. François Roussel, Transparence et qualité de l'information financière : enjeux et limites, Journal sociétés n° 29, février 2006, p. 14 et s.

هذا الموقف تبعه موقف صريح للتشريع الفرنسي في هذه المسألة،⁽¹⁾ إذ أكد على أن العقوبة المالية التي يتعرض لها محافظ الحسابات يجب أن تكون متناسبة وجسامة الأخطاء التي ارتكبت، خاصة إذا ما تأثرت الأسواق المالية بنوعية المعلومة المقدمة من طرف هؤلاء المهنيين.

هذا النص لم يطبق بحذافره من طرف اللجنة المختصة بتوقيع العقوبة الإدارية على محافظي الحسابات، إذ لم تأخذ هذه الأخيرة بعين الاعتبار لاجسامه الخطأ ولا تأثيره على وضعية الأسواق المالية،⁽²⁾ وهذا ما أدى بالقضاء الفرنسي إلى اتخاذ موقف صريح وجاء بمناسبة النظر في قرار صادر عن لجنة سلطات الأسواق المالية وعدل من قيمة العقوبة المالية التي أقرتها هذه اللجنة ضد مسير الشركة،⁽³⁾ وأكد على أنه يجب على لجنة توقيع العقوبة المالية أن تراعي مبدأ النسبية في العقوبة، وبالنتيجة قام القضاء بتخفيض العقوبة المالية كون أثر المعلومات الخاطئة المسربة من طرف المسير كان محدود على قيم المالية وأسهم الشركة التي هو على رأسها.⁽⁴⁾

وفي نفس السياق ذهب القضاء الفرنسي إلى حد إنكار وجود علاقة بين جسامة المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات وبين تأثر بورصة سندات الشركة، وهذا كون القانون الفرنسي⁽⁵⁾ لم يشترط وجود هذه العلاقة لتطبيق العقوبة المالية على محافظ الحسابات المسؤول عن المعلومات المغلطة.⁽⁶⁾

¹. L'art. L.621-15 du code monétaire et financier français.

². قرار صادر بتاريخ 06 جانفي 2005 ضد مسير شركة جنيريكس Generix SA، السيد ب. بكار ت. M.B. Becquart ، متوفر بالموقع الإلكتروني: <http://www.amf-France.org>.

³. CA Paris du 04 mars 2008, J.C.P. éd.E., 2009, 1049, n° 08.

⁴. Note Thierry Bonneau, C.A. Paris 04 mars 2008, comm. n°165, Droit Sociétés, 2006 (n° 05-18528).

⁵. L'art. L.621-15 du code monétaire et financier français.

⁶. C.A. Paris, 18 novembre 2003, Banque et droit, mars-avril 2004, p. 35, obs.de H. de Vauplane et Jean Jacques Daigre.

02 – تسقيف الحد الأعلى للعقوبة:

إن مسألة تسقيف الحد الأعلى للعقوبة المالية له علاقة بالجمع ما بين العقوبة المالية وعقوبة أخرى لها طابع مالي كما سيأتي الحديث عنه لاحقاً.

هذا الإجراء كان وليد عمل قضائي، إثر وجود اختلاف في قيمة العقوبة المالية المحكوم بها في إطار العقوبة الإدارية الموقعة من طرف لجنة سلطات السوق المالية وعقوبة أخرى لها علاقة بالمسؤولية الجزائية.⁽¹⁾

وهذا الموقف تبعه موقف عن التشريع الفرنسي سنة 1996،⁽²⁾ إذ أكد على ضرورة تفادي وجود جمع ما بين عقوبتين ماليتين،⁽³⁾ وهذا عن طريق مسايرة القاضي الثاني – وعادة ما يكون قاضي المسائل الجزائية – ما توصلت إليه السلطة المخولة قانوناً بتوقيع العقوبة المالية على محافظ الحسابات المسؤول إدارياً.⁽⁴⁾

مسألة تسقيف الحد الأعلى للعقوبة الإدارية هي مكملّة للمسألة التي سبقتها والمتعلقة بمبدأ نسبية العقوبة، أي معرفة مدى الأضرار التي سببها محافظ الحسابات جراء تسريبه لمعلومة خاطئة، وهمية أو مغلطة لكل من الأسواق المالية والمتعلقة أساساً بالبورصة، وكذلك بالقيم المنقولة وسندات الشركات التي كانت موضوع مراقبة من طرف محافظي الحسابات الذين بدو منهم تصرف غير مهني اتجاه واجب الإعلام، وتكمن العلاقة ما بين مبدأ النسبية والتسقيف في الوقوف على قيمة الأضرار لكي تستطيع الهيئة المخولة بتوقيع العقوبة المالية معرفة قيمة الغرامة، وهذا يجعل هذه القيمة محل نظر من جديد من طرف

¹. سنعالج هذه المسألة في الفرع الثاني من هذا المطلب.

². la loi du 02 juillet 1996 modifiant la loi n° 66/537 sur les sociétés commerciales en France modifié par l'ordonnance 2000/912, 2000-09-18, JORF 21 septembre 2000.

³. L'art.L.621-16 de la loi du 02 juillet 1996 préc.

⁴. Michel Véron, op.cit., p.p. 264 et 265.

نفس أعضاء الهيئة وهذا بالنظر إلى احتمال تعرض محافظ الحسابات المتابع إداريا إن صح القول إلى عقوبات أخرى ذات طابع مالي ومن هذا تأتي مسألة التسقيف.

وإذا كان المشرع الفرنسي قد فصل في هذه النقطة، إذ أكد على أن العقوبة المالية التي تقضي بها لجنة العقوبات لا يجب أن تتجاوز ما قيمته عشرة (10) ملايين يورو،⁽¹⁾ فإن المشرع الجزائري - وإلى غاية كتابة هذه الدراسة - لم يحرك ساكنا، ليس في مسألة التسقيف فحسب، بل لم يتبنى فكرة المسؤولية الإدارية ككل، رغم أنه تبني نوعا من المسؤولية في قانون النقد والقرض الجزائري لكنها لم ترتقي إلى هذا التكييف بعد،⁽²⁾ لتبقى مهنة محافظ الحسابات رغم أهميتها بعيدة عن مراقبة إضافية كفيلة بإصلاح هذه المهنة والحد من تعسفات ممتنيتها بشكل يضمن صدق ومصداقية المعلومات المسربة من طرفهم والتي تتعلق بالمؤسسات والشركات التي تكون تحت رقابتهم.

ثانيا: مسألة الجمع ما بين العقوبة الإدارية وعقوبات أخرى

طرحنا هذه المسألة لأول مرة في فرنسا ما بين عام 1986 و عام 1989 أي بعد التحول الذي شهدته السلطات الإدارية المستقلة في المنظومة القانونية الفرنسية ولا سيما لجنة عمليات البورصة، فراح البعض يتساءل عن إمكانية الجمع ما بين العقوبات الإدارية التي تصدرها هذه الهيئات وعقوبات أخرى، فظهرت مسألة الجمع ما بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجزائية (01) كما ظهرت كذلك مسألة أخرى تتعلق بالجمع ما بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجبائية (02).

01 - الجمع ما بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجزائية:

مسألة الجمع بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجزائية أثرت لأول مرة في القانون الإداري بمناسبة العقوبات التي يتعرض لها الموظفون، وهذا في إطار الإصلاح الذي

¹. L'art. L.621-9 du code monétaire et financier français.

². أنظر هذه المسألة في المبحث الأول من هذا الفصل، ص. 292.

عرفته لجنة عمليات البورصة في فرنسا لسنة 1989، فأكد المجلس الدستوري الفرنسي أن الجمع ما بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجزائية جائز شريطة تسقيف الحد الأعلى للغرامة.⁽¹⁾

وفي قرار له لسنة 1989، أقرّ المجلس الدستوري بأن الجمع ما بين العقوبتين الجنائية والإدارية ممكن بشرط أن لا تتعدى الغرامتين مبلغ عشرة ملايين فرنك فرنسي قديم،⁽²⁾ وهذا دائما في إطار وضع حد أعلى للغرامة التي قد يتعرض لها محافظ الحسابات.

هذه القرارات جاءت لتقيد المشرع الفرنسي آنذاك وتجعله يقوم بتعديل الأمر المنظم للجنة عمليات البورصة لسنة 1967، فعُدل المادة 09 مقطع 03 من هذا الأمر في 02 جويلية 1996، تعديل رآه بعض الفقه⁽³⁾ — رغم أهميته — أنه جاء متأخرا.

هذا الحكم لم يكن بذلك القدر من السهولة عند التطبيق، خاصة إذا لم تحترم الهيئة المخولة قانونا لتوقيع الغرامة المالية على محافظي الحسابات، الذين تثبت إدانتهم بأفعال تمس طبيعة المعلومة السرية بشأن واقع الشركات محل مراقبتهم الأحكام القانونية، فقد يقع وأن يتعرض محافظ الحسابات إلى عقوبة إدارية تصل إلى الحد الأعلى المسموح به فهل يجوز للقاضي الجزائي أن يوقع عقوبة الغرامة على نفس محافظ الحسابات ؟

جاء في هذا السياق حكم قضائي يقضي بأنه لا يجوز للقاضي الجزائي في هذه الحالة إلا النطق بوجود مخالفة دون أن تكون له أحقية فرض غرامة.⁽⁴⁾

¹. Déc. n° 89-260 DC, 28 juill. 1989 « ... Que le cumul était possible mais à condition de fixer un plafond aux amendes ».

². Déc. n° 89-281, J.o. 1^{er} août 1989.

³. Jean Pierre Mattout, Information financière et responsabilité des dirigeants, RD bancaire, 2004, p. 454 et s.

⁴. Paris, 1^{er} ch. COB, 26 mais 1993, Gaz.Pal.1994.I, p.277, note Yves Jobard ; Tribunal de Grand Instance, Paris, 03 décembre 1993, P.A., 19 Janvier 1994, p.08, note

وهكذا فقد جاء المشرع الفرنسي في قانون 02 جويلية 1996 بالمادة ت.621 مقطع 16 بحكم يجعل مشكلة الجمع بين العقوبتين غير مطروحة وهذا باعتماد القاضي الجزائي على ما توصل إليه أعضاء الهيئة الموقعة للعقوبة الإدارية على محافظ الحسابات.⁽¹⁾

هذه الإزدواجية في العقوبة التي يتعرض لها محافظي الحسابات لم تلقى ترحيبا عند ممارسي هذه المهنة الأمر الذي أدى بالمجلس الدستوري إلى تقليص العمل بهذه الإزدواجية وهذا في قراره الصادر سنة 1993.⁽²⁾

وفي مبادرة منها لإنهاء العمل بهذه الإزدواجية، قامت سلطة الأسواق المالية باقتراح مفاده إعلام النيابة العامة المختصة بكل الوقائع التي قد تحتل وصفين وصف إداري وآخر جنائي وبالتالي لا تقوم السلطة المختصة في توقيع الغرامة المالية على محافظ الحسابات بأية خطوة حتى ترى ما سيتوصل إليه القضاء الجزائي،⁽³⁾ وهذا هو الأصل العام الذي يقضي بحجية الحكم الجزائي على باقي الأحكام الأخرى.

02 – الجمع ما بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجنائية:

لم تكن هذه المسألة أقل شأنا من سابقتها، فطرحت عدة إشكالات قانونية ترجمت في أرض الواقع إلى قرارات قضائية وإدارية.

وهكذا فقد تبنى مجلس الدولة الفرنسي نفس الحكم الذي تبناه المجلس الدستوري في قضية الجمع ما بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجزائية، وقضى بجواز أن يتعرض محافظ

Ducouloux-Favard : « ... le juge répressif ne peut que prononcer une décision de culpabilité du prévenu, assortie d'une dispense de peine. ».

¹. هذا الحكم كان محل إنتقاد كبير من طرف الفقهاء الفرنسيين الذين أكدوا على أن الحكم الجزائي لديه حجية على الحكم المدني أو الحكم الإداري وليس العكس.

². Déc.n° 93-378. Du 02 juillet 1993, J.O.1994, p.99.

³. P.A., 23 avril 2008, n°82, p.3 « la polémique enfle autour de l'avenir de L'AMF. ».

الحسابات لعقوبتين ماليتين الأولى إدارية والثانية جبائية شريطة أن لا يفوق مجموع العقوبتين مبلغ عشرة ملايين فرنك فرنسي قديم.⁽¹⁾

مسألة الجمع ما بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجبائية لم تكن بذلك القدر من البساطة كما كانت عليه المسألة السابقة، أي الجمع ما بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجزائية، والسبب يعود في حقيقة الأمر إلى طبيعة العقوبة الإدارية والجبائية، فكلتي العقوبتان إداريتان الأمر الذي دعى بعض الفقهاء⁽²⁾ إلى إعتبار الجمع هنا غير حاصل ولا يمكن أن يكون ما دام نفس الفعل قد لا يُعرض الشخص إلى عقوبتين إداريتين في نفس الوقت.⁽³⁾

لكن بعض الفقه⁽⁴⁾ رأى عكس ذلك وأقرّ بضرورة خلق قواعد صارمة من أجل الحد من الممارسات غير القانونية التي من شأنها التأثير في المصالح الاقتصادية للشركات، بل أكثر من ذلك نادى هذا الجانب إلى ضرورة أخلة عالم الأعمال بشكل يضمن ديمومة عمل هذه الشركات.

إن العقوبة الإدارية التي يتعرض لها محافظ الحسابات يجب أن تندرج ضمن المخالفات التي يرتبها هذا المهني في إطار ممارسته لمهامه في نوع معين من الشركات، فلا يمكن الحديث عن المسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات دون الحديث عن الشروط الواجب توافرها في الشركات محل المراقبة من طرف هؤلاء المهنيين.

1. CE, avis contentieux, 04 avril 1997, Jammot : Rec.CE, p. 129.

2. Roland Drago, op.cit., p. 1934.

3. Ibid: « la question de cumul de deux sanctions administratives n'a jamais été nettement tranchée mais on doit considérer que celui-ci n'est pas possible ».

4. Ali Bougrine et Natalia Torribio, op.cit., p. 54.

الفرع الثالث: الشروط الواجب توافرها في الشركات محل المراقبة

في غياب حكم قانوني يحكم هذه المسألة في القانون الجزائري، نذهب إلى ما أقرّه المشرع الفرنسي، إذ أكدّ على ضرورة أن تكون هذه الشركات شركات الادخار العلني،⁽¹⁾ أي تلك التي تفتح مجال إلى الجمهور من أجل المساهمة في رفع رأسمالها، لذلك علينا في البداية أن نتوقف عند مفهوم الادخار العلني (أولاً) ثم نرى مدى ارتباط هذا المفهوم بالنظام العام الاقتصادي (ثانياً).

أولاً: مفهوم الادخار العلني:

ظهرت هذه الفكرة في بداية الأمر في قانون الشركات وكان لبعض الفقهاء الفرنسيين⁽²⁾ سبق في دراسة هذه الفكرة، فجاء مفهوم اللجوء العلني للإدخار في البداية من قانون الشركات (01)، لكن هذا المفهوم وردت عليه بعض الاستثناءات التي كانت بمناسبة خصوصيات بعض الشركات التجارية (02).

01 - مفهوم اللجوء العلني للإدخار وفق قانون الشركات:

ظهرت هذه الفكرة في فرنسا في القانون رقم 537/66،⁽³⁾ أما القانون الجزائري فجاءت بموجب المرسوم التشريعي 08/93⁽⁴⁾، إلا أن كل من القانونين لم يتعرضا لتعريف إجراء اللجوء العلني للإدخار، بل قاما بإعطاء وصف شامل لهذه الفكرة عبر إبراز خصائصها (أ) ثم إبراز أهم الأشخاص القانونية التي يمكن لها أن تلجأ إلى هذا الإجراء (ب).

1. L'art. R. 822-94 code de commerce Français.

2. Michel Jeantin, Droit des sociétés, 1^{er} éd., Paris, Moncherey, 1989, p. 319 et s.

3. La loi n° 66/537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales en France modifié par l'ordonnance 2000/912, 2000-09-18, JORF 21 septembre 2000.

4. المرسوم التشريعي رقم 08/93 المروخ في 25 أبريل 1993 المتضمن تعديل للأمر رقم 59/75، ج.ر. عدد 27 المؤرخة في 25 أبريل 1993، ص.10.

أ - الخصائص التي تميز هذا الإجراء:

لقد جاء في المادة 72 من القانون الفرنسي المنظم للشركات⁽¹⁾ بأن الشركات التي تملك قيم منقولة، والتي من شأنها أن تساهم في رفع رأسمال الشركة قصد المحافظة على هذه القيم، تعتبر من قبيل الشركات التي يحق لها أن تلجأ إلى هذا الإجراء الذي يهدف إلى توفير المصدر المالي للشركات المذكورة.

ومن ضمن الخصائص التي تميز هذا الإجراء هو أنه إجراء وقائي تهدف من خلاله الشركة المعنية به إلى الإبتعاد عن مرحلة الخطر، وهي عادة مرحلة عدم الدفع بسبب نقص الموارد المالية،⁽²⁾ لذلك كان لبعض الفقهاء⁽³⁾ بعض الانتقادات حول هذا الإجراء الذي من شأنه أن يجعل الشركة تعيش في حالة مالية وهمية، بحيث لا تعكس حقيقة وضعها المالي، بل أكثر من ذلك قد يكون هذا الإجراء نتيجة معلومات مغلطة قدمها محافظ الحسابات نتيجة حصوله على إمتياز مالي.⁽⁴⁾

ب - الأشخاص القانونية التي تلجأ إلى هذا الإجراء:

لقد أكد المشرع في القانون التجاري الجزائري على أن شركة المساهمة يمكن لها أن تلجأ إلى إجراء اللجوء العلني للإدخار.⁽⁵⁾

¹. L'art. 24 de la loi n° 66/537 modifié par l'ordonnance 2000/912, 2000-09-18, JORF 21 septembre 2000 : « Sont réputées faire publiquement appel à l'épargne ... à celle du second marché d'une bourse de valeur. ».

². Daniel Bastian, Sociétés par actions, Juris classeur sociétés, fasc. 93, p.6.

³. Jean Pierre Sortais, Observations à propos de la définition des sociétés faisant publiquement appel à l'épargne, JCP, 1968, éd.G., I, 2194.

⁴. Ibid.

⁵. تجدر الإشارة إلى أن قبل تعديل سنة 1993، كانت عبارة " اللجوء العلني للإدخار " غير موجودة وإعتمد المشرع عبارة أخرى " التأسيس المتتابع " في الفقرة الأولى من القسم الثاني المعنون بتأسيس شركات مساهمة من القانون التجاري ...

أما في فرنسا فتتسع دائرة الأشخاص التي يجوز لها أن تلجأ علنيا للإدخار ويتعلق الأمر بالشركات التجارية تأتي في مقدمتها شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم، والأمر يعود لطبيعة مسؤولية الشركاء في هذا النوع من الشركات، إذ كل شريك مسؤول حسب ما قدمه عكس النوع الآخر من المسؤولية في بعض الشركات كشركة التضامن أو شركات ذات المسؤولية المحدودة، فهذا النوع من الشركات لا يجوز له اللجوء العلني للإدخار.⁽¹⁾

هذا المنع من اللجوء إلى الإدخار يشمل كذلك الشركات المدنية، أين نجد المسؤولية فيها مسؤولية شخصية ولذلك تعتبر من قبيل شركات الأشخاص.⁽²⁾

غير أن هذا الحكم ورد عليه إستثناء، إذ جاء في فرنسا قانون 1300/70⁽³⁾ بموجبه يعطي المشرع الفرنسي لبعض الشركات المدنية، بأن تلجأ علنيا للإدخار وهذه الشركات تعرف بإسم الشركات المدنية ذات الاستثمار العقاري، فهذا النوع من الشركات يهدف نشاطها حصريا إلى تسيير الممتلكات العقارية.

هذا الاستثناء لم يخص فقط هذا النوع من الشركات المدنية بل كذلك إمتد ليصل إلى الجمعيات ذات النشاط الإقتصادي وهذا ما جاء به المشرع الفرنسي بموجب القانون رقم 698/85.⁽⁴⁾ لكن في هذه الحالة عملية اللجوء العلني للإدخار تكون تحت إشراف لجنة عمليات البورصة.⁽⁵⁾

¹. Thierry Granier, La notion d'appel public à l'épargne, Rev.Soc., 1992, p. 690.

². Ibid : « c'est dans le même ordre d'idée que les sociétés civiles (sociétés de personnes) se voient interdire l'appel à l'épargne publique.

³. La loi n° 70/1300 du 31 décembre 1970 sur les sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) en France.

⁴. La loi n° 85/698 du 11 juillet 1985 sur les associations ayant une activité économique en France.

⁵. Phillipe Reigne, Les valeurs mobilières émises par les associations, Rev.Soc, 1989, n°01, p. 03.

أما فيما يخص التجمعات الاقتصادية فيمكن لهذه المؤسسات أن تلجأ علنيا للإدخار شريطة أن تتكون من أشخاص قانونية تملك الحق في اللجوء العلني للإدخار.⁽¹⁾

هذا المفهوم الوارد في قانون الشركات تطراً عليه بعض الاستثناءات نظراً لإعتبارات قانونية، أهمها توافر الشروط المذكورة بموجب القوانين الخاصة من أجل لجوء هذه الأشخاص القانونية إلى إجراء الإدخار العلني.

02 – الاستثناءات الواردة على مفهوم اللجوء العلني للإدخار:

لقد أقرّ بعض الفقهاء بأن تطبيق هذا الإجراء من طرف شركات أو أشخاص قانونية قد يضر بالمصلحة الاقتصادية للدولة، وعليه فقد لا يسمح لهذه الأشخاص القانونية باللجوء إلى هذا الإجراء رغم أن لها الحق في ذلك.⁽²⁾

مفاد هذه الفكرة أنه بما أن المشرع قد أجاز القيام ببعض التصرفات غير القانونية بحجة وجود ظروف دعت إلى ذلك، فإنه من باب أولى أن لا يسمح بوقوع إجراءات رغم قانونيتها لوجود ظروف قد لا تسمح بذلك، ولقد أكد فقهاء فرنسيون⁽³⁾ على أن هذه الظروف تتصل بصورة أساسية بفكرة الأمن الاقتصادي أو النظام العام الاقتصادي للدولة. من هنا جاءت فكرة إرتباط مفهوم اللجوء العلني للإدخار والنظام العام الاقتصادي للدولة التي تنشط بها هذه الأشخاص القانونية.

ثانياً: إرتباط إجراء اللجوء العلني للإدخار وبالنظام العام الاقتصادي:

¹. L'art. 05 de l'ordonnance n° 67/821 du 23 septembre 1967 sur les groupement d'intérêt économique.

². Alain Sayag et Jean Hilaire, Quel droit des affaires pour demain ? , Paris, 1^{er} éd., LITEC, 1984, p. 189.

³. Yves Guyon, Droit des affaires, op.cit., p. 216 ; George Farjat, Droit économique, Paris, 2^{eme} éd., PUF, 1982, p. 49.

لم يكن هذا الارتباط وليد نصوص قانونية بل بالعكس من ذلك كان وليد ممارسات هذه النصوص على أرض الواقع، فأصبحت بعض الشركات التي تعتبر عصب إقتصاد الدولة تلجأ علينا للإدخار بحكم نصوص قانونية تخول لها هذا الحق، لكن كانت في كل مرة النتائج غير مربحة ومكلفة للشركات التي لجأت لهذا الإجراء من جهة ولإقتصاد الدولة من جهة أخرى.⁽¹⁾

هذا بدوره عجل في ميلاد فكرة النظام العام الإقتصادي والتي تبنى أساسا على إحترام الحقوق العامة للدولة، والتي يعتبر مناهها حقوق الشعب، بدلا من إحترام حقوق طائفة معينة من المؤسسين والشركاء في الشركة التي لجأت إلى الادخار العلني.

كان لبعض الفقهاء⁽²⁾ محاولة لتعريف النظام العام الإقتصادي إذ عرفه على أنه: "مجموعة من الإجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية من أجل تنظيم العلاقات الاقتصادية".⁽³⁾

يدخل في مفهوم الإجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية، كل القوانين والمراسيم التي تهدف إلى بعث الإقتصاد أو تنظيمه أو تنظيم مسألة تتعلق بصورة مباشرة أو غير مباشرة بالإقتصاد الوطني، وهكذا فقيام فرنسا بتنظيم مسألة التوفير يعد بحد ذاته إجراء يهدف إلى إعادة التوازن الإقتصادي، وعليه يدخل ضمن فكرة النظام العام الإقتصادي.⁽⁴⁾

1. Phillipe Bezar, La société anonyme, Paris, 1^{er} éd., Match restien, 1986, p. 365.

2. George Farjat, op.cit., p. 49.

3. Ibid : « l'ensemble des mesures prises par les pouvoirs publics, tendant à organiser les relations économiques ».

4. La loi n° 92/666 du 16 juillet 1992 relative au plan d'épargne en France, J.O. 18 juillet 1992.

كما يدخل ضمن نفس الفكرة، الإجراءات المتخذة من طرف الحكومة من أجل إعادة تنظيم السياسة الضريبية بالشكل الذي يجعل الإستثمار في الدولة محط أنظار الشركات الوطنية أو الشركات الأجنبية.⁽¹⁾

وفي نفس السياق دأب المشرع الفرنسي⁽²⁾ على غرار نظيره الجزائري⁽³⁾ على إنشاء لجنة عمليات البورصة من أجل الوقوف على سير أسواق البورصة والتحكم فيها بشكل يضمن الحد من المخالفات المرتكبة من طرف الأشخاص التي تنشط في عالم البورصة.

وهذا تقريبا ما قام به المشرع الأمريكي عندما أنشأ بدوره لجنة الأمن والمبادلات التي تنشط في مجال البورصة.⁽⁴⁾

¹. Phillipe Bezard, op.cit., p. 365.

². La loi n° 85/595 du 11 juillet 1985, J.O 12 juillet 1985, p. 7855, la loi n° 88/70 du 22 janvier 1988, J.O 23 janvier 1988, p. 1111.

³. المرسوم التشريعي رقم 10/93 المؤرخ في 23 ماي 1993 المتعلق ببورصة القيم المنقولة.

⁴. S.E.C. « Security and exchange commission ».

خلاصة الفصل الثاني:

إن ممارسة الدعوى التأديبية والدعوى الإدارية من طرف الهيئات الإدارية المستقلة عن القضاء يعطي لهذه الممارسة أكثر فعالية لأنه من شأنها أن تكون محط مراقبة قضائية إذا ما قام محافظ الحسابات الذي تعرض إلى عقوبات من طرف هذه الهيئات بمخاصمة القرارات التأديبية أو الإدارية.

غير أنه قد لا نجد ما يبرر عدم تبني المشرع الجزائري للمسؤولية الإدارية خاصة وأنها تساهم في ضبط تصرفات محافظي الحسابات بشكل يضمن ممارسة مهنة الأرقام هذه في كنف قانوني لا تشوبه نقائص قد تجعل البعض يتضرر منها.

فالعقوبة التأديبية رغم أنها قد لا توحى من خلال تسميتها بخطورتها، إلا أنها تهدد سمعة محافظ الحسابات سواء كان يعمل في إطار فردي أو في شكل جماعي، فالعقوبة التأديبية التي يتعرض لها محافظ الحسابات قد تكون أشد وقعا من تلك المالية التي يتعرض لها من طرف لجنة سلطة الأسواق المالية، لأنه من شأن العقوبة التأديبية أن تجعل الشركات والمؤسسات الاقتصادية تصرف النظر عن التعاقد مع محافظ الحسابات الذي عوقب تأديبيا، فهذه قرينة على أنه قام بخطأ حتى ولو أحتمل هذا الخطأ الوصف التأديبي فقط، فهذا يؤدي إلى زعزعة الثقة والمساس بسمعة محافظ الحسابات في عالم الأعمال، بحيث يحجم المتعاملون على التعاقد معه للإشراف على مهمة الإشراف على حسابات مؤسساتهم.

الخاتمة:

تناولنا في موضوع بحثنا آليات الرقابة على عمل محافظي الحسابات، وهذا عبر تبني مسؤوليات أربع كانت كلها تصب في وعاء تعزيز مكانة المراقبة المحاسبية في عالم الأعمال بصفة عامة وداخل الشركات بصفة خاصة.

ورغم أنه من الصعب أن نتحدث عن خاتمة لهذا الموضوع الذي هو في تطور مستمر، إلا أننا لا ننكر وجود نية لإحداث تراكم كمي معرفي في مسألة لم يتناولها فقهاء عرب بصفة عامة والفقهاء الجزائريون بصفة خاصة، رغم أهميتها، فمسؤولية محافظي الحسابات تبدو وللوهلة الأولى مرتبطة بالنظام العام الداخلي لكل دولة على حدى، ما عدى تلك التي تربطها إعتبرات تعاقدية أملت عليها الطبيعة الجغرافية، الثقافية والإيديولوجية، كما هو الحال عليه بالنسبة لفرنسا والإتحاد الأوروبي.

لا يمكننا إنكار الدور الذي تلعبه التشريعات المقارنة في مجال مكافحة الإختلاسات والمعاملات غير القانونية في عالم الشركات، إلا أن هذا الدور قد لا يكون فعالا في غياب آليات تطبيق القواعد التشريعية والتنظيمية، من خلال هذا البحث توصلنا إلى مجموعة من الإستنتاجات يمكن إعتبارها نقص شاب التشريع المهني في مجال مهنة محافظ الحسابات وأهم هذه النتائج:

- عدم وجود آلية تضمن لطالب التعويض في المسؤولية المدنية إقامة دليل على وجود خطأ فني إرتكبه محافظ الحسابات أثناء تأديته للمهام المنوطة به، وهذا كون طالب التعويض نفسه قد تنقصه تلك الملكة العلمية والمهارة الفنية التي تسمح له بالوقوف على العناصر المكونة لخطأ محافظي الحسابات الموجب للمسؤولية المدنية، وهذا بدوره أدى إلى إفلات الكثير من محافظي الحسابات من التعويض بسبب إستحالة إقامة دليل على وجود خطأ في المراقبة أو حتى خطأ في النتائج المتوصل إليها من خلال هذه المراقبة.

- رغم أنه قد تم إقرارها بموجب القانون 01/10 المنظم للمهنة، إلا أن التأمين على المسؤولية في الجزائر ما زال تنقصه الصرامة في التطبيق، وهذا بسبب إنعدام إعلام

يهدف إلى التعريف بالخدمة، وكذلك بسبب شركات تأمين بحد ذاتها إذ غالبا ما تعفي نفسها من التعويض عن الأخطاء التي قد تجد الضحية نفسه متسبب فيها، وهذا لا يبدو عادلا بالنظر إلى جهالة طالب التعويض بميدان المحاسبة.

- وجود أكثر من محافظ حسابات في شركة قد يسبب ضررا لطالب التعويض في حالة عدم معرفة المتسبب، لأنه سيُعَوِّض في هذه الحالة وفق لقاعدة عدم تجزئة الأخطاء وهذا بدوره قد يدفعه إلى تقديم أدلة على أن هنالك خطأ غير قابل للتجزئة، ناهيك عن مصادفته لأهل الإختصاص من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، الذين يريدون دحض المسؤولية عن أنفسهم بطرق فنية يفقد إليها طالب التعويض.

- وجود قصر في مدة التقادم في بعض الأفعال التي يقوم بها محافظ الحسابات، كجناحة إفشاء السر المهني، فأقرت لها مدة تقادم قصيرة، مع أن تسريب المعلومة بحد ذاته قد يظل يؤثر في الشركة المعنية بهذه المعلومة مدة أطول، لذلك كان على التشريع في هذه الحالة الخروج عن القواعد العامة المعروفة في قانون العقوبات ومحاولة تطبيق قواعد خاصة تتلائم وطبيعة المهام التي تناط بمحافظ الحسابات من جهة، وتتلائم كذلك مع واقع الشركات والأسواق المالية من جهة أخرى.

- وما دمنا نتكلم عن النقائص التي شابت التشريع في مجال مهنة محافظة الحسابات، فإن التوقيف المؤقت الذي يتعرض له محافظ الحسابات بمناسبة وجود متابعة جزائية ضده قد لا يجد ما يبرره من الناحيتين، القانونية والعملية، فمن الناحية القانونية يعد تطبيق هذه القاعدة خرقا لمبدأ موجود في قانون العقوبات وهو مبدأ " قرينة البراءة "، أما من الناحية العملية فقد يبرأ محافظ الحسابات من طرف الهيئة العقابية.

غير أن البراءة في هذه الحالة لا تعتبر تعويض، وحتى وإن فرضنا وأن محافظ الحسابات المبرء قد تلقى تعويض تحت أي شكل من الأشكال، إلا أنه قد لا يستطيع فعل شيء إتجاه سمعته التي تكون قد أثر فيها قرار الإيقاف المؤقت، هذا يجعل الكثيرون يحجمون عن التعامل مع محافظ الحسابات الذي أوقف مؤقتا عن ممارسة مهامه حتى ولو برعت ساحته فيما بعد.

- لا يزال يعتبر محافظ الحسابات في الشركات مساعدا للنيابة العامة في ظل إستمرار وجود واجب إعلام وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي يتم إكتشافها بمناسبة قيامه بالمهام المنوطة به داخل الشركات أو المؤسسات المعنية بالمراقبة، هذا الموقف من طرف المسيرين جعل علاقة هؤلاء بمحافظ الحسابات علاقة هشّة غير مبنية على أسس التعاون والثقة المتبادلة، وإنما على العكس من ذلك نجدنا مبنية على أساس الحرص والتتبع الذي يجعل كلا الطرفين في حالة غير مريحة، تجعله يعمل في جو من اللأمن الذي قد ينعكس سلبا على طبيعة الأعمال التي يقوم بها محافظ الحسابات والتي قد لا تعكس حقيقة الأوضاع المالية للشركة أو المؤسسة التي يراقبها.

- ونحن نتكلم عن واجب إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية تجدر الإشارة إلى الثغرة التي لا تزال في تشريعنا الجزائري سواء في القانون التجاري أو القانون المنظم للمهنة، إذ لم يضبط آليات الإخطار وما هي الوقائع التي يقع على محافظ الحسابات إبلاغها لوكيل الجمهورية، وهذا الأمر قد يزداد تعقيدا إذا ما أخذنا بعين الإعتبار عدم إمتلاك محافظ الحسابات لتلك الملكة العلمية القانونية التي تسمح له بالوقوف على العناصر المكونة لأي جرم والبت في مسألة تكييفه، ونستغرب في هذا الشأن تأخر المشرع الجزائري في تبني ما أقرّه المشرع الفرنسي في نفس المسألة، إذ أقرّ هذا الأخير بضرورة وجود لقاء غير رسمي يجمع محافظ الحسابات بوكيل الجمهورية المختص من أجل التشاور في الأفعال التي إكتشفها محافظ الحسابات والقول فيما إذا كانت تشكل جرما معاقب عليه قانونا أم لا.

- عدم إعتداد معايير دقيقة من أجل ضبط مفهوم الخطأ التأديبي يجعل من المسؤولية التأديبية هي الأخطر من بين جميع المسؤوليات التي تقع على محافظ الحسابات، فإعتمد المشرع الجزائري على عبارات فضفاضة وعامة للتعبير عن الخطأ التأديبي، كعبارة "تمس بنزاهة وشرف المهنة" فهذه الألفاظ من شأنها أن توسع من مجال تطبيق المسؤولية التأديبية على محافظي الحسابات بشكل يجعلهم يعملون في حالة خوف قد تنعكس على قيمة أعمالهم، لذلك وجب ضبط مفهوم الخطأ التأديبي عبر إعتداد تقسيم كما هو الحال عليه بالنسبة للعمال، فيقسم الخطأ إلى خطأ جسيم وخطأ بسيط وخطأ تافه، وكل خطأ يجب أن يحدد القانون أو التنظيم مجموعة من الخصائص التي تميزه عن باقي الأخطاء الأخرى.

- البت في المسؤولية التأديبية من طرف هيئة إدارية، قد لا يكون في صالح تطور المهنة، حتى ولو كانت هذه الهيئة تصدر قرارات قابلة للطعن أمام القضاء، فهذا الإجراء من شأنه التأثير في إستقلالية محافظ الحسابات، فوجود جهاز إداري يشرف على تكبير أخطاء محافظ الحسابات وتوقيع العقوبة عليه، قد يجعله يظهر في مظهر الموظف الذي يخضع إلى توجيهات السلطة العليا.

- تأخر المشرع الجزائري في تبنيه للمسؤولية الإدارية والتي تعتبر في حقيقة الأمر إجراء من شأنه تعزيز التحكم في المعلومة داخل الشركات والأسواق المالية، ولا نجد عذرا للمشرع الجزائري في تأخره هذا، حتى ولو سلمنا بأن الجزائر تعتبر حديثة العهد نسبيا في مجال البورصة، ولكن ذلك لا يعني ترك محافظ الحسابات يعمل دون رقابة تذكر في مجال المعلومات المقدمة لصالح الجمهور، خاصة ونحن نعلم أن المشرع الجزائري قد تبنى اللجوء العلني للإدخار كإجراء تقوم به شركة المساهمة لرفع رأسمالها، فكيف له أن يترك هذه الثغرة التي قد تعيق تقدم الإقتصاد الوطني، ما دامت المعلومة التي يتحكم فيها محافظ الحسابات تدخل ضمن مفهوم النظام العام الإقتصادي.

- عدم تلقي محافظ الحسابات تكوينا خاصا حول كيفية تقديمه المعلومة التي تتعلق بالمستثمرين وبالأسواق المالية، قد يجعله يتعرض دائما لعقوبة مالية من طرف اللجنة المختصة بتوقيعها، لذلك يجب أن تنظم دورات تكوينية الهدف منها هو الوقوف على التقنيات التي تكفل تنقل المعلومة من المصدر أي الشركة أو المؤسسة إلى الخارج ونعني به الجمهور بشكل سلس وقانوني يجعل محافظ الحسابات في منى عن المتابعة الإدارية.

- نقص في الأحكام والقرارات القضائية الجزائية فيما يخص مهنة محافظة الحسابات، على العكس منه تماما في القضاء الفرنسي، أين ساهم ويساهم لحد الآن القضاء الفرنسي في مساعدة هؤلاء المهنيين على أداء مهامهم بالشكل القانوني، كما يساهم لحد الساعة الجهاز القضائي في خلق بعض القواعد التي من شأنها ضمان أداء محافظ الحسابات لمهامه في جو من الإرتياحية.

هذه الإستنتاجات جعلتنا نفكر في المساهمة ولو بالقدر القليل في ورشة الإصلاح التي تعتمدها الجزائر من أجل تعديل القوانين التي لها علاقة بالإقتصاد الوطني، تأتي في مقدمتها القانون المنظم لمهنة محافظة الحسابات، فإرتأينا أن نقدم مجموعة من التوصيات التي من شأنها أن تطور هذه المهنة في الجزائر بالشكل الذي يخدم الإقتصاد الوطني:

* ضرورة تدخل المشرع الجزائري لسن قانون خاص بمهنة محافظة الحسابات، إذ لا يعقل أن تكون هذه المهنة منظمة بقانون ينظم مهن ثلاث، الخبير المحاسب، المحاسب المعتمد، إضافة إلى محافظة الحسابات.

* خلق مراكز لتكوين تكون حسب الإختصاص، حتى يصبح لدينا محافظو حسابات مختصون في مجالات معينة، وهذا من شأنه رفع الحرج على القضاء لأنه سينقص عدد القضايا المطروحة أمامه بسبب إنعدام الكفاءة أو نقص في التكوين.

* إنشاء مراكز إقليمية تضم رؤساء المؤسسات والشركات التجارية ومحافظي الحسابات وهذا من أجل ترسيخ ثقافة الإتهاد على الحسابات لدى القائمين بالإدارة من جهة، وكذلك تعزيز الثقة ما بين محافظ الحسابات والقائم بالإدارة بشكل يضمن تسهيل عمل محافظ الحسابات داخل الشركة من جهة أخرى.

* ضرورة إنشاء لجنة وطنية تضم محافظي حسابات لديهم خبرة طويلة في مجال الإسهاد على الحسابات، دورها تقديم رأي إستشاري إلى القائمين بالتشريع التجاري وهذا كونهم أدرى بخبايا المهنة من أي شخص آخر حتى ولو كانت له الملكة القانونية، وبذلك نضمن تشريع بقليل من النقائص التي تشوبه عادة في ظل عدم وجود أهل المهنة في السلطة التشريعية.

* تنظيم دورات رسكلة لمحافظي الحسابات في المدرسة العليا للقضاء من أجل تدعيم الجانب القانوني في تكوين هؤلاء المهنيين بالشكل الذي يضمن ممارستهم للمهام المنوطة بهم في الإطار القانوني الذي يجعلهم في منى عن أية متابعة.

وبعد ... فلا أظن أنني قد أحطت بجميع جوانب هذا الموضوع، الذي إكتشفت أنه واسع جدا ولا يمكن أن أوفيه حقه في هذه الدراسة، فإن أدركت جوانب منه لا شك في أنني أغفلت أخرى، فلعلى ما أغفلته يكون بداية دراسة أخرى لباحثين غيري في هذا المجال.

ومن الله العون والتوفيق

قائمة المراجع:

المؤلفات والكتب:

باللغة العربية:

أولاً: العامة

1. أحمد محمد محرز، الوسيط في الشركات التجارية، الطبعة الثانية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2004.
2. أحمد فتحي سرور، الوسيط في قانون العقوبات، القسم العام، دار النهضة العربية، القاهرة، 1981.
3. إلياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، بدون دار النشر، 1997.
4. الغوتي بن ملح، قواعد وطرق الإثبات ومباشرتها في النظام القانوني الجزائري، ط1، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2001.
5. رمسيس بهتام، النظرية العامة للقانون الجنائي، شركة الإسكندرية للطباعة والنشر، 1971.
6. لطفي محمد منصور، موسوعة الشركات التجارية، دار الحقانية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.
7. محمد فريد العريني، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
8. محمد فريد العريني، القانون التجاري (شركات الأموال)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2001.
9. محمد صبري السعدي، شرح القانون المدني الجزائري، مصادر الالتزام، الواقعة القانونية، ج.11، ط1، دار الهدى، الجزائر، 1992.
10. محمد حماد الهيتي، الخطأ المفترض في المسؤولية الجنائية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
11. محمد فريد العريني وهاني محمد دويرار، قانون العمال، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2002.

12. محمد زكي محمود، آثار الجهل والغلط في المسؤولية الجنائية، دار الفكر العربي، 1968.
13. محمود نجيب حسني، قانون العقوبات اللبناني، القسم العام، بيروت، 1967.
14. معوض عبد التواب، موسوعة الشركات التجارية، ط.02، مطبعة الانتصار، القاهرة، 2000
15. مفلح عواد القضاة، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، شركة الشخص الواحد، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن
16. مصطفى العوجي، المسؤولية الجنائية في المؤسسات الاقتصادية، مؤسسة نوفل، بيروت، لبنان، ط.1، 1982.
17. مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2000
18. نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
19. عبد المهيم برك، شرح قانون العقوبات المصري، القسم الخاص، ج.1، مطبعة لجنة التأليف والترجمة والنشر، القاهرة، 1949.
20. عزيز العكلي، شرح القانون التجاري، ج.4، الشركات التجارية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1998.
21. علي علي سليمان، دراسة في المسؤولية المدنية في القانون المدني الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1974.
22. علي حسن يونس، الشركات التجارية، دار الكتاب الحديث، مصر، 1996.
23. عمار عمورة، شرح القانون التجاري الجزائري، دار المعرفة، الجزائر، 2000.
24. سعودي حسن سرحان، نحو نظرية لحماية الغير الحسن النية المتعاملين مع الشركة، ب.د.ن.، 1999.

ثانيا: الخاصة

- علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1995

باللغة الفرنسية:

أولاً: العامة

1. Anne Charvériat et Alain Couret, Droit des affaires, société commerciales, éd. Francis Lefebure, Paris, 2004
2. Bianca Lauret, Christine Bannel et Véronique Bourgninard, Droit des affaires, 4^{éd.}, Economica, Paris, 1994.
3. Deen Gibirila, Droit des sociétés, Ellipses, Paris, 1994.
4. Droit de l'entreprise, Ed. Lamy, Paris, 2005-2006.
5. France Guiramand et Alain Héraud, Droit des sociétés, 10^é éd, Dunod, Paris, 2003.
6. France Lemeunier, Droit des sociétés (principes et pratique), 10^é éd., Delmas, Paris, 1993.
7. François Terré, Philippe Simler et Yves Lequette, Droit civil : les obligations, 9^é éd., Dalloz, Paris, 2005.
8. Gabriel Guéry, L'essentiel du droit des affaires, 7^é éd., Dunod, Paris, 1997.
9. Georges Ripert et René Roblot, Traité élémentaire de droit commercial, L.G.D.J., Paris, 1972.
10. Groupe revue fiduciaire, La sociétés anonymes/ La SAS, société par action simple simplifié, éd. Les Publications Fiduciaires SA, Paris, 1997.
11. Groupe revue fiduciaire, La sociétés commerciales de personne, Edition la Villeguerin, Paris, 1996.
12. Groupe revue fiduciaire, Le memento de la S.A., L.G.D.J., Paris , 2003.
13. Jean Bernard Blaise, Droit des affaires, L.G.D.J., Paris, 2000.
14. Jean Hémard, François terré et Pierre Mabilat, Sociétés commerciales, T.II, Dalloz, Paris, 1974.
15. Jean Louis, La société par action simplifié, préf. Michel Germain, éd. Jolly, Paris, 2000.
16. Jean – Luc Kohel, Structures juridiques et contrat commerciaux, Ellipses, Paris, 1992.
17. Lamy Droit commercial, Dalloz, Paris, Avril 2001.
18. Lauré Siné, Droit des sociétés, 3^é éd., O.P.U., Alger, 2006.

19. Mahfoud Lahcheb, Droit pénal des affaires, 2^e éd., O.P.U., Alger, 2006.
20. Maurice Cozian, Alain Viandier et Florence Deboissy, Les sociétés commerciales, 18^e éd., L.I.T.E.C., Paris, 2005.
21. Michel Pedamon, Droit commercial, Dalloz, Paris, 2000.
22. Michel Vérone, Droit pénal des affaires, 4^e éd., Dalloz, Paris 2001.
23. Mohamed Salah, Sociétés commerciales., T.I, Edik. Alger, 2005.
24. Philippe Colin, Jean Paul Antona et François Lenghart, La responsabilité pénale des cadres et des dirigeants dans le monde des affaires, Dalloz, Paris, 1996.
25. Philippe Merle, Droit commercial (sociétés commerciales), 8^e éd., Dalloz, Paris, 2001.
26. Philippe le Tourneau et loic Cadiet, Droit de la responsabilité, Dalloz, Paris, 1998.
27. Renaud Salamon, Précis de droit commercial, préface de Christins Thin, P.U.F., Paris, 2005.
28. Répertoire de droit commercial, T.II, 27^e année, Dalloz, 15 avril 1999.
29. Yves Guyon, Droit des affaires, T.I, 12e éd., Economica, Paris, 2003.
30. Yves Guyon, La société anonyme, Dalloz, Paris, 1994.
31. Yves Guyon, Réparation du préjudice, Dalloz, Paris, 1983.
32. Alain Sayag et Jean Hilaire, Quel droit des affaires pour demain ? , Paris, 1er éd., LITEC, 1984.
33. George Farjat, Droit économique, Paris, 2eme éd., PUF, 1982.
34. Phillippe Bezard, La société anonyme, Paris, 1er éd ., Match restien, 1986.
35. Anne Charvériat et Alain Couret, Droit des affaires, société commerciales, éd. Francis lefebure, Paris, 2004.
36. Georges Ripert, Les aspects juridiques du capitalisme moderne, 2eme éd., Paris, L.G.D.J., 1951
37. Jacques Flour – Jean et Luc Aubert, Les obligations: le fait juridique, 8eme éd., Armond Colin, 1999.
38. Jacques Christien et Georges Goubeaux, Traité de droit civil, T.I, Introduction générale, LGDJ, 1994.
39. Roger Vouin et Louis Rassat, Droit pénal spécial, 7eme éd., 1994, Dalloz.
40. Michel Jeantin, Droit des sociétés, 1er éd., Paris, Moncherestien, 1989.

ثانيا: الخاصة

1. Alain Sayag, Le commissaire aux comptes, Renforcement ou dérive ? Librairie Technique de la Cour de Cassation, vol.I. Paris, 1989
2. Alain Sayag, Le commissaire aux comptes, Renforcement ou dérive ? Librairie Technique de la Cour de Cassation, vol.II. Paris, 1989.
3. Bahran Soltani, Le commissaire aux comptes et le marché financier, Economica, Paris, 1996.
4. Christian de Lauzainghein et Alain Viandier, Droit comptable, 2^{eme} éd., Dalloz, Paris, 1993
5. Danièle Batude, L'audit comptable et financier, Nathan, Paris, 1997
6. François Pasqualini, Le principe de l'image fidèle en droit comptable, préface de Emmanuel Du Pontavice, L.I.T.E.C., Paris, 1991
7. Hamra Bouhadjar, Le commissaire aux comptes, Dar El.Adib, Alger, 2005
8. Jaques Potdevin, Le commissaire aux comptes, 1^{er} éd., Dalloz, Paris, 1995.
9. Joël Monéger et Thierry Granier, le commissaire aux comptes, Dalloz, 1995.
10. Maxime Delhomme, La responsabilité pénale de l'expert comptable, préface de François Terré, éd. Joly, Paris, 1963.
11. Michel Chauvin, L'élément comptable dans le droit spécial des sociétés anonymes, Libraires Dalloz, Paris, 1963.
12. Nacer Eddine Sadi et Ali Mazouz, La Pratique du commissariat aux comptes en Algérie, T.I, Ed. Société Nationale de Comptabilité, Alger, 1991.
13. Nicole Stolowy, les délits comptables, Economica, 2001.
14. Robert Castell et François Pasqualini, le commissaire aux comptes, Economica, Paris, 1995.
15. Tahar Hadj Sadok, le commissaire aux comptes, Dahlab, Alger, 2007.
16. Yves Guyon et Georges coquereau, la commissariat aux comptes, L.I.T.E.C., Paris, 1971.

مذكرات ورسائل جامعية:

أولاً: باللغة العربية

1. بن عزوز فتيحة، حماية الأقلية في شركة المساهمة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، 2007 – 2008.
2. رسالة ماجستير لخلف الله عبد العزيز، جريمة تبييض الأموال، جامعة الجزائر، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، بن عكنون، 2002.

ثانياً: باللغة الفرنسية

- Laure Brunouw, L'exercice du controle dans les sociétés anonymes, faculties des sciences juridiques, politiques et sociaux, Lille 2, Ecole doctorale, n° 74, octobre 2003.

مقالات وبحوث:

مقالات:

أولاً: باللغة العربية

1. بوحفص جلاب نعناع، الإطار التشريعي المنظم لمهنة ومسؤولية محافظ الحسابات في الشركات التجارية، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 02، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2008.
2. ديدن بوعزة، أجهزة الرقابة في شركات المساهمة، مجلة الدراسات القانونية، العدد 03، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2006.
3. موفق اليافي، المسؤولية المهنية لمفوضي المراقبة، مجلة الدراسات القانونية، العدد 05، جامعة بيروت العربية، لبنان، 2000.
4. سعيد بوقرور، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي حسابات شركة المساهمة، مجلة المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، 2005.
5. صالح زراوي فرحة، وظيفة المراقبة الحسابية في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية، الإقتصادية والسياسة، الطبعة الأولى، جامعة الجزائر، 1994.
6. عبد المجيد زعلاني، الإتجاهات الجديدة لتشريع جرائم الصرف، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد الأول، 1999.

A - Les articles parus

dans la gazette du palais « Gaz.Pal. »

1. André Dlasace, Un texte à abroger : l'avant-dernier alinéa de l'article 34 de la loi du 24 juillet 1867, Gaz.Pal., doct. 1963.
2. Didier King, L'abus de biens sociaux, Gaz.Pal. n° 324 à 325 du 19-20 novembre 2004.
3. Henri Launais et André Bokobza, Le commissaire aux comptes des sociétés anonymes devant l'obligation de révéler au procureur de la république les faits délicieux dont il a eu connaissance à l'occasion de l'exercice de sa fonction, Gaz. Pal., 1er semestre, 1965.
4. Phillippe Payrameure et Pierre Hermet, Augmentation de capitale au moyen d'une créance acquise en dessous de son nominal : une zone d'insécurité fiscale, gaz.Pal., doct., 2009.
5. Simon Doyen, La Fiabilité des comptes sociaux, Réflexions sur la notion de fidélité, Gaz.Pal., I, 1981.
6. Ducouloux-Favard, Les nouveaux pouvoirs pour la COB., Gaz. Pal., 1990, doctr.
7. Ducouloux, Favard; Les nouveaux pouvoirs pour la COB, Gaz-Pal. 1990, doctr
8. Jean-Pierre Marehi, Les nouvelles compétences de la cour d'appel de Paris en matière boursière, Gaz-Pal. 1989, I, doctr.
9. Didier King, Le point de vue du commissaire aux comptes, Gaz.Pal., 19 novembre 2004.
10. Alain Mourre, La répression des infractions boursières après la loi du 02 août 1989, Gaz. Pal. 1990, I, doctr.

B - Les articles parus dans la Semaine juridique « J.C.P »

11.Augustin Robert, Le commissaire aux comptes devant la commission des sanctions de l'autorité des marchés financiers, J.C.P., éd. Entreprise et affaires, n° 20, 14 mai 2009, 1510.

12.Au de la certification : Quels nouveaux progrès pour le commissariat aux comptes ? Colloque du 25 novembre 1991, J.C.P., éd.E., n° 39, Dalloz, Paris.

13.Eyal Chuika, La responsabilité des intervenants dans le cadre d'une introduction en bourse, J.C.P., éd., E.A., n° 47, 20 novembre 2008.

14.Geoffroy de Vries, Responsabilité civile d'une société envers des actionnaires en raison d'une information financière incomplète ou prématurée, J.C.P., éd. E.A., n° 19, 06 mai 2004.

15.Géraldine Lamoril, Responsabilité civile du commissaire aux comptes et perte de chance de la caution, La semaine Juridique entreprise et affaires n°06, 05 Janvier 2004

16.Pierre Mabilat, les modifications apportées au statut professionnel des commissaires aux comptes par le décret du 07 décembre 1976, JCP., éd. G.DallozParis , 1977.

17.Roland Drago, Compétence concernant les commissaires aux comptes et incompatibilité de la procédure de sanction pécuniaire avec l'article 06 de la convention EDH, J.C.P., éd. G., n° 42, 18 octobre 2000.

18.Calais Goyet, La révélation des faits délictueux (Remarques sur une politique négociée de l'action public), J.C.P. 1989, I.

19.Pierre Esmein, Les notions de souscription publique, d'offre au public et d'appel à l'épargne publique en matière de sociétés, J.C.P. 1941.

20.François Terré, Les sociétés civiles professionnelles, JCP. 1967, I.

21.Trib.Com.Tours, 1er février 1957, JCP., 1960, II, p.11546, note Pierre Mabilat et Thierry Granier.

22.Yves Guyon et Georges Coquereau, Les sociétés civiles professionnelles de commissaires aux comptes, J.C.P., 1970, éd.C.I.

23.Georges Raymond, Commentaire de la loi n° 92/60 du 18 Janvier 1992, Renforçant la protection des consommateurs, JCP, éd. E., 1992, I.

- 24.** Yves Guyon et Georges Coquereau, Commissariat aux comptes, le nouveau statut des commissaires aux comptes, JCP, éd. G., I, 1969, n° 16.
- 25.** Jean Pierre Sortais, Observations à propos de la définition des sociétés faisant publiquement appel à l'épargne, JCP, 1968, éd.G., I, 2194.
- 26.** Giverdon, L'action individuelle des membres d'un groupement, JCP. 1955, II.

C - Les articles parus dans les journaux nationaux

- 1.** Mohamed Chemissa, Le commissaire aux comptes et le relance de l'économie Algérienne, El-Watan du 10 aout 2005
- 2.** Touahri Chrif, Du role et des missions du commissaire aux comptes, El Watan 17 septembre 2007.

D - Les articles parus

dans le Recueil Dalloz « D. »

1. Alain Couret, Le nouveau control légal des comptes, D. Dalloz, Paris 2003.
2. Alain Lienhard, Commissaire aux comptes : sanction pénal de l'atteinte à l'indépendance, D. 2010.
3. Augustin Robert, Vers une responsabilité limitée des commissaires aux comptes, D. 2008.
4. Bernard Bouloc, L'incuriosité du commissaire aux comptes, acte de complicité ? D.vol.03, Dalloz, Paris, 2007.
5. Emmanuel Mansillon et Marie-Pierre Souweine, Le défaut de nomination d'un commissaire aux comptes dans la société civile, D. 2003, n° 23.
6. Genviève Viney, Remarques sur la distinction entre faute intentionnelle, faute inexcusable et fautelourde, Recueil Dalloz, Sirey, 1975.
7. Phillipe Merle, Les nouvelles obligations des commissaries aux comptes après la loi NRE du 15 Mai 2001, D., n°43, Chronique, Dalloz, Paris.
8. Reinhard Dammann, L'indépendance des commissaires aux comptes, D., Dalloz, Paris, 2006.
9. Serra, L'évolution du droit pénal des sociétés dans le cadre de la mission de la COB., D. 1974.
10. Georges Canivet, Les garanties de procédures applicables à la procédure de sanction de la commission des opérations de bourse, D. affaires n° 3/1996.
11. Georges Canivet, Les garanties de procédures applicables à la procédure de sanction de la commission des opérations de bourse, D. affaires, n° 03/1996.

E - Les articles parus

dans la Revue des Sociétés « Rev.Soc. »

1. Bernard Bouloc, La complicité par abstention du commissaire aux comptes, Rev.Soc. 2007.
2. Bernard Bouloc, La liberté et le droit pénal, Rev.Soc. 1989.
3. Benard Bouloc, Le renforcement de l'efficacité des contrôles effectués par les commissaires aux comptes, Rev.Soc., Dalloz, Paris, 2003.
4. Bernard Bouloc, L'obstacle à l'exercice des fonctions du commissaire aux comptes, Revue des Sociétés 2001.
5. Dominique Vidal, Le critère institutionnel de la révocation judiciaire du commissaire aux comptes, Revue des Sociétés 1992.
6. Dominique Vidal, L'application de l'article 227 (réd.L.1 mars 1984) de la loi du 24 juillet 1966, Revue des Sociétés 1990.
7. Dominique Vidal, Pertes de capitaux propres et responsabilité civil des commissaires aux comptes, Revue des Sociétés 1993.
8. François Pasqualini, La nature de la faute justifiant le relèvement judiciaire des fonctions d'un commissaire aux comptes, Revue des Sociétés 1996.
9. Haritini Matsopoulou, Le renforcement de l'indépendance des commissaires aux comptes, Rev.Soc., Dalloz, Paris, 2003.
10. Jean CHrales Boulay, L'obligation du commissaire aux comptes de révéler faites délictueuses, Rev.Soc., n° 03, Dalloz, Paris 1980.
11. Jean – Jacques Daigre, Le commissaire aux comptes demeure un professionnel Libéral responsable, Rev.Soc., 2010.
12. Nicole Stolowy, La responsabilité pénale du commissaire aux comptes, Rev.Soc., 1998
13. Philippe Merle, Code de déontologie des commissaires aux comptes, Rev. Soc., Dalloz, Paris, 2006.
14. Pierre-Henri Conac, La distinction des sociétés cotées et non cotées, Rev.Soc., Dalloz, Paris, 2005.

15. Pierre Mabilat, Le nouveau statut professionnel des commissaires aux comptes (decret n° 69-810 du 12 aout 1969), Rev.Soc., Dalloz, paris, 1970.

16. Pierre Feuillet, Le projet de huitième directive de la commission des communautés Européennes et le commissariat aux comptes, Rev.Soc., Dalloz, Paris, 1979.

17. Philippe Merle, Pourquoi avoir autorisé l'exercice du commissariat aux comptes sous forme de société dans laquelle la responsabilité des associés est limitée ? Revue des Sociétés 2010.

18. Thierry Granier, Défaut d'information et responsabilité du commissaire aux comptes à l'occasion d'une augmentation de capital, Revue des Sociétés 2010.

19. Thierry Granier, Détermination de la responsabilité du commissaire aux comptes, Rev.Soc., 2004

20. Thierry Granier, La notion d'appel public à l'épargne, Rev.Soc., 1992

21. Thierry Granier, Le secret professionnel du commissaire aux comptes et de l'expert comptable face aux experts désignés dans le cadre de la mise en état ou dans celui de l'article 145 du nouveau code de procédure civile, Rev.Soc., 1996

22. Thierry Granier, Les conditions de la prescription de l'action en responsabilité dirigée contre les commissaires aux comptes d'une société soumise à une procédure collective, Rev. Soc. 2007

23. Thierry Granier, Prescription de l'action en responsabilité à l'encontre du commissaire aux comptes et preuve d'un acte de dissimulation du fait dommageable, Rev.Soc., n°10.

24. Bernard Bouloc, La liberté et le droit pénal, Rev.Soc.1989.

25. François Pasquelini et Valeria Pasqualini Salerno, La nature de la faute justifiant le relevement judiciaire des fonctions d'un commissaire aux comptes, Rev.Soc.1996.

26. Phillipe Reigne, Les valeurs mobilières émises par les associations, Rev.Soc, 1989, n°01.

27. Thierry Granier, La notion d'appel public à l'épargne, Rev.Soc., 1992.

28. Bernard Saintourens, les réformes du droit des sociétés par la loi du 08 aout 1994 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, Rev.Soc., 1994.

29. Emmanuel Du Pontavice, Désignation d'un second commissaire,
Rev.Soc. n° 04, Juillet – Septembre 1982.

F - Les articles parus dans la Revue trimestrielle du droit commercial (R.T.D.com)

- 1.** Bernard Bouloc, Abus des biens sociaux, complicité, R.T.D.com., Dalloz, Paris, 2011.
- 2.** Bernard Bouloc, Commissaire aux comptes, Incompatibilité légale, R.T.D.com., Dalloz, Paris, 2011.
- 3.** Bernard Bouloc, Comptabilité : absence de surveillance des anciens dirigeants, R.T.D. com., 2011.
- 4.** Benard Bouloc, Comptabilité : absence de surveillance des anciens dirigeants, R.T.D. com., 2011.
- 5.** Jean Leblond, Les commissaires suppléants, R.T.D.com., Dalloz., Paris, 1975.
- 6.** Knut Rodhe, La surveillance des sociétés par actions dans le droit suédois, R.T.D.com., Dalloz, Paris, 1960.
- 7.** Marc Lauriol, Le rapport spécial des commissaires aux comptes dans les sociétés anonymes, R.T.D.com., Dalloz, Paris, 1995.
- 8.** Philippe Le Tourneau, Les actions des dirigeants initiés de sociétés anonymes, R.T.D. com., 1951.
- 9.** Thierry Lamarche, La notion d'entreprise, R.T.D.com., Dalloz, Paris, 2006.
- 10.** Yves Guyon, Le role de la commission des opérations de bourse dans l'évolution du droit des sociétés commerciales, R.T.D.com., II, Dalloz, Paris, 1975.

G - Les articles parus dans les Mélanges

- 1.** Arlette martin-serf, La responsabilité civile des dirigeants sociaux : un nuancier de plus en plus subtil, Mélanges Jean-Pierre sortais, établissement Emile bruyant, Bruxelles, 2002.
- 2.** Christian Gavalda, Le secret des affaires, Mélanges offert à René Savatier , Dalloz, Paris, 1965.
- 3.** Emmanuel du Pontavice, Le commissariat aux comptes dans les lois des 24 juillet 1966 et 04 janvier 1967 sur les sociétés commerciales, Mélanges Gabrillac, Dalloz, Paris, 1968.
- 4.** François Goté, La comptabilité commerciale et le droit, études de droit commercial offertes à Joseph Hamel, Dalloz, Paris, 1961.
- 5.** Jean Larguier, Mauvaise foi et faux bilan, Etude de droit commercial offertes à Joseph Hamel, Dalloz, Paris, 1961.

H - Les articles parus

dans les petites affiches « P.A. »

- 1.** Adeline Cerati – Gauthier, La nouvelle expertise de gestion, assure-t-elle une meilleure information aux actionnaires minoritaires ? P.A., 05 avril 2002, n° 69
- 2.** Arnaul Péricard, Les commissaires aux comptes, nouvelles victimes des cautions, P.A., n° 94, 11 mai 2004.
- 3.** Christian Forey, Le rôle du parquet financier dans le contrôle de la comptabilité des entreprises, P.A. 12 avril 2007
- 4.** Denis Vasselín, Piste d'audit et expertise comptable judiciaire, P.A., 1er juin 1999, n° 108..
- 5.** Didier Poracchia, Responsabilité dans l'élaboration des informations financières relatives à la société et indépendance des commissaires aux comptes, P., 17 octobre 2002.
- 6.** Dominique Ledouble, La référentiel de L'I.A.S.C. : enjeux et perspectives, P.A., n° 191, 25 Septembre 2000.
- 7.** Dominique Ledouble, L'avenir de la profession comptable libéral, P.A., n° 191, 25 Septembre 2000.
- 8.** Edith Merle, L'entrée en vigueur des dispositions de la loi N.R.E. relatives aux sociétés commerciales, P.A. 22 mai 2001, n° 107
- 9.** Emmanuel Draí, Responsabilité sociétale de l'entreprise: un mouvement créateur de valeur. P.A., 14 mars 2008, n° 54
- 10.** Etienne Lampart, Le rôle de la profession comptable libérale, P.A., n° 191, 25 septembre 2000.
- 11.** François Peltier, Sociétés commerciales et appel public à l'épargne, P.A., 1992, n° 52.
- 12.** Hervé le Nabasque, commentaire des principales dispositions de la loi du 15 mai 2001 sur les nouvelles réglementations économiques intéressant le droit des sociétés (1er partie), P.A., 05 Juillet 2001, n° 133
- 13.** Hervé Robert, L'obligation de déclaration de soupçon, P.A. 17 Juillet 2008, n° 143.
- 14.** Jean François Barbiéri, Responsabilité d'un commissaire aux comptes en matière de rédaction de capital réservée, P.A., n° 245, 08 décembre 2000.

- 15.** Jean François Barbiéri, Code permanent Audit et commissariat aux comptes : vers une codification du droit comptable ? P.A. 11 janvier 1999, n° 07
- 16.** Jean Philippe Colson, Le gouvernement d'entreprise et les nouvelles régulation économiques, P.A., n° 166, 21 aout 2001.
- 17.** Marie Josef Coffu de Boisdeffre, La perte de la chance, nouveau cas de mise en cause de la responsabilité du commissaires aux comptes, P.A., n° 69, 06 avril 2000.
- 18.** Maxime Delhomme, Cadre et évolution de la responsabilité de l'expert comptable, P.A.,n°191, 25 Septembre 2000.
- 19.** Maxime Delhomme, Le secret professionnel de l'expert-comptable, P.A. 25 septembre 2000, n° 191
- 20.** Maxence Delorme, La transposition des dispositions de la troisième directive anti-blanchiment relatives au champ d'application des obligations de vigilance imposées aux professions juridique après l'arrêt d'état du 10 avril 2008, P.A., n° 143, 17 juillet 2008.
- 21.** Olivia Dufour, Avocat et expert comptable renouent le dialogue, P.A., n° 144, 20 juillet 2000.
- 22.** Olivia Dufour, Commissaire aux comptes: le decret qui dérange, P.A.12 déc2005.
- 23.** Olivia Dufour, Le pari de la qualité, P.A., n° 217, 1er novembre 1999.
- 24.** Olivia Dufour, Vers une réduction de la durée du manda des commissaires aux comptes ? P.A., n° 258, 28 décembre 1999.
- 25.** Olivia Dufour, Responsabilité des commissaires aux comptes : Le Point sur la jurisprudence, P.A., n° 191, 25 septembre 2000.
- 26.** Philippe Danjou, Le nouvel horizon de la comptabilité Européenne, P.A., n° 191, 25 septembre 2000.
- 27.** Rémi Goyet, Les commissaires aux comptes doivent ils dénoncer au procureur de la république les illicéités fiscale des contribuable ? P.A., n° 111, 04 Juin 1999.
- 28.** René Ricol, notre profession est l'objet de trop de pressions et d'attaques, P.A.,25 septembre 2000,n°191
- 29.** William Nahum, Les normes de la profession comptable : à quoi servent elles ... PA. 25 septembre 2000, n° 191

I - Les articles parus

dans The Certified Accountant Liban

- 1.** Aziz Dieye, La responsabilité du commissaire aux comptes dans les états parties au traite de l'organisation pour l'harmonisation du droit des affaires en Afrique (OHADA), the certified Accountant 04 th quarter 2005, Issue 24, Liban
- 2.** Farid Gebran, La responsabilité des commissaire aux comptes, The Certified Accountant, 4th quarter 2005, Issue n°04.
- 3.** Janin Audas, Les commissaires aux comptes, sont-ils un frein au développement des entreprise ? ou le commissaire aux comptes et les SAS sont langue de bois, The Certified Accountant, n° 33, chapitre, Liban, 2008..
- 4.** Jean-guy degos, Priorité de la sécurité financière à la fiabilité de l'audit légale en France, the certified accountant n° 18, Liban, avril 2004.
- 5.** Maxime Delhomme, Quelle réparation pour quels actionnaires de fait de fausses informations comptables et financière ? The Certified Accountant Liban, n° 24, 4^e chapitre, 2005.
- 6.** Wassef harakeh, La responsabilité civile des commissaires aux comptes en cas de faillite de la société, n° 24, 4^e chapitre, Liban, 2005.

J - Les articles parus dans les bulletins Jolly Sociétés

- 1.** Jean François Barbiéri, Détournement opérés pour un salaire indélicat: géométrie différentes des responsabilités du commissaire aux comptes et de l'expert comptable, Bull.Joly sociétés, 01 janvier 2001, n°01
- 2.** Jean François Barbiéri, Fondement de la responsabilité des commissaires aux comptes contrôlée, Bull.Jolly sociétés, 01 octobre 1994, n°10.
- 3.** Jean François Barbiéri, Element de la comptabilité de présentation de comptes infidèles, Bull.Jolly société, 01 avril 1993, n°04.
- 4.** Jean François Barbiéri, Irresponsabilité de l'expert- comptable et du commissaire aux comptes d'une entreprise dont les graves difficultés étaient cachées, Bull. Joly Sociétés, 01 octobre 2008 n° 10.
- 5.** François – Xavier Lucass, Point de départ du délai de prescription de l'action en responsabilité civile dirigée contre le commissaire aux comptes d'une société soumise à une procédure collective, Bull. Joly Sociétés, 01 Juillet 2007, n° 27.
- 6.** Philippe Merle, La responsabilité civile des commissaires aux comptes personnes physiques, dirigeants au associés d'une société de commissaires aux comptes (suite), Bull. Jolly sociétés, 01 décembre 2005 n°12.
- 7.** Philippe Merle, Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes, Bull.Jolly Sociétés, 01 février 2010, n° 02.
- 8.** Thierry Granier, Responsabilité administrative personnelle du commissaire aux comptes et appréciation du montant de la sanction, Bulletin Jolly Société, 01 Juillet 2009, n° 04.
- 9.** Thierry Granier, Le rôle du commissaire aux comptes et du commissaire aux apports dans l'augmentation de capital depuis la réforme du décret du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales, Bulletin Jolly Sociétés, 01 décembre 2007, n° 12.

K - Les articles parus dans le Droit des sociétés

- 1.** Augustin Robert, La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes: cinq ans de jurisprudence (1^{er} partie: procédure et fautes), Droit des sociétés, mai 2009.
- 2.** Didier Poracchia, Laure Merland et Marie Lamoureux, Répertoire de droit des sociétés, Dalloz, 2010.
- 3.** Dorothee Gallois-Cochet, Commissaire aux comptes, Droit des Sociétés, n°11, Novembre 2009, Comm. 204.
- 4.** Henri Hovasse, Prescription de l'action en responsabilité contre les commissaires aux comptes et procédure collective de la société contrôlée, Droit des sociétés n° 06, Juin 2007.
- 5.** Henri Hovasse, Responsabilité des commissaires aux comptes, Droit des sociétés n° 06, décembre 2004, comm. 118.
- 6.** Renaud Salamon, Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes et garanties fondamentales de procédure, Droit des sociétés n° 01, Janvier 2010, comm.17

L - Les articles parus dans la revue Economie

1. Christophe Schott, Commissaires aux comptes : Le commissariat aux apports, Economie, du samedi 13 au vendredi 19 juin 2009.
2. François Dumont, Les missions du commissaire aux comptes dans les associations à but non lucratif, Economie, du 12 au vendredi 18 septembre 2009.
3. Jacques Bensimon, La sociétés par action simplifiée et son commissaire aux comptes, Economie, Du samedi 27 mars au vendredi 02 avril 2010.
4. Jean François Mallen, Le commissaire aux comptes : créateur de confiance, Economie, du samedi 04 au vendredi 10 avril 2009.
5. Michel Ribollet, Le commissaire aux comptes : un communicant, Economie, du samedi 06 au vendredi 12 février 2010.
6. Olivier Arthand, Le commissaire aux comptes : Evalueur d'entreprises, Economie, Du Samedi 21 au vendredi 27 novembre 2009.
7. Olivier Arthaud, Le commissaire aux comptes et l'audit d'acquisition, Economie, Du Samedi 27 Juin au vendredi 23 Juillet, 2009
8. Olivier Arthaud, Le commissaire aux comptes et le secret professionnel, Economie, du samedi 11 au vendredi 17 avril 2009.

9. Philippe Roux, La lettre d'affirmation : un outil de collecte d'éléments probants pour le commissaire aux comptes, Economie, du samedi 25 au vendredi 31 juillet 2009.

10. Sébastien Desitter, La responsabilité pénale du commissaire aux comptes (1^{er} partie : les principes généraux) Economie du samedi 28 novembre au vendredi 04 décembre 2009.

11. Sébastien Desitter, la responsabilité pénale du commissaire aux comptes 2eme partie des infractions pénales propres à sa mission, Economie du samedi 5 au vendredi 11 décembre 2009.

12. Sébastien Desitter, Le commissaire aux comptes dans les organisations syndicales, Economie du samedi 27 février au vendredi 05 mars 2010.

13. Sébastien Desitter, Le commissaire aux comptes et la confiance dans les dont aux association et fondation, avec le label IDEAS, Economie du samedi 10 au vendredi 16 avril 2010.

M - Les articles parus dans des diverses revues

- 1.** Alain lemaignan, Pour le commissaire aux comptes : la fraude fiscale est essentiellement matière à révélation, *Economie et comptabilité*, n° 120, décembre 1970.
- 2.** Alain Sayag et Alii, Le commissaire aux comptes, Manuel pratique, fasc. A15, n°262.
- 3.** AMF, Synthèse des réponses à la consultation de place sur la réforme de la procédure de contrôle des opérations financières et de délivrance du visa lancé le 01 juillet 2001, 20 novembre 2001.
- 4.** Ali El Idrissi, La communication et la publicité d'image par l'information comptable et financière, *Rev.Fin.*, Juill-Aout 1992.
- 5.** André Huber, Les missions particulières du commissaire aux comptes, Clet, 1991.
- 6.** Ali Bougrine et Natalia Torribio, Les sanctions de la corporate Governance, *Journal des Sociétés*, n° 63, mars 2009.
- 7.** Amor Zahi, Responsabilité des commissaires aux comptes et révélation des faits délictueux, *Revue Algérienne des Sciences Juridiques, Economique et politique*, 2eme éd., l'université d'Alger, 1990
- 8.** André Prum, Faillite de Lehman Brother, les dépositaires d'OPCVM sous pression, *Revue du Droit Bancaire et Financier*, mai – juin 2009
- 9.** Ben mansour Mohamed El Bachir, la responsabilité civile et pénale des commissaires aux comptes, Journée d'étude sur le commissaire aux comptes, Conseil de l'ordre National, Alger, Avril 2006.
- 10.** Bernard Bouloc, Commentaire de la loi du 02 aout 1989, *Rev.sc.crim.* 1990
- 11.** Bernard Henri Dumortier, Infraction relatives aux commissaires aux comptes, *Juris Classeur Sociétés Traité*, I, 2010.
- 12.** Benard Genevois, Le conseil constitutionnel et l'extension des pouvoirs de la commission des opérations de bourse, *R.F.D. adm.*, 1989.
- 13.** Bernard Genevois, Le conseil constitutionnel et l'extension des pouvoir de la commission des opération de bourse, *R.F.D. adm.*, 1989.

- 14.** Bon- Garcin et Yves Reinhard, Droit boursier, chron., D. 1998, somm. comm.
- 15.** Carlos Ramirez, Du commissariat aux comptes à l'audit, Actes de la recherche en sciences sociales, année 2003, volume 146, numéro 01.
- 16.** Claude Bailly-Masson, Le réviseur des comptes suisse et le commissaire aux comptes français, La revue de l'Expert Comptable Suisse, Décembre 2000.
- 17.** Christian Bourbon, La mission légale de certification des comptes, le courrier Economique, 20/08/2009.
- 18.** Christian Prat, Audit et développement moral cognitif, Finance Contrôle Stratégie, vol.6,n°03, septembre 2003.
- 19.** Daniel Goudard et Stéphane Itier, Les informations sociales dans les rapports annuels : quelle application de la loi NRE ? Une étude sur les sociétés du SBF 120, Semaine sociale Lamy, n° 1186, 18 octobre 2004.
- 20.** Daniel Bastian, Sociétés par actions, Juris classeur sociétés, fasc.
- 21.** Dominique Velardocchio, Aggravation du risque de responsabilité du commissaire aux comptes et de l'expert comptable en cas d'insuffisance d'actif, Revus Lamy droit des affaires, juin 2010, n° 50.
- 22.** Emmanuel Charrier, Comptes, finance, gestion: l'intervention des experts comptables judiciaires, la Revue juridique culture droit, Juin 2006
- 23.** Emmanuel Draï, La responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE): conséquences juridiques pour les entreprises cotées et pour leur dirigeants en matière de communication extra-financière, RTDF. n° 04, 2008, doct.
- 24.** Emmanuel Du Pontavice, note sur un arrêt du Tribunal de grande instance Toulouse, 05 janvier 1987, Bull. CNCC. 1987.
- 25.** Emmanuel Du Pontavice, Réflexion sur la mise en jeu de la responsabilité d'un commissaire à l'occasion de la liquidation de biens de la société contrôlée, Bull. CNCC 9978, n° 25.
- 26.** Emmanuel Du Pontavice, La responsabilité civile, pénale et disciplinaire des sociétés de commissaires aux comptes et de leur membre, Bull.Féd. C.A.C., 1970, n° 19.
- 27.** E. Chesné, L'exercice ut singuli de l'action sociale dans la société anonyme, Rev. Trim.dr. com. 1962.
- 28.** Emmanuel Du Pontavice, Application aux commissaires aux comptes de la loi du 04 août 1981, Bull. CNCC. 1981.

29. Fauconneau et Emmanuel Du Pontavice, Commissaire aux comptes, Encyclopédie Dalloz Sociétés, n° 117.
30. François Roussel, Transparence et qualité de l'information financière : enjeux et limites, Journal sociétés n° 29, février 2006.
31. Georges Goldnadel, La responsabilité pénale des professionnels du chiffre, Convergences, n° 07, décembre 1995.
32. Jacques Louis Autin, Du juge administrative aux autorités administratives indépendantes : un autre mode de régulation, Rev. dn publi., 1988.
33. Jacqueline Riffault, Présentation des comptes non fidèles, Revue de Science Criminelle 1998.
34. Jean François Joye, La sincérité premier principe financier, Revue française de finances publiques, 01 septembre 2010.
35. Jean Pierre Mattout, Information financière et responsabilité des dirigeants, RD bancaire, 2004.
36. Jean Pierre Mattout, Information financière et responsabilité des dirigeants, RD bancaire, 2004.
37. Jean Louis Medus et Alain Couret, Les dispositions de la loi du 08 août 1994 portant DDOEF intéressant le droit des sociétés, Bull-Jolly 1994, p.403;
38. Jean Riffault Treca, Commentaire sur la loi de modernisation des activités financières, Rev. Sc. Crim., 1997.
39. Jean Louis Antin, La réforme de la COB : la consécration d'une instance régulatrice, cah.dr.entr. 1989.
40. Jean Riffault-Treca, Commentaire de la loi du 02 juillet 1996 sur la modernisation des activités financières, Rev. se. crim. 1997.
41. Joel Moneger et Thierry Granier, Le commissaire aux comptes, Revue International de droit comparé, vol. 47, n° 4, octobre-décembre 1995.
42. Livier Mesmin, Les sanctions applicables à la présentation de compte de collectivités publiques insincères, la revue du trésor, n° 10, octobre 2003.
43. Louis Marque, Le secret professionnel, La Revue Experts n° 04 - 01/1989
44. Marie-Odile Kauffmann, Le risque et le droit, Economie et Management, n°118, Janvier 2006.
45. Mathieu Autret et Alfred Galichon, La comptabilité peut – elle dire le vrai ? La Gazette de la Société et des Techniques, n° 22, septembre 2003.

- 46.** Michel Prada, Il ne faut pas affaiblir le régulateur des marchés, les Echos du 17 avril 2008.
- 47.** Michel Giordano et Daniel Guizard, Syndicats professionnels: modalités de réalisation de la mission du commissaire aux comptes, Auditeurs Reviseurs commissaire aux comptes (A.R.C.C.A), décembre 2009.
- 48.** Mikael Ouaniche, Mission de commissaire aux comptes ou d'expert comptable, les missions d'investigation sur les fraudes comptables et financières commis par les dirigeants, R.F.C., n° 413, septembre 2008.
- 49.** Monique Millot-Perin, La procédure d'alerte du commissaire aux comptes , la lettre de l'Observations consulaire des entreprises en difficultés, n° 24, juillet 2004.
- 50.** Mohamed Saleh, L'expertise de gestion : une institution utile en droit des sociétés commerciales, Revue Entreprise et commerce, Oran, Algérie, 2005.
- 51.** Mounaim Amraoui, La responsabilité du commissaire aux comptes d'une société anonyme dans le cadre de sa mission générale, Bulletin d'information périodique, n° 114, Juin 2002.
- 52.** Mounaim Amraoui, Commissaire aux comptes d'une société anonyme: Incompatibilité et Indépendance, Bull. d'information périodique, n° 110, Janvier 2002.
- 53.** Olivier Mesmin, Les sanction applicables à la présentation de comptes de collectivités publiques insincères, la revue du Trésor 83eme année, n° 10, octobre 2003.
- 54.** Olivier Gohin, La responsabilité de l'Etat en tant que législateur, Revue International de Droit Comparé, RIDC., n° 02, 1998.
- 55.** Pierre Marini, La modernisation du droit des sociétés, la Documentation Française, 1996.
- 56.** Pierre Grafmeyer, Le commissaire aux comptes permet au chef d'entreprise d'avoir un chemin mieux défini, Info-Compagnie, n° 51, mai 2008.
- 57.** Pierre Lefebvre, La préparation de la certification des comptes à l'établissement française du Sang, la revue du trésor.
- 58.** Pierre Louis Périn, SAS et commissariat aux comptes: simplification du contrôle et sécurité, journal des sociétés, n° 64, avril 2009.

- 59.** René Gandihon, Les commissaires réformateurs des finances urbains sous Louis XI, Bibliothèque de l'école des chartes, année 1941, volume 102.
- 60.** Robert Obert, Les spécificités du droit comptable en 2007, Revue Française du comptabilité, juin 2007.
- 61.** Samuel Schmidt, Réorganisation des pouvoir des dirigeants, Journal des Sociétés, n° 63 mars 2009.
- 62.** Simon Loyrette, Le contentieux des abus de marché, Joly éd., n° 169.
- 63.** Sébastien Loyrette, Le contentieux des abus de marché, Joly, éd., 2007, n° 189.
- 64.** Sidonie Doireau, Responsabilité pénale des commissaires aux comptes et des experts-comptables, Revue Lamy Droit des affaires, mars 2007, n° 14.
- 65.** Stéphane Almowitch, Les commissaires aux comptes doivent-ils révéler les faits délictueux corrigés ? , Capital finance, n° 930, 18 mai 2009.
- 66.** Victor Amata, Le contrôle des sociétés et la certification des comptes annuels par les commissaires aux comptes, Revue de Banque, n° 398, septembre 1980.
- 67.** Yves Guyon, La protection des minoritaires dans les sociétés anonymes, Bull. Société de Comptabilité de France, mars 1975.
- 68.** Yves Guyon, La responsabilité des dirigeants sociaux, Juris. Sociétés fisc., n° 131.
- 69.** Yves Paclot, La responsabilité administrative des commissaires aux comptes devant l'Autorité des marchés financiers, Journ. Sociétés, novembre 2006, n° 37.

1. Arnold Schneider, Bryan K. church, The effect of auditor's internal control opinions on loan decisions, journal of Accounting and Public Policy 27 (2008).
2. Ilanit Gaviuos, Alternative perspectives to deal with auditory's agency problem, Critical Perspectives on Accounting 18 (2007).
3. Michael.A.Pearson, Enhancing perceptions of auditor Independence, Journal of Business Ethics, 4 (1985) 53 – 56 by - Reidel Publishing Company.
4. Owhoso V, Weickgeannt A, Auditors self-perceived abilities in conducting domainaudits, Crit. Perspect. Account. (2007), doi: 10.1016/JCP, 2007.04.005.
5. Ronald Jelinek, Kate Jelinek, Auditors gone wild: The other problem in public accounting, Business Horizons, Kelley School of business 51 (2008).
6. Vaughan S. Radcliffe, Public secrecy in auditing: What government auditors cannot Know, Critical Perspectives on Accounting 19 (2008).

- 1.** Commissaire aux comptes et surveillance prudentielle des établissements du secteur bancaire et financier, Bulletin de la commission bancaire, n° 26, avril 2002.
- 2.** La mission du commissaire aux comptes, la revue Association, mai 2004.
- 3.** La rotation des associés signataires des mandats de commissariat aux comptes, dispositions transitoires, Bulletin Mensuel COB, n° 379, mai 2003.

التشريعات:

أولاً: في الجزائر

أ. القوانين:

1. قانون الإجراءات المدنية الصادر بالأمر 154/66 المؤرخ في 08 جوان 1966 المعدل والمتمم.
2. قانون رقم 05/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، ج.ر، في 04 مارس 1980.
3. قانون الإجراءات الجزائية الصادر بموجب الأمر 156/66 المؤرخ في 08 جوان 1966 المعدل والمتمم.
4. قانون العقوبات الصادر بموجب الأمر 156/66 المؤرخ في 08 جوان 1966 المعدل والمتمم.
5. القانون المدني الصادر بموجب الأمر 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم.
6. القانون التجاري الصادر بموجب الأمر 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم.
7. القانون رقم 05/80 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.
8. القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير الحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 01 ماي 1991.
9. القانون رقم 21/01 المؤرخ في: 22 ديسمبر 2001 المتعلق بقانون الإجراءات الضريبية.
10. القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير الحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. العدد 42، في 11 جويلية 2010.

ب . الأوامر:

1. أمر رقم 107/69 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 يتضمن قانون المالية لسنة 1970، ج.ر.، العدد 110، السنة السادسة في 31 ديسمبر 1966.
2. الأمر رقم 101/76 المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976 المتعلق بقانون الضرائب المباشرة.
3. الأمر رقم 104/76 المؤرخ في: 09 ديسمبر 1976 المتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة.
4. أمر رقم 27/96 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 المعدل والمتمم للأمر رقم 75/59 المتعلق بالقانون التجاري، ج.ر.، العدد 77 في 11 ديسمبر 1996.
5. أمر رقم 11/03 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتعلق بالنقد والقرض، ج.ر.، العدد 52 في 27 أوت 2003.
6. أمر رقم 05/05 المؤرخ في 25 جوان 2005 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج.ر.، العدد 30 في 13 ماس 1998.

ج . المراسيم:

المراسيم التشريعية:

- المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، يعدل ويتم الأمر رقم 59/75 المتضمن القانون التجاري، ج.ر.، العدد 27، في 27 أبريل 1993.

المراسيم التنفيذية:

1. مرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 يتعلق بواجبات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، ج.ر.، في 20 نوفمبر 1970.
2. المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط إختصاصاته وقواعد عمله، ج.ر.، العدد 03 المؤرخة في 15 جانفي 1992.
3. المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.، العدد 24 في 17 أبريل 1996.
4. المرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، ج.ر.، العدد 56 في 01 ماس 1996.
5. المرسوم التنفيذي رقم 431/96 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الإجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، ج.ر.، العدد 74 في 01 سبتمبر 1996.
6. المرسوم التنفيذي رقم 457/97 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997 يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.، العدد 80 في 07 ديسمبر 1997.

7. المرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 01 ديسمبر 1997، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 20/92 الذي يحدد تشكيل النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط إختصاصاته وقواعد عمله، ج.ر.، العدد 80 في 07 ديسمبر 1997.

8. المرسوم التنفيذي رقم 351/01 المؤرخ في 10 نوفمبر 2001 يتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 11/99 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلق بكيفيات مراقبة إستعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات.

9. المرسوم التنفيذي رقم 421/01 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001 يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المعدل والمتمم، الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، ج.ر.، العدد 20 في 26 ديسمبر 2001.

10. المرسوم التنفيذي رقم 354/06 المؤرخ في 09 أكتوبر 2006 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، ج.ر.، العدد 64 في 11 أكتوبر 2006.

11. المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 13 أبريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

12. المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وقواعد سيره، ج.ر.، عدد 07، مؤرخة في 29 جانفي 2011، ص.04.

13. المرسوم التنفيذي رقم 25/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحيته وقواعد سيره، ج.ر.، عدد 07، مؤرخة في 29 جانفي 2011، ص.06.

14. المرسوم التنفيذي رقم 26/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطني لمحافظي الحسابات وصلاحيته وقواعد سيره، ج.ر.، عدد 07، مؤرخة في 29 جانفي 2011، ص.08.

15. المرسوم التنفيذي رقم 27/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، ج.ر.، عدد 07، مؤرخة في 29 جانفي 2011.

16. المرسوم التنفيذي رقم 28/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها، ج.ر.، عدد 07، مؤرخة في 29 جانفي 2011، ص.10.

17. المرسوم التنفيذي رقم 29/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم، ج.ر.، عدد 07، مؤرخة في 29 جانفي 2011، ص.14.

18. المرسوم التنفيذي رقم 30/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.، عدد 07، مؤرخة في 29 جانفي 2011، ص.20.

19. المرسوم التنفيذي رقم 31/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.، عدد 07، مؤرخة في 29 جانفي 2011.

20. المرسوم التنفيذي رقم 32/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ج.ر.، عدد 07، مؤرخة في 29 جانفي 2011.

د . القرارات:

1. قرار مؤرخ في 07 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، ج.ر.، العدد 30 في 13 ماي 1998.
2. قرار مؤرخ في 28 مارس 1998 يحدد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
3. قرار مؤرخ في 24 مارس 1999 الذي يحدد الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة.
4. قرار مؤرخ في 25 جوان 2008 المعدل والمتمم للقرار الصادر بتاريخ 07 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات.

هـ . المقررات:

- مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر.، العدد 32 في 02 ماي 1999.

ثانيا: في فرنسا

1. Loi n° 66/537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commercial.
2. Décret d'application de la loi n° 66/537, n° 67/236 du 23 mars 1967.
3. La loi n° 70/1300 du 31 décembre 1970 sur les sociétés civiles de placement immobilier (SCPI) en France.
4. Loi n° 84/148 du 1er mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises.
5. La loi n° 85/595 du 11 juillet 1985, J.O 12 juillet 1985, p. 7855, la loi n° 88/70 du 22 janvier 1988, J.O 23 janvier 1988.
6. La loi n° 85/698 du 11 juillet 1985 sur les associations ayant une activité économique en France.
7. Loi n° 89/421 du 23 juin 1989, D.1989, modifiant la loi n° 88/14 du 05 janvier 1988, D.1988.
8. La loi n° 92/666 du 16 juillet 1992 relative au plan d'épargne en France, J.O. 18 juillet 1992.
9. La loi n° 94/670 du 08 aout 1994 portant des dispositions d'ordre économique et financier, D.1994.
10. Les lois comptables du 30 avril 1983 et du 03 janvier 1985.
11. Ordonnance n° 2000/912, 2000-09-18 JORF 21 septembre 2000 portant la modification de la loi n° 66/537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales.
12. Décret n° 2005/599 du 27 mai 2005 portant la modification du décret n° 69/810.
13. Décret n° 2007/431 du 25 mars 2007 relatif à la partie réglementaire du code de commerce.
14. La loi n° 2013/100 du 28 janvier 2013 relatif a la partie réglementaire du code monétaire et financier.
15. Décret n° 69/810 du 12 aout 1969 portant règlement d'administration publique et relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes des sociétés.
16. Code de commerce français.
17. Code civil français.
18. Code général des impôts.
19. Code pénal.
20. Code de la procédure pénale.

القرارات القضائية:

أ - القرارات الصادرة عن الهيئات القضائية بفرنسا:

1. Le tribunal Correctionnel de la Seine, 10 décembre 1884.
2. Cass.req. 09 mars 1942, JCP. 1942, II, p. 1930, note D. Bastian.
3. Tribunal Com. Tours, 1er février 1957, JCP. 1960, II.
4. CA. Amiens, 04 décembre 1958, JCP. 1959,II,p.11293, note Saint-Alary.
5. Cass.Com. 14 octobre 1959, JCP. 1959, II.
6. Cass.Crim. 17 Juin 1959, Bull.crim. 1959, n° 309.
7. Cass. Com. 27 janvier 1965, D.1965.
8. Cass. Crim. 10 mai 1972, Bull. Crim. n° 167.
9. Cour d'appel 03 janvier 1973, note Roger Houin, RTD.com, Librairie Sirey, Paris, 1973.
10. Tribunal du Grand Instance Paris, 06 Janvier 1973, Bull. C.N.C.C. 1973, n°09.
11. Cass.Com. 02 Juillet 1973, D.1973, p.674, note Yves Guyon.
12. Cass.Com. 07 Janvier 1974, note Yves Guyon, JCP., éd., n°1, Dalloz, Paris, 02 Janvier 1974.
13. Cons d'état 10 avril 1974, note Yves Saint-Jours, JCP., éd., n°011, Dalloz, Paris, 12 Mars 1975.
14. Société par action, note Roger Houin, RTD.com, Librairie Sirey, Paris, 1975.
15. Cour d'appel 23 février 1978, note Emmanuel du Pontavice, Rev.Soc., n° 1, Dalloz, Paris, Janvier-Mars 1979.
16. Cour d'appel paris 23 février 1978, note Darrida, D.1982
17. Cass.Crim. 24 Janvier 1978, Bull.crim 1978, n° 28.
18. C.A.Paris 23 février 1978, Rev.Soc., n° 1 Janvier – Mars 1979, Paris, note Emmanuel Du Pontavice.
19. T.G.I. Paris, 23 octobre 1978, note Pierre Mabilat, Rev.Soc., n° 02, Dalloz, avril-juin 1979.
20. Cass. Crim., 24 janvier 1978, Bull.Crim., n° 28.
21. Trib. Corr. Metz, 06 Juillet 1978, R.J.com. 1979.
22. Tribunal de grande Instance de Paris, (11e ch..Corr.) 23 Octobre 1978 note Pierre Mabilat, Rev.Soc., n°2, Paris, Avril-Juin 1979.
23. C.A. Paris 16 octobre 1979, JCP 1980, II, p. 19321, note Yves Guyon.
24. Cour d'appel 19 octobre 1979, note Jean Louis Sibon, Rev.Soc., n°1, Dalloz, Paris, Juillet-Septembre 1980.

25. Cour d'appel 22 février 1980, note Yves Guyon, Rec.Soc., n°, Dalloz, Paris, 1980.
26. Cour de Cass. (ch.com) 16 novembre 1981, note Emmanuel du Pontavice, Rev.Soc., n°3, Dalloz, Paris, Juillet-septembre 1982.
27. TGI. Lyon, 17 janvier 1981, Bull.CNCC 1983.
28. C.A. Reims, 24 novembre 1981, Bull.CNCC.1981, n°44.
29. Cour d'Appel de Nancy, 29 juin 1982, note Emmanuel Du Pontavice, Rev.Soc., n° 04 octobre-décembre 1982.
30. T.G.I. Lyon, 16 juin 1982, Bull.CNCC 1982, n° 48.
31. T.G.I. Lyon 16 juin 1982, note Emmanuel Du Pontavice.
32. C.A. Bordeaux, 03 juin 1982, Bull. CNCC 1983, n° 49.
33. TGI. Poitiers, 05 octobre 1983, Bull. CNCC 1984 n° 56.
34. Cass.Com., 17 octobre 1984, JCP, II, 1985, p.20458, note Alain Viandier.
35. Cass.Com. 01 janvier 1984, note Schmidt, Rev.Soc., Dalloz, Paris, 1984.
36. C.A. Paris, 12 juin 1984, Gaz. Pal. 1984, II, p.587, note Jean-Pierre Marchi.
37. Tribunal Com. Toulouse, 07 février 1984, Bull.C.N.C.C. 1984, n° 54.
38. CA Paris, 1er février 1984, Rev.Soc. 1984.
39. C.C. déc., n° 84/181 DC des 10 et 11 octobre 1984, R.D.publ. 1986, n° 02.
40. C.A. Aix-en-Provence, 7 Juin 1985, Bull.CNCC 1985, n° 60. P.487. note Emmanuel Du Pontavice.
41. TGI. Marseille, 10 Septembre 1986, Bull. CNCC. 1986.
42. Crim., 20 juin 1989, Bull.crim. n° 265, 1989.
43. C.A.Bordeaux, 17 octobre 1990, op.cit., note Emmanuel Du Pontavice.
44. C.A. Bordeaux, 17 octobre 1990, Bull.CNCC. 1990, n° 08, p.499, note Emmanuel Du Pontavice.
45. Cass.Com. 06 février 1990, Rev.Soc.1190.somm.752.
46. Com. 3Déc. 1991, note Dominique Vidal, Grands arrêts du droit des affaires Jacques Mestre, Emmanuel du Pontavice et Dominique Vidal, Dalloz, Paris, 1995.
47. Cass. Crim., 08 avril 1991, Bull. CNCC. 1991, n° 83, p. 363, note Emmanuel Du Pontavice.
48. C.A., Paris, 04 avril 1991, Bull. CNCC. 1991, n° 82, p. 231, note Emmanuel Du Pontavice.

49. C.A. Paris, 01 février 1991, Droit des Sociétés, n° 368, note Emmanuel Du Pontavice.
50. C.A. Versailles, 28 mars 1991, Bull, Joly Sociétés, 1991.
51. Cass. Com, 19 mars 1991, R.T.D. com., 1991, p. 454. Note Alain Martin Serf.
52. Paris, 1er ch. COB, 26 mai 1993, Gaz. Pal. 1994, I, 277.
53. T.G.I. Paris, 03 décembre 1993, P.A., 19 janvier 1994.
54. C.A. Paris, 1er ch. COB 06 avril 1994, Gaz. Pal. 1994, p. 343, concl. Yves Jobard
55. Com.16 déc.1997, note Claud hamput et Dedier Danet, R.T.D.com., Dalloz, Paris, 1998.
56. C.A.Grenoble, 27 Janvier 1997, Bull. crim. n° 138, du 24 Mars 1997.
57. Cass.com., 18 février 1997, Bull.Jolly Sociétés, 1997, p.441, note François Pasqualini et Pasquelini-Salerno.
- 58.C.A. Paris, 08 septembre 1999, Bull. Joly 1999, p. 1162, note Jean-François Barbiéri.
- 59.Cass.Com., 19 Octobre 1999, Bull.CNCC. n°117, 2000, note Philippe Merle
- 60.Cass.com. 19 octobre 1999, P.A. 06 avril 2000, p.14, note. M.J. coffy de Boisdeffre.
- 61.Cour de Cass.(com). 24 Mars 1998, note Yves Guyon, Rec.Soc., n°, Dalloz, Paris, 1998.
- 62.Cass. Com. 1er décembre 1998, JCP. 1999, ed. G., II.
- 63.Cass. Com. 1er décembre 1998, JCP. Ed. G.II, 1999, p. 10057, note Emmanuel Garaud.
- 64.C.A. Paris, 1er Ch., sect. H., 07 mars 2000, Juris Data n° 2000 - 106246.
- 65.Cass. Crim. 04 octobre 2000, Bull, CNCC. 2001, n° 31.
- 66.C.A. Paris, 12 octobre 2001, Bull. Joly sociétés. 2002, p. 42, note François Pasqualini.
- 67.C.A. Paris, 18 novembre 2003, Banque et droit, mars-avril 2004, p. 35, obs.de H. de Vauplane et Jean Jacques Daigre.
- 68.Cass.Crim. 19 février 2003, n° 02-81. 422, Droit pénal, juillet-aout 2003.
- 69.Cass.Com. 31 mars 2004, Bull Joly Bourse 2004, p.460, note Jean Jacque Daigre.
- 70.C.A. Paris, 28 juin 2005, Juris Data n° 2005-274512.

- 71.**C.A. Reims, 21 février 2005, RG n° 03/02440: Juris Data n° 2005 – 275128.
- 72.**C.A. Paris, 18 juin 2005, Juris Data n° 2005, 274512.
- 73.**C.A. Paris, 1er ch., 28 juin 2005, Bull. Jolly Sociétés, 2005, p. 1346, note Phillippe Merle.
- 74.**Cass.Com., 11 juillet 2006, Bull. Joly Bourse 2006.
- 75.**Cass. Com., 11 Juillet 2006, n° 05-18. 528 : Juris Data n° 2006. 034759.
- 76.**Cass.Com., 11 juill. 2006 Bull.civ.2006,IV, n° 171.
- 77.**Cass. Com Juillet 2006, Juris Data 2006-106345, IV, n°173.
- 78.**Cass. Com., 11 juillet 2006, n° 05-18-528, Bull. Joly Bourse 2006, p. 443, note Bernard Garrigues et Sébastien Bonfils.
- 79.**Cass. Com., 11 juillet 2006, n° 05-18337, Bull. Joly Sociétés, 2006 p.1357, note Thierry Granier.
- 80.**Cass.Com. 03 octobre 2006, Note Paul le Cannu, RTD.com, n°1 janvier-Mars 2007.
- 81.**C.A. Paris, 09 novembre 2007, Bull. Joly sociétés. 2008, p. 304, note Thierry Granier.
- 82.**C.A. Paris 04 mars 2008, comm. n°165, Droit Sociétés, 2006 (n° 05-18528).
- 83.**CA Paris du 04 mars 2008, J.C.P. éd.E., 2009, 1049, n° 08.
- 84.**C.A. Paris 31 octobre 2008 n° 06/09036, Bull. C.N.C.C. n° 141, 2008.
- 85.**Court de Cassation, ch.commer. audience publique du 09 mars 2010, n° de pouvoir : 09-12247.
- 86.**Court d'appel de Bordeaux, arrêt du 16 mai 2011, n° 08/04782, Dalloz, Jurisprudence, éd, Dalloz 2011.

ب - القرارات الصادرة عن مجلس الدولة الفرنسي:

1. C.E., 12 juillet 1955, RPDA 1955, n° 345.
2. C.E., 12 Juillet 1955 : RPDA 1955, n° 345.
3. C.E., 18 octobre 1989, JCP., éd., II, 1991, note Mémeteau.
4. C.E., 18 octobre 1989, JCP, éd.G., 1999, II.
5. C.E., avis contentieux, 04 avril 1997, Jammet : Rec.CE.
6. C.E., 12 Juillet 2000, R.P.D.A. 2000, n° 385.
7. C.E., 25 juin 2003, n° 228239, Juris Data n° 2003-066156
8. C.E., 25 juin 2003, n° 228239, Juris Data n° 2003-066156.
9. C.E., 05 juillet 2004, n° 242444, juris Data n° 2004-067121.
- 10.C.E., 05 juillet 2004, n° 242444, Juis Data n° 2004 . 00121.
- 11.C.E., 12 octobre 2009, n° 311641, Bull . Joly Sociétés, 2010.

ج - القرارات الصادرة عن الغرفة الجهوية التأديبية لفرنسا:

1. Déc. ch. rég. disc. N° 10/03 04 73, Bull. CNCC. n° 131, 1973.
2. Déc.ch.rég. disc. n° 24/17 03 75, Bull. CNCC. n° 131, 1975.
3. Déc.ch.rég. discipline n° 32/21 01 77 .
4. Déc.ch.rég. discipline n° 53/16 03 79.
5. Déc.ch.rég discipline n° 70/ 03 02 80.
6. Déc. ch. Rég. 63/ 21 01 80.
7. Déc. ch. Rég. n° 74/ 18 06 80.
8. Déc. ch. rég. Disc. N° 69/03 03 80, Bull. CNCC. N° 01, 1980.
9. Déc. ch. Rég. discipline n° 18/ 26 06 73 ; Bull.CNCC. n° 63/ 21 01 80.
- 10.Déc. ch. rég. Disc. N° 121/28 04 82, Bull. CNCC. N° 39, 1981.
- 11.Déc. ch. rég. Disc. N° 83/20 11 80, Bull. CNCC. N° 113, 1981
- 12.Déc. ch. rég. disc. n° 89/11 12 80, Bull. CNCC. n° 14, 1981.
- 13.Déc.ch.rég discipline n° 129/ 21 06 82.
- 14.Déc. ch. rég. disc. n° 117/02 04 82, Bull. CNCC. N° 121, 1982.
- 15.Déc. ch. rég. disc. n° 157/ 17 11 83, Bull. CNCC. n° 14, 1984.
- 16.Déc. ch. rég. disc. n° 157/17 11 83, Bull. CNCC. N° 30, 1984.
- 17.Déc. ch. rég. disc. N° 183/02 02 85, Bull. CNCC. n° 183, 1985
- 18.Déc. ch. rég. disc. N° 103/21 03 86, Bull. CNCC. N° 33, 1986.
- 19.Décision ch.rég. discipline n° 538, 10 décembre 2004.
- 20.Déc. Ch. Rég. Discipline, n° 558, 13 décembre 2004.
- 21.Déc.ch.rég.discipline, n° 549, 18 mars 2005.
- 22.Déc.ch.rég. discipline, n° 549, 19 mars 2005 ; Déc.ch.rég. discipline, n° 566, 13 septembre 2005.
- 23.Ch.reg.discipline, n° 539.10 mai 2005.
- 24.Déc ch. Rég. discipline, n° 584, 23 juin 2006
- 25.Haut cons. commissariat aux comptes, déc. N° 582, H3C, 18 mai 2006.
- 26.Haut cons. commissariat aux coptes, déc. N° 593, 10 mai 2007 confirmée par C.E. 13 février 2008, n° 307363.
- 27.Haut cons. commissariat aux comptes, décision n° 602, 11 octobre 2007.
- 28.Déc. Ch. Rég discipline, n° 613, 18 décembre 2007.
- 29.Déc.ch.rég.discipline, n° 609, 11 décembre 2007.

د – القرارات الصادرة عن لجنة سلطة الأسواق المالية بفرنسا:

1. Déc. n° 89-260 DC, 28 juill. 1989. Déc. n° 89-281, J.o. 1er août 1989.
2. Déc.n° 93-378. Du 02 juillet 1993, J.O.1994.
3. Déc. AMF., 18 novembre 2004, société C.D, Rev. AMF 2005, n° 10.
4. Déc.AMF, 18 novembre 2004, Bull Joly Sociétés 2005, note Jean Jacque Daigre.
5. Déc.AMF, 18 novembre 2004, sté C2D, Rev. AMF, janvier 2005, n°10.
6. Déc.AMF, 18 novembre 2004, Bull Joly Sociétés 2005, p. 768, note Jacque Daigre.
7. Déc.AMF, 18 novembre 2004, Rev.AMF 2005, n° 10.
8. Déc.AMF, 10 novembre 2005, Rev. A.M.F., mars 2006, n° 23.
9. Déc.AMF, 10 novembre 2005, Sté Gemplus, Rev.AMF mars 2006 , n°23.
10. Déc.AMF, 16 novembre 2006, sté Cyber press publishing, Rev. AMF, avril 2007, n° 35.
11. Déc. AMF, 24 mai 2007, Sté intégral media, Rev.AMF, Septembre 2007, n°39.
12. Déc.AMF, 24 mai 2007, Bull CNCC n° 146, p. 317, note phillipe Merle.
13. Déc.AMF, 05 juillet 2007, Rev. A.M.F. septembre 2007, n° 39.
14. Déc.AMF, 05 juillet 2007, Rev.AMF septembre 2007, n° 39.
15. Déc. AMF, 05 juillet 2007, Marionnaud, Rev.AMF septembre 2007, n° 39.
16. Déc.AMF, 12 février 2008, sté Gespac, Rev.AMF. Juin 2008, n° 48.
17. Déc.AMF, 28 février 2008, Sté Prdoguen Bull Joly Sociétés 2008, p. 771, note Jean François Barbiérie.
18. Déc.AMF, 19 octobre 2009, Revue AMF novembre 2009, n° 09.

الفهرس

أ - د

مقدمة

01

الباب الأول

المسؤولية المترتبة عن مهام محافظي الحسابات

03

الفصل الأول: المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات

03

المبحث الأول: المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات

04

المطلب الأول: طبيعة وأساس المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات

04

الفرع الأول: طبيعة المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات

05

أولاً: طبيعة خطأ محافظي الحسابات

05

01 - ممارسة المهنة بشكل فردي

05

أ- الناحية العملية

05

ب- الناحية القانونية

06

أ - صور خطأ محافظي الحسابات

06

* خطأ المعاونين

06

- الاتجاه الأول

07

- الاتجاه الثاني

07

- موقف المشرع الجزائري

07

* خطأ زملائه

08

- الحالة الأولى

08

- الحالة الثانية

08

* خطأ القائمين بالإدارة

09

ب- مميزات خطأ محافظي الحسابات

09

- خطأ محافظي الحسابات شخصي

09

- خطأ محافظي الحسابات خطأ إضافي

09

- خطأ محافظ الحسابات هو خطأ عام

10

- خطأ محافظ الحسابات واجب الإثبات

10

02 - ممارسة المهنة بشكل جماعي

- 11 أ - وجود خطأ شخصي لأحد أعضاء الشركة
- 12 ب - عدم إمكانية تجزئة الخطأ
- 13 ثانياً: تطور خطأ محافضي الحسابات
- 14 01- الخطأ العقدي لمحافضي الحسابات
- 15 02- الخطأ التقصيري لمحافضي الحسابات
- 16 الفرع الثاني: الأساس القانوني للمسؤولية المدنية لمحافضي الحسابات
- 17 أولاً: النظريات التي خاضت في أساس هذه المسؤولية
- 17 01- نظرية الوكالة (المسؤولية التعاقدية)
- 17 أ - مجال تطبيق هذه النظرية
- 18 ب- موقع الغير من هذه النظرية
- 19 ج- انتقادات هذه النظرية
- 20 02 - نظرية الأساس التقصيري
- 20 أ- مجال تطبيق هذه النظرية
- 21 ب- آثار تطبيق هذه النظرية
- 22 ثانياً: موقف المشرع الفرنسي والجزائري من هذه المسألة
- 22 01 - موقف المشرع الفرنسي
- 23 أ - الموقف الأول
- 24 ب - الموقف الثاني
- 25 02 - موقف المشرع الجزائري
- 25 أ - الموقف الأول
- 25 ب - الموقف الثاني
- 26 * في القانون التجاري
- 26 الأمر الأول
- 26 الأمر الثاني
- 27 * في القانون المنظم للمهنة
- 27 المطلب الثاني: العناصر المكونة للمسؤولية المدنية لمحافضي الحسابات
- 28 الفرع الأول: خطأ محافضي الحسابات
- 28 أولاً: الشروط التي يجب توافرها في هذا الخطأ
- 28 01- لا يشترط أن يكون الخطأ جسيم أو تدليسي

- 29 02- أن يكون الخطأ شخصي
- 30 03- تجسد الخطأ في سلوك إيجابي أو سلبي
- 30 أ- الخطأ المتمثل في الفعل الإيجابي
- 31 ب- الخطأ المتمثل في الامتناع
- 32 04- قيام محافظ الحسابات بالخطأ بمناسبة المهنة
- 32 ثانيا: صور أخطاء محافظي الحسابات
- 33 01- أخطاء محافظي الحسابات أثناء تعيينهم
- 33 أ - العنصر الإيجابي
- 34 ب - العنصر السلبي
- 34 02- أخطاء محافظي الحسابات أثناء تأدية مهامهم
- 34 أ- الأخطاء التي تتعلق بالمراقبة
- 35 ب- الأخطاء التي تتعلق بنتائج المراقبة
- 37 03- أخطاء محافظي الحسابات أثناء انتهاء مهامهم
- 38 الفرع الثاني: الضرر الذي قد يسببه محافظي الحسابات
- 38 أولا: خصائص هذه الأضرار
- 39 01- الضرر المادي والمعنوي
- 39 02- يجب أن يكون الضرر حال وواقع
- 40 03- يجب أن يكون الضرر شخصي
- 41 04- يجب على الأضرار أن تكون قابلة للتقدير
- 41 ثانيا: صور الضرر
- 41 01- الخسارة
- 41 أ - إختلاس أموال الشركة
- 42 ب - شراء أسهم شركة مفلسة
- 42 02- فوات فرصة للربح
- 43 الفرع الثالث: وجود العلاقة السببية بين الخطأ والضرر
- 43 أولا: وسائل إثبات العلاقة السببية
- 44 01- وسائل الإثبات
- 44 أ-الالتزام ببذل عناية
- 45 ب-الالتزام بتحقيق نتيجة

- 46 02- وسائل دفع المسؤولية
- 46 أ- إثبات محافظ الحسابات عدم وجود خطأ
- 47 ب- إثبات محافظ الحسابات أن الخطأ خارج عن إرادته
- 47 ج- خطأ الضحية
- 48 ثانيا: العراقيل التي تحول دون إثبات العلاقة السببية
- 48 01- العراقيل التي تعود إلى طبيعة خطأ محافظي الحسابات
- 49 02- تداخل أخطاء محافظي الحسابات مع أخطاء آخرين
- 49 03- عراقيل تتعلق بطالب التعويض
- 50 المبحث الثاني: المسؤولية الجنائية لمحافظي الحسابات
- 51 المطالب الأول: شروط قيام المسؤولية الجنائية لمحافظي الحسابات
- 51 الفرع الأول: تواجد فكرة القصد الجنائي
- 52 أولا: القاعدة العامة
- 52 01- النية الإجرامية لمحافظ الحسابات
- 53 أ- معايير تقييم النية الإجرامية
- 54 ب- مدى تقييم هذه النية الإجرامية
- 54 - الإتجاه الأول
- 55 - الإتجاه الثاني
- 55 02- صور هذه النية
- 56 أ- إخفاء الجريمة
- 56 ب - تسهيل وقوع الجريمة
- 57 ثانيا: الاستثناء
- 57 01- غياب النية بسبب طبيعة الخطأ
- 58 أ- تجسد الفعل في أثر مادي
- 59 ب - مسألة حسن نية محافظ الحسابات المذنب
- 59 02- موقف الفقه والقضاء من هذا الاستثناء
- 60 أ- رأي الفقه
- 60 ب- رأي القضاء
- 62 الفرع الثاني: الإطار القانوني لهذه المسؤولية
- 62 أولا: قانون العقوبات

- 62 01- التجريم بسبب خارج عن المهنة
- 63 02- التجريم بسبب المهنة
- 64 ثانيا- القانون التجاري والقوانين المتعلقة بالمهنة:
- 64 01- القانون التجاري
- 65 02- القوانين المتعلقة بالمهنة
- 65 أ - القانون الإطار
- 66 ب-قانون أخلاقيات المهنة
- 66 ج-قانون النقد والقرض
- 67 المطالب الثاني: الجرائم التي يرتكبها محاسبي الحسابات
- 67 الفرع الأول: جرائم تتعلق بتنظيم المهنة
- 67 أولا - الأفعال التي تعتبر خرقا للقواعد المهنية
- 68 01 - الممارسة غير الشرعية للمهنة
- 69 02 - إساءة استعمال الصفة:
- 71 ثانيا - الأفعال الماسة باستقلالية محاسب الحسابات
- 71 01 - حالات التنافي المباشرة
- 74 02 - حالات التنافي غير المباشرة
- 75 الفرع الثاني: الجرائم التي تتعلق بممارسة المهنة
- 75 أولا: مخالفات تتعلق بأحكام تسريب المعلومة
- 75 01 - إفشاء السر المهني
- 76 أ - النصوص المنظمة لهذه الجريمة
- 78 ب - الإستثناءات الواردة على هذه الجريمة
- 79 02 - عدم الإفصاح عن الوقائع الإجرامية لوكيل الجمهورية
- 79 أ - وجود وقائع جرمية
- 80 ب - علم محاسب الحسابات بالوقائع
- 82 ثانيا: المخالفات التي لها صلة بطبيعة المعلومة المقدمة
- 82 01 - إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة
- 83 02 - المنح أو الموافقة عمدا على بيانات غير صحيحة
- 84 الفرع الثالث: جرائم تتعلق بالقانون العام
- 84 أولا - محاسب الحسابات فاعلا أصليا

85	ثانيا - محافظ الحسابات شريكا
86	01 - علم محافظ الحسابات
87	02 - العنصر المادي للإشتراك
88	خلاصة الفصل الأول
89	الفصل الثاني: المسؤولية التأديبية والإدارية لمحافظي الحسابات
89	المبحث الأول: المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات
89	المطلب الأول: العناصر الواجب توافرها لقيام المسؤولية التأديبية
90	الفرع الأول: فكرة الخطأ التأديبي
90	أولاً: مفهوم فكرة الخطأ المهني لمحافظي الحسابات
92	ثانياً: صور هذا الخطأ
92	01 - الإخلال بواجباته اتجاه الهيئات المهنية
94	02 - الإخلال بواجبات الزمالة
94	03 - الإخلال بواجباته أثناء تأدية مهامه
95	04 - الإخلال بواجب الاستقلالية
96	05 - الإخلال بواجبات النزاهة وشرف المهنة
97	الفرع الثاني: فكرة الضرر النسبي في المسؤولية التأديبية
97	أولاً: طبيعة الأطراف المتضررة
98	01 - الجهاز المهني التابع له محافظ الحسابات
98	أ - المجلس الوطني للمحاسبة
99	ب - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
99	02 - الجهاز الذي يراقبه محافظ الحسابات
100	أ - وجود علاقة ما بين الخطأ التأديبي والخطأ الجزائي
100	ب - وجود علاقة ما بين الخطأ التأديبي والخطأ المدني
101	ج - وجود علاقة ما بين الخطأ التأديبي والخطأ الإداري
101	ثانياً: طبيعة الحق الذي أعتدي عليه
102	01 - الحق العام
103	02 - الحق الخاص
103	أ - حق خاص مالي
104	ب - حق خاص غير مالي

105	المطلب الثاني: صفة الأطراف المرتكبة للخطأ التأديبي
105	الفرع الأول: الأخطاء المرتكبة من طرف محافظ الحسابات
105	أولاً: حالة محافظ الحسابات الفرد
106	01 - محافظ الحسابات المزاول للمهنة في إطار عهده
108	02 - محافظ الحسابات المستقل
109	ثانياً: تعدد محافظي الحسابات
109	01 - وجود أكثر من محافظ حسابات في الشركة
110	02 - ممارسة المهنة في شكل جماعي
112	الفرع الثاني: الأخطاء المرتكبة من طرف تابعي محافظي الحسابات
112	أولاً: أخطاء بعض المهنيين
113	01 - خطأ الخبير المحاسب
113	أ - الأخطاء القابلة للتجزئة
114	ب - الأخطاء غير القابلة للتجزئة
115	02 - المحاسب المعتمد
117	ثانياً: أخطاء مساعدي محافظ الحسابات
119	الفرع الثالث: الأخطاء المرتكبة من طرف الغير
119	أولاً: أخطاء المسيرين
119	01 - الأصل العام
121	02 - الاستثناء
121	أ - الأفعال الايجابية
122	ب - الأفعال السلبية
123	ثانياً: أخطاء الغير
123	01 - السلطات العمومية
124	02 - الأفراد العاديين
124	المبحث الثاني: المسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات
125	المطلب الأول: شروط قيام المسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات
125	الفرع الأول: خطأ محافظ الحسابات
125	أولاً: طبيعة الخطأ
125	01 - خطأ شخصي

127	02 - خطأ فني
128	ثانيا: الشروط الواجب توافرها في الخطأ
129	01 - أن يتعلق الخطأ بمعلومة مالية
129	02 - أن يتم خرق قاعدة تشريعية أو تنظيمية
130	03 - عدم الإعلام كصورة من صور الخطأ
131	الفرع الثاني: معايير تطبيق العقوبة الإدارية
131	أولا - علم محافظ الحسابات
131	01 - العنصر النفسي للعلم
133	02 - طبيعة المعلومة المقدمة
134	ثانيا - إمكانية علم محافظ الحسابات
134	01 - موقف الفقه من هذه المسألة
135	02 - موقف سلطة توقيع العقوبة الإدارية
137	المطلب الثاني: إرتباط المسؤولية الإدارية بالمسؤولية الجزائية والتأديبية
137	الفرع الأول: إرتباط المسؤولية الإدارية بالمسؤولية التأديبية
137	أولا - الإرتباط من حيث الموضوع
138	ثانيا - الإرتباط من حيث الإجراءات
141	الفرع الثاني: إرتباط المسؤولية الإدارية بالمسؤولية الجزائية
141	أولا - الإرتباط من حيث الموضوع
143	ثانيا - من حيث الجانب الإجرائي
143	01 - إخطار رئيس سلطة الأسواق المالية
144	02 - إخطار النيابة العامة الهيئة الإدارية:
146	خلاصة الفصل الثاني:

الباب الثاني

ممارسة دعاوى مسؤولية محافظي الحسابات

- 150 الفصل الأول: ممارسة دعوى المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات
- 150 المبحث الأول: ممارسة دعوى المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات
- 150 المطلب الأول: أطراف هذه الدعوى
- 150 الفرع الأول: المدعي في دعوى المسؤولية المدنية
- 151 أولاً: الشخص المعنوي والشريك
- 151 01 - الشخص المعنوي
- 151 أ - الشركات
- 152 ب - الأشخاص المعنوية الأخرى
- 153 02 - الشريك
- 153 أ - الأضرار الفردية
- 154 ب - الأضرار الجماعية
- 154 ثانياً: المسير والغير
- 154 01 - المسير
- 155 02 - الغير
- 156 الفرع الثاني: المدعي عليه في دعوى المسؤولية المدنية
- 156 أولاً: المدعي عليه محافظ الحسابات فرد
- 156 01 - محافظ الحسابات وحيد
- 157 02 - تعدد محافظي الحسابات
- 158 ثانياً: المدعي عليه في شركة محافظة الحسابات
- 159 الفرع الثالث: اشتراك المسؤولية بين محافظ الحسابات ومهنيين آخرين
- 160 أولاً: الخبير المحاسب
- 160 01 - في حالة محافظ الحسابات فرد
- 161 02 - وجود أكثر من محافظ للحسابات
- 161 أ - شركة محافظة الحسابات
- 161 - الحالة الأولى
- 161 - الحالة الثانية

- 162 ب - تعدد محافظي الحسابات لنفس الشركة
- 162 ثانيا: المحاسب المعتمد
- 162 01 - محافظ الحسابات فرد
- 163 02 - تعدد محافظي الحسابات:
- 163 أ - وجود أكثر من محافظ الحسابات في الشركة
- 164 ب - شركة محافظة الحسابات
- 165 المطلب الثاني: إجراءات ممارسة دعوى المسؤولية المدنية
- 165 الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة
- 166 أولا: الاختصاص الإقليمي
- 166 01 - القاعدة العامة
- 167 02 - الاستثناءات
- 167 ثانيا: الاختصاص النوعي
- 168 - الإتجاه الأول
- 168 - الإتجاه الثاني
- 169 الفرع الثاني: انقضاء دعوى المسؤولية المدنية
- 169 أولا: أسباب خارجة عن إرادة الأطراف
- 169 01 - التقادم
- 170 أ - الدعوى الفردية
- 171 ب - دعوى الشركة
- 172 02 - خطأ الغير
- 174 03 - القوة القاهرة
- 175 ثانيا: أسباب تتعلق بإرادة الأطراف
- 176 01 - إثبات محافظ الحسابات أنه قام بواجباته
- 177 02 - خطأ الضحية
- 178 03 - التنازل
- 178 أ - التنازل قبل حدوث الفعل الضار
- 179 ب - التنازل بعد حدوث الفعل الضار
- 179 الفرع الثالث: آثار دعوى المسؤولية المدنية
- 180 أولا: التعويض

180	01 - في حالة الحكم بالتعويض
180	أ - التعويض بصفة فردية أو بالتضامن
180	* التعويض الشخصي
181	* التعويض بالتضامن
182	ب - التعويض في إطار شركة محافظة الحسابات
183	02 - التعويض المقرر لمحافظ الحسابات
183	أ - تعويض الضحية لمحافظ الحسابات
184	ب - الإنقاص من مبلغ التعويض
184	- المرحلة الأولى
184	- المرحلة الثانية
185	ثانياً: عزل محافظ الحسابات
185	01 - الخطأ الموجب للعزل
187	02 - الجهة المختصة في طلب العزل
189	المبحث الثاني: مباشرة الدعوى الجزائية ضد محافظي الحسابات
189	المطلب الأول: من لهم الحق في تحريك الدعوى الجزائية
190	الفرع الأول: القاعدة العامة
190	أولاً: النيابة العامة
191	ثانياً: بعض السلطات الإدارية
191	01 - السلطات الإدارية غير المهنية
192	02 - السلطات الإدارية المهنية
192	أ - الأجهزة المشرفة على المهنة
193	ب - لجنة تنظيم عمليات البورصة
194	ج - إدارة الضرائب
195	ثالثاً: الضحية
197	الفرع الثاني: تحريك الدعوى العمومية من طرف محافظ الحسابات
197	أولاً: تحريك الدعوى العمومية من طرف محافظ الحسابات ضد زملاءه
198	01 - في إطار تعدد محافظي الحسابات
199	02 - ممارسة المهنة في شكلها الجماعي
200	ثانياً: تحريك محافظ الحسابات الدعوى العمومية ضد نفسه

- 200 01 - تحريك الدعوى العمومية ضد مساعديه
- 201 02 - تحريك الدعوى العمومية في ظل وقائع إجرامية تم تصحيحها
- 202 الفرع الثالث: دور الجمعيات والنقابات في المتابعة الجزائية
- 202 أولا: دور الجمعيات في المتابعة الجزائية
- 202 01 - إخطار الجمعيات السلطات القضائية
- 204 02 - تأسيس الجمعيات كأطراف مدنية
- 205 ثانيا: دور النقابات في ممارسة الدعوى العمومية
- 206 المطلب الثاني: إجراءات المتابعة الجزائية لمحافظ الحسابات
- 207 الفرع الأول: الجهة القضائية المختصة بالنظر
- 207 أولا: الأحكام العامة
- 207 01 - في حالة محافظ حسابات فرد
- 208 02 - شركة محافظة الحسابات
- 210 ثانيا: الأحكام الخاصة
- 210 01 - الاستثناء الوارد في القانون العام
- 211 02 - الاستثناء الوارد في القانون المنظم للمهنة
- 212 الفرع الثاني: الإخطار بالمتابعة
- 212 أولا: إخطار الهيئات الإدارية لوكيل الجمهورية
- 213 01 - الهيئات التي يقع عليها واجب الإخطار
- 213 أ - الإدارات
- 213 *الإدارات القضائية
- 214 *الإدارات غير قضائية
- 215 ب - الهيئات العمومية
- 215 02 - آثار الإخطار
- 216 أ - البحث والتحري
- 216 ب - التحقيق
- 218 ثانيا: إخطار وكيل الجمهورية الهيئات المعنية
- 218 01 - إخطار الهيئة القانونية
- 219 02 - آثار الإخطار
- 220 الفرع الثالث: انقضاء الدعوى العمومية

220	أولاً: أسباب إنقضاء الدعوى العمومية
221	01 - الأسباب العامة
221	أ - وفاة المتهم
222	ب - التقادم:
223	ج - العفو الشامل
223	د - إلغاء قانون العقوبات
224	هـ - صدور حكم حائز لقوة الشيء المقضي
224	02 - الأسباب الخاصة
225	أ - التقادم
226	ب - الشكوى والمصالحة
227	ثانياً: آثار انقضاء الدعوى العمومية على محافظ الحسابات
227	01 - آثار تتعلق بممارسة المهنة
229	02 - آثار تتعلق بمحافظ الحسابات وعلاقته مع الشركة
231	خلاصة الفصل الأول
232	الفصل الثاني: ممارسة دعوى المسؤولية التأديبية والإدارية لمحافظي الحسابات
232	المبحث الأول: ممارسة دعوى المسؤولية التأديبية لمحافظي الحسابات
232	المطلب الأول: الخصومة التأديبية
233	الفرع الأول: الجهة المختصة بالنظر في المسؤولية التأديبية
233	أولاً - موقف المشرع الفرنسي
233	01 - الغرف الجهوية التأديبية
233	أ - تشكيلة الغرفة الجهوية التأديبية
234	ب- مهام هذه الغرفة
235	02 - الغرفة الوطنية التأديبية
235	أ - تشكيلة الغرفة الوطنية التأديبية
236	ب - مهام الغرفة الوطنية التأديبية
236	ثانياً: موقف المشرع الجزائري
236	01 - في ظل القانون 08/91
237	02 - في ظل القانون 01/10
239	الفرع الثاني: إجراءات الخصومة التأديبية

239	أولاً: إجراءات التحقيق
239	01 - الجهة المكلفة بالتحقيق
240	أ - في القانون الفرنسي
240	ب - في القانون المصري
241	02 - الإجراءات المكلفة بها
241	أ - القانون الفرنسي
243	ب - القانون المصري
243	ثانياً: الإجراءات المتخذة أمام الجهة المختصة
243	01 - الإجراءات الأولية
244	02 - إجراءات سير الخصومة
244	أ - في إطار الاتفاقية الأوروبية
245	ب - في إطار قواعد القانون الفرنسي
246	الفرع الثالث: صدور القرار
246	أولاً: الشروط الواجب توافرها في القرار
246	01 - الشروط الموضوعية
247	02 - الشروط الشكلية
249	ثانياً: خصائص القرار
251	المطلب الثاني: آثار المتابعة التأديبية على محافظ الحسابات
251	الفرع الأول: العقوبات الأدبية (المعنوية)
251	أولاً: العقوبات
252	01 - الإنذار
253	02 - التوبيخ
254	ثانياً - آثار هذه العقوبات
254	01 - إشهار العقوبة
256	02 - المنع من الترشح
257	الفرع الثاني: العقوبات السالبة للحقوق
258	أولاً - العقوبات المقررة
258	01 - التوقيف المؤقت
260	02 - الشطب من الجدول

- 261 03 - المنع المؤقت من الممارسة المهنية
- 262 ثانيا- آثار العقوبات السالبة للحقوق
- 262 01 - الآثار المقررة بالنسبة لمحافظ الحسابات الفرد
- 262 أ - آثار التوقيف المؤقت على محافظ الحسابات
- 263 ب - آثار الشطب من الجدول على محافظ الحسابات
- 264 ج - آثار المنع المؤقت على محافظ الحسابات
- 266 02 - الآثار المقررة بالنسبة لشركة محافظ الحسابات
- 266 أ - أثر التوقيف المؤقت على الشركة
- 267 ب - أثر الشطب من الجدول على الشركة
- 268 ج - آثار المنع المؤقت على الشركة
- 268 الفرع الثالث: الطعن في العقوبة
- 268 أولا - الطعون
- 269 01 - المعارضة
- 269 02 - الاستئناف
- 270 03 - التظلم
- 270 ثانيا - الجهات المختصة بالنظر في الطعون
- 270 01 - الجهة النازرة في الإستئناف
- 272 02 - الجهة النازرة في التظلم القضائي
- 273 المبحث الثاني: ممارسة دعوى المسؤولية الإدارية لمحافظي الحسابات
- 273 المطلب الأول: الهيئة المختصة بالنظر في هذه الدعوى
- 273 الفرع الأول: لجنة تنظيم عمليات البورصة
- 274 أولا: سلطة لجنة تنظيم عمليات البورصة في توقيع العقوبة الإدارية
- 274 01 - مجال تدخل لجنة تنظيم عمليات البورصة
- 274 أ - مراقبة المعلومات المتعلقة بالنشاط المالي
- 275 ب - إعداد بعض القوانين والقواعد التنظيمية
- 276 02 - الإجراءات المتبعة من طرف لجنة تنظيم عمليات البورصة
- 276 أ - الإجراءات
- 277 ب - العقوبات المقررة
- 278 ثانيا: سلطة لجنة تنظيم عمليات البورصة عند المتابعة الجزائية

- 278 01 - تأسيس لجنة تنظيم عمليات البورصة كطرف مدني
- 279 02 - عمل لجنة تنظيم عمليات البورصة كهيئة تحقيق
- 280 الفرع الثاني: توقيع العقوبة الإدارية من طرف لجنة سلطة الأسواق المالية
- 280 أولا - مجال توقيع العقوبة الإدارية
- 280 01 - تقديم المعلومة المالية
- 282 02 - تسريب هذه المعلومة
- 283 ثانيا - إجراءات توقيع العقوبة الإدارية
- 284 01 - الإجراءات المتبعة
- 286 02 - العقوبة المقررة ضد محافظ الحسابات
- 286 الفرع الثالث: موقف القضاء والتشريع من الهيئة المختصة بتوقيع العقوبة الإدارية
- 287 أولا - موقف القضاء
- 287 01 - الموقف الأول
- 289 02 - الموقف الثاني
- 291 ثانيا: موقف التشريع
- 291 01 - موقف المشرع الفرنسي
- 292 02 - موقف المشرع الجزائري
- 294 المطالب الثاني: شروط تطبيق العقوبة الإدارية
- 294 الفرع الأول: شروط تتعلق بمحافظ الحسابات
- 294 أولا: شركة محافظ الحسابات
- 294 01 - الإطار القانوني لشركة محافظة الحسابات
- 295 أ - الشروط الواجب توافرها
- 296 ب - الأشكال القانونية التي تأخذها هذه الشركة
- 297 02 - توقيع العقوبة المالية على شركة محافظة الحسابات
- 298 ثانيا: الشريك في شركة محافظة الحسابات
- 298 01 - مسؤولية الشريك
- 299 02 - مسؤولية الشركة والشريك
- 299 الفرع الثاني: شروط تتعلق بالعقوبة الإدارية
- 299 أولا: المعايير المعتمد عليها لتوقيع العقوبة الإدارية
- 300 01 - معيار النسبية

301	02 - تسقيف الحد الأعلى للعقوبة
302	ثانيا: مسألة الجمع ما بين العقوبة الإدارية وعقوبات أخرى
303	01 - الجمع ما بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجزائية
304	02 - الجمع ما بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجبائية
306	الفرع الثالث: الشروط الواجب توافرها في الشركات محل المراقبة
306	أولاً: مفهوم الادخار العلني
306	01 - مفهوم اللجوء العلني للإدخار وفق قانون الشركات
307	أ - الخصائص التي تميز هذا الإجراء
307	ب - الأشخاص القانونية التي تلجأ إلى هذا الإجراء
309	02 - الاستثناءات الواردة على مفهوم اللجوء العلني للإدخار
309	ثانيا: إرتباط إجراء اللجوء العلني للإدخار بالنظام العام الاقتصادي
311	خلاصة الفصل الثاني
312	الخاتمة
318	المراجع

ملخص

يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية المدنية والجزائية عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة بمناسبة قيامهم بالمهام المنوطة بهم. كما يسألون أيضا عن مخالفتهم لقواعد أخلاقيات المهنة وهذا في إطار قواعد المسؤولية التأديبية، وتقوم مسؤوليتهم الإدارية في حالة تقديمهم لمعلومات متعلقة بالأسواق المالية إلى الجمهور بحيث تكون هذه المعلومات غير صحيحة، غير دقيقة أو مضللة.

الكلمات الدالة:

محافظو الحسابات – المسؤولية المدنية – المسؤولية الجزائية – القواعد المهنية – المسؤولية التأديبية – المسؤولية الإدارية.

Résumé:

Les commissaires aux comptes engagent leurs responsabilités civiles ou pénales pour les fautes ou infractions commises à l'occasions de ces fonctions. Ils peuvent également voir leurs responsabilités engagés en cas de fautes déontologique, il s'agit d'une responsabilité disciplinaire. Leurs responsabilités administratives peut être engagés en cas de communication au publique d'informations inexactes, imprécises ou trempesuses concernant les marchés financiers.

Mots clés :

Commissaires aux comptes – responsabilité civile – responsabilité pénale – règles professionnelles – responsabilité disciplinaire – responsabilité administrative.

Abstract:

The auditors incur civil or criminal responsibilities for errors or offenses committed on the occasion of their duties. They can also be responsible for simple ethical misconduct responsibility: it is a disciplinary responsibility. The administrative responsibility can be held for public disclosure of inaccurate, imprecise or misleading financial instruments.

Key words:

Auditors – civil responsibility- criminal responsibility – professional rules – disciplinary responsibility – administrative responsibility