PDF Complete
Your complimentary use period has ended. Thank you for using PDF Complete.
Click Here to upgrade to Unlimited Pages and Expanded Features

وزارة التعليـــــم العالي والبحـ
كلية الحقـــــوق – جامعة وهران –

النظام القانوني لمحافظ الحسابات في شركة المساهمـــــة

مذكرة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق

تخصص قانون الأعمال المقارن

إعداد الطالبـــــة :
عدنان فواتيح شهـــــلة

تحـــت إشراف:
الأستاذ صالح محمد

لجنـــة المنـــاقشة:

- الأستاذة صالح زراوي فرحة، أستاذة التعليم العالي، جامعة وهران .....رئيسا
- الأستاذ صالح محمد، أستاذ التعليم العالي، جامعة وهران .....مشرفا مقررا
- الأستاذ زهدور السهلي، أستاذ محاضر (أ)، جامعة وهران ..... عضوا مناقشا
- الأستاذ داودي إبراهيم، أستاذ محاضر (أ)، جامعة وهران .....عضوا مناقشا

السـنة الجامعـية: 2011 – 2012

مقدمـــة

« Le commissaire aux comptes est un professionnel rémunéré pour critiquer éventuellement ceux qui l'ont désigné ».
Yves CHAPUT [1]

تلعب الشركة دورا هاما في النهوض بالإقتصاد في كل دولة، ولقد زادت أهميتها مع التطورات الإقتصادية التي حصلت في العالم، وهي تنقسم إلى نوعان، شركة مدنية وأخرى تجارية، ويكمن معيار التفرقة بينهما في الغرض الذي ترمي الشركة إلى تحقيقه، فإذا كان غرضها تجاريا كانت الشركة تجارية، وإذا كان غرضها مدنيا كانت الشركة مدنية. وتجدر الإشارة إلى عدم اكتفاء المشرع الجزائري بالمعيار الموضوعي فقط للتفرقة بين الشركات التجارية والمدنية، وإنما تبنى المعيار الشكلي واعتبر كل شركة تتخذ شكلا من الأشكال المحددة قانونا كشركة التضامن، شركات التوصية، الشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة، شركات تجارية بحسب شكلها ومهما كان موضوعها[2] (ولهذا يمكن أن تكون تجارية بحسب الشكل ولها موضوعا مدنيا). وتجدر الإشارة إلى وجود أربع أنواع فقط من الشركات التجارية وليس خمسة وهي: شركة التضامن، شركات التوصية بنوعيها البسيطة وبالأسهم، الشركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة، أما الشركة ذات الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة فهي تندرج ضمن الشركة ذات المسؤولية المحدودة، بحيث تشكل كلتاهما شركة واحدة، ويقسم الفقه الشركات التجارية تبعا لدرجة الرابطة التي تقوم بين الشركاء إلى نوعين، شركات الأشخاص وشركات الأموال. يؤسس النوع الأول عن طريق شركاء تربطهم ببعض رابطة قوية مؤسسة على الثقة المتبادلة بينهم، وذلك ما يؤدي إلى تحملهم مسؤولية غير محدودة وتضامنية تجاه الشركة، كما أن الإعتبار الشخصي يعد من أهم مقومات هذه الشركات، فلا يمكن للشريك أن يتنازل عن

---

[1]- Y. CHAPUT, *Le commissaire aux comptes ; partenaire de l'entreprise,* Presse de sciences po., éd. 1999, p. 7.

[2]- المادة 544 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ج.ر. 27 أبريل 1993، العدد 27، ص. 2.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

حصته للغير إلا بإجماع الشركاء لأن المتنازل إليه قد لا يحضى بثقة الشركاء[1]، كما أن الحجز على أحدهم أو إفلاسه أو خروجه من الشركة أو منعه من ممارسة التجارة أو وفاته يؤدي إلى إنحلال الشركة[2]. أما النوع الثاني، أي شركات الأموال فهي ترتكز على الإعتبار المالي لأن تأسيسها يتطلب أموالا ضخمة، ولا يعتد فيها بشخصية الشريك بشكل رئيسي ، ولكن العبرة في الأموال التي يقدمها كل شريك في رأسمال الشركة. ويتم الحصول على رأس المال في غالب الأحيان، بدعوة الجمهور للإكتتاب في رأس المال، الأمر الذي يدل على أن العبرة هي بقيمة المساهمة المالية وليس بنوعية الشريك الذي قدمها. إضافة إلى ذلك، فإن الشركة لا تنتهي بأسباب الإنقضاء المتعلقة بالإعتبار الشخصي. وارتكاز هذه الأخيرة على الإعتبار المالي وحده جعلها أداة للتطور الإقتصادي في العصر الحالي، نتيجة قدرتها العالية في جمع الأموال الضرورية للنهوض بالمشاريع الإقتصادية الكبرى التي يعجز أمامها في غالب الأحيان التجار الأشخاص الطبيعيون وشركات الأشخاص نتيجة إمكانياتهم المحدودة.

تعد شركة المساهمة كما يطلق عليها في التشريع الجزائري، أو الشركة المغفلة كما تسمى في التشريع الفرنسي، النموذج الأمثل لشركات الأموال، وتعرف هذه الأخيرة بأنها الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى أسهم وهي تتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصصهم، شريطة أن لا يقل عددهم عن سبعة أعضاء[3]. ويتم تأسيسها بطريقتين، إما باللجوء العلني للإدخار أو بدونه، وبمعنى آخر يمكن أن تتأسس هذه الشركة بطرح أسهمها للإكتتاب العام باللجوء إلى الجمهور بهدف الحصول على أموال وهنا يكون التأسيس متتابعا ويجب عليها في هذه الحالة إحترام الحد الأدنى القانوني لرأس المال والذي يقدر بخمسة ملايين دينار جزائري، كما يمكن أن يقتصر التأسيس على المؤسسين ذاتهم دون اللجوء إلى الإكتتاب العام، وبالتالي فإن التأسيس يكون فوريا ويحدد الحد الأدنى القانوني لرأس المال

[1]- المادتان 560 و563 مكرر 7 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

[2]- المادتان 563 الفقرة الأولى و563 مكرر 10 الفقرة الأولى من نفس القانون.

[3]- المادة 592 من نفس القانون.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

بمليون دينار جزائري فقط[1]، ويمكن تطبيق كلا من هاتين الطريقتين على شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، وشركة المساهمة ذات مجلس المديرين التي أدرجها المشرع ولأول مرة بموجب المرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري. ولقد لاحظ جانب من الفقه الجزائري[2] من خلال إستقراء أحكام المرسوم التشريعي رقم 93- 08 السالف الذكر، أن أعظم التعديلات التي قام بها المشرع الجزائري في 1993 تتعلق بشركة المساهمة، وهذا ما يدل على الأهمية البالغة لهذه الشركة. كما أنتقد التشريع السابق بكونه قام بنقل القانون الفرنسي رقم 66-537 المؤرخ في 24 جوان 1966 نقلا حرفيا، دون مراعاة النصوص التنظيمية له[3]، ودون أخذه بعين الإعتبار الإنتقادات الموجهة إليه[4].

إنَ الرقابة على إدارة الشركة هي مبدئيا من اختصاص المساهمين، الذين يباشرونها من خلال الجمعية العامة العادية. ولقد كشف الواقع العملي في فرنسا عن ضعف هذه الرقابة لضخامة عدد المساهمين وعدم حرصهم على حضور اجتماعات الجمعية العامة وأكثر من ذلك هناك منها ما لا يمكن ممارستها من طرف المساهمين لتعلقها بأمور تقنية تتطلب خبرة فنية خاصة قد لا تتوفر في الكثير من المساهمين وهي على سبيل المثال، مراجعة دفاتر الشركة وحساباتها. لذا كان من الضروري الإستعانة بأهل الخبرة في هذه الأمور لمساعدة المساهمين على النهوض بدورهم الرقابي عن بينة ودراية، يتعلق الأمر بمحافظ الحسابات أي مندوب الحسابات، أو مراجع الحسابات، أو مدقق الحسابات أو مفوض الحسابات... ولعل أنسب هذه التسميات هي تسمية محافظ الحسابات، لأنها تعبر

---

[1]- المادة 594 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

[2]- فرحة زراوي صالح، محاضرات المنهجية، السنة الأولى ماجستير قانون الأعمال المقارن، 2009- 2010.

[3]- يقصد بالأحكام التنظيمية المرسوم رقم 67-236 المؤرخ في 23 مارس 1967.

[4]- عن تطور التشريع الجزائري، راجع فرحة زراوي صالح، الكامل في القانون الجزائري : الأعمال التجارية- التاجر- الحرفي- الأنشطة التجارية المنظمة- السجل التجاري، نشر وتوزيع ابن خلدون، النشر الثاني، 2003، الفقرة 16، ص. 22.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

بصفة دقيقة عن مهام الرقابة[1]. ولذلك يستحسن استبعاد مصطلح مندوب الحسابات لدلالته على عقد الإنابة أو الوكالة، ومدقق الحسابات لأن المحافظ لا يدقق في حسابات الشركة، ولأن ذلك يتعلق بالخبرة المحاسبية. يعد محافظ الحسابات هو شخص مهني ذو خبرة متخصص في ميدان المحاسبة والمالية، وهو هيئة رقابية مستقلة مكلفة بمراقبة حسابات الشركة ووضعيتها المالية ومدى مطابقتها مع النصوص القانونية والأنظمة وكذلك القانون الأساسي للشركة، ولا يمكن لهذا الأخير القيام بمهامه في الرقابة بجد وموضوعية إلا إذا كان يتمتع باستقلالية تامة عن باقي هيئات الشركة. ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف، مر كلا التشريعين الجزائري والفرنسي بعدة مراحل، فلقد كان محافظ الحسابات يعتبر وكيلا عن المساهمين ويخضع لسيطرتهم وإرادتهم، الأمر الذي أدى إلى المساس باستقلاليته إلى غاية إلغاء الالتزام التعاقدي لمحافظ الحسابات الناتج عن عقد الوكالة، بحيث أصبح التزامه التزاما قانونيا، ولم يعد وكيلا عن المساهمين وإنما أصبح هيئة مستقلة بذاتها ولا تخضع لسيطرة أي هيئة حتى يتسنى لهذا الأخير ممارسة مهامه بكل استقلالية وبدون ضغوط. وأصبح يمارس مهامه في إطار "هيئة الرقابة الشرعية".

لقد ألزم القانون الجزائري شركات المساهمة بتعيين محافظ حسابات واحد على الأقل حتى يتولى مراجعة حساباتها[2]، وذلك راجع إلى ضخامة هذا النوع من الشركات وكثرة معاملاتها. ونظر للدور الكبير والفعال لهذا الأخير بداخل الشركة، فلقد شدد القانون من حالات التنافي القانونية بنوعيها العامة والخاصة، نظرا للأهمية التي تكتسيها شركة المساهمة، وبسبب النتائج السلبية التي تقع في حالة تعيين محافظ الحسابات بالرغم من تواجد حالة منها. تتمثل حالت التنافي العامة في منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تمس باستقلاليته ومنعه من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة، أما حالات التنافي الخاصة، فهي تلك المتعلقة بشركة معينة بالذات، وتنقسم هذه الحالات إلى نوعين: حالات تنافي ذات الطابع الشخصي وحالات تنافي ذات الطابع المهني وقد نص قانون أخلاقيات

[1]- سعيد بوقرور، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي شركة المساهمة، مذكرة رسالة ماجستير في قانون الأعمال، السنة الجامعية 2003-2004، كلية الحقوق، وهران، ص. 4.

[2]- المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

المهنة الفرنسي على نوع آخر يتمثل في حالات التنافي ذات الطابع المالي والتي أطلق عليها اسم العلاقات المالية. يتمثل النوع الأول في منع محافظ الحسابات من أن تكون له علاقات شخصية، أي علاقات مع الأقارب والأصهار إلى غاية الدرجة الرابعة داخل الشركة، في حين يتعلق النوع الثاني بمنع هذا الأخير من إقامة علاقات مهنية أثناء ممارسة مهنة محافظ الحسابات، أي العلاقات التي يكون لها هدف تجاري أو مالي ولا تدخل ضمن المهام المخولة له. وبالرجوع إلى مفهوم النوع الثالث، فيعد متنافيا مع تطبيق مهمة محافظ الحسابات كل علاقة مالية بين من جهة محافظ الحسابات المعني والهيئة التي يراقب حساباتها، ومن جهة أخرى بينه وبين الهيئة التي يراقب من قبلها. ويتعرض محافظ الحسابات لعقوبات جزائية لمساسه بمبدأ الاستقلالية نتيجة عدم احترامه لحالات التنافي القانونية بنوعيها العامة أو الخاصة، ومتابعته ممارسة مهامه بالرغم من تواجدها وبعد علمه بها.

كما شدد المشرع من شروط وكيفيات تعيين محافظ الحسابات، إذ استوجب توافر عدة شروط من أجل التسجيل في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات، بحيث يجب أن يكون مسجلا في قائمة المحافظين القانونيين بمهمته التي ستنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات المؤسسة ورأيه الفني المحايد بالمصادقة أو الرفض والتي هي حكم على سلامة وصراحة الحسابات السنوية للمؤسسة (الميزانية، جدول حسابات النتائج والجرد). وهذا النوع من الحسابات يتم عن طريق عمليات صبر الآراء، أي أن المراجعة ليست شاملة لكل حسابات المؤسسة ولكل أنظمتها كون هذه المهمة خارج نطاق ما يطلب من محافظ الحسابات. كما اشترط القانون توافر كفاءة علمية ومهنية، بالإضافة إلى معايير أخرى تتعلق بشخص محافظ الحسابات وتتمثل في وجوب استقلالية هذا الأخير وقيامه بالعناية المهنية اللازمة أثناء أداءه لمهامه، وأخيرا لا بد أن يتمتع محافظ الحسابات بآداب وأخلاقيات المهنة.

أما فيما يخص الهيئة المكلفة بتعيين محافظ الحسابات، فقد أوكلت هذه المهمة إلى الجمعية العامة العادية والتي يطلق عليها اسم الهيئة ذات السيادة أو الهيئة العليا لشركة المساهمة، وهذا راجع لأهمية الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات بداخلها. ويرد على هذا

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

المبدأ العام عدة استثناءات، تتمثل في تعيينه في القانون الأساسي وتعيينه من قبل الجمعية العامة التأسيسية. كما يمكن أن يتم تعيينه عن طريق القضاء وذلك في حالتين : حالة إغفال الجمعية العامة العادية تعيينه، وحالة وجود مانع أو عجز هذا الأخير عن أداء مهامه، وتختلف إجراءات طلب التعيين القضائي بحسب طبيعة كل حالة.

كما يتضمن النظام القانوني لمحافظ الحسابات الأتعاب التي يتقاضاها وكيفية تحصيلها، إذ يلتزم محافظ الحسابات بوضع برنامج عمل يحدد فيه طبيعة مهمته وجميع النقاط اللازمة لقيامه بمهامه، وتحدد الأتعاب بالاتفاق المشترك بينه وبين شركة المساهمة التي يراقب حساباتها. وكمبدأ عام، فقد حدد القانون سلم أتعاب يتعين على محافظ الحسابات العمل به واحترامه في حالات معينة، في حين يرد على هذا المبدأ استثناءات تسمح للمحافظ بالخروج عن هذا السلم في حالات أخرى. ويحق له عرض النزاع على الجهة القضائية المختصة في حالة وقوع خلاف بينه وبين شركة المساهمة حول مبلغ الأتعاب من أجل تسديدها.

وفيما يتعلق بانتهاء وظائف محافظ الحسابات، فإنَ وظائف هذا الأخير تنتهي في شركة المساهمة بانقضاء مدة عهدته، ولكن حدوث وقائع مختلفة قد يؤدي إلى الإنقاص من هذه المدة. إنٌ البعض من هذه الأسباب تنتج عن طبيعة الأشياء كحلول الأجل، الوفاة وعدم تجديد العهدة، إضافة إلى وجود أسباب أخرى كالرد والعزل، التي تفترض فتح إجراء خاص من قبل الشركة. وأخيرا يفترض الانتهاء من الوظائف إعلام كل شخص يهمه الأمر، أي احترام شكليات الإشهار المقررة لجعل هذا الانتهاء ساري المفعول.

ونظرا للدور الهام الذي يقوم به محافظ الحسابات داخل شركة المساهمة، كان لا بد من دراسة النظام القانوني لهذا الأخير في هذه الشركة، ولقد تمت هذه الدراسة بالمقارنة مع التشريع الفرنسي نظرا لاقتباس مجمل النصوص القانونية الجزائرية في هذا المجال من هذا التشريع. وتجدر الإشارة إلى إستثناء مهام محافظ الحسابات من هذا العمل نظرا لعمق هذا الموضوع، الأمر الذي يتطلب معه القيام ببحث مفصل.

وبناء على الإشكاليات المطروحة والسالفة الذكر، سيتم دراسة النظام القانوني لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة في بابين: الباب الأول يتضمن الشروط المتعلقة بتعيين

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

محافظ الحسابات في شركة المساهمة، في حين يتعلق الباب الثاني بمدة ونهاية وظائف محافظ الحسابات في هذه الشركة.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الباب الأول: الشروط المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات

يعرف التشريع الجزائري[1] محافظ الحسابات كما يأتي:" يعد محافظ حسابات، 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". نظرا لأهمية الدور الرقابي الذي يقوم به هذا الأخير داخل شركة المساهمة، فإن مسألة تعيينه ليست بالأمر الهين، بل تتطلب شروطا حددها القانون تحت طائلة عقوبات مدنية وجزائية، يتعلق الشرط الأول بتأكد محافظ الحسابات قبل ممارسة مهامه من عدم وقوعه في حالة من حالات التنافي القانونية، وتنقسم هذه الحالات إلى حالات تنافي عامة وحالات تنافي خاصة، تتجسد حالات التنافي العامة في منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تمس باستقلاليته ومنعه من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة، أما حالات تنافي خاصة، فهي تتفرع إلى: حالات تنافي ذات طابع شخصي وحالات تنافي ذات طابع مهني، إضافة إلى نوع ثالث نص عليه التشريع الفرنسي، ويسمى حالات التنافي ذات الطابع المالي. ولقد شدد كلا المشرعين الجزائري والفرنسي من عقوبات عدم احترام محافظ الحسابات لحالات التنافي القانونية سواء العامة أو الخاصة. أما الشرط الثاني، فهو يتمثل في وجوب توافر عدة شروط من أجل التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وإضافة إلى ذلك، فقد اشترط توفر كفاءة علمية ومهنية، وتوافر معايير أخرى محافظ الحسابات تسمى بالمعايير الشخصية، تتمثل في وجوب استقلالية هذا الأخير، قيامه بالعناية المهنية اللازمة أثناء أداءه لمهامه، وتمتعه بآداب وأخلاقيات المهنة. أما فيما يتعلق بالهيئة المختصة بتعيين محافظ الحسابات، فقد أوكلت هذه المهمة إلى الجمعية العامة العادية لشركة المساهمة، ويرد على هذا المبدأ العام عدة استثناءات، بحيث يمكن تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي أو تعيينه من قبل الجمعية العامة التأسيسية. وقد يتم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء في حالتين

[1]- أنظر المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر. 11 جويلية 2010، العدد 42، ص. 8.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

فقط: حالة إغفال الجمعية العامة العادية تعيينه، وحالة وجود مانع أو عجز هذا الأخير عن أداء مهامه.

الفصل الأول: حالات التنافي المتعلقة بمحافظ الحسابات

لقد لاحظ جانب من الفقه الجزائري[1] أن المشرع الجزائري أطلق عليها عبارة "عدم الملائمات القانونية"، وهذا راجع لسوء الترجمة، إذ يقصد بالتعارضات "حالات التنافي القانونية"، ويقصد بها ظروف معينة يتنافى معها تعيين محافظ الحسابات في الشركة، وإذا عين رغم توافر إحداها، توجب عليه الاستقالة مباشرة[2]. وتنقسم حالات التنافي إلى نوعين حالات تنافي عامة وحالات تنافي خاصة، يتعلق النوع الأول بمنع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تمس باستقلاليته ومنعه من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة، وتختلف الأحكام المطبقة في هذا المجال بحسب طبيعة كل حالة. أما النوع الثاني المتمثل في حالات التنافي الخاصة، فهي الأخرى تنقسم إلى نوعين : حالات تنافي ذات طابع شخصي وحالات تنافي ذات طابع مهني، وقد نص التشريع الفرنسي على نوع آخر يتمثل في حالات التنافي ذات الطابع المالي. يتجسد النوع الأول في منع محافظ الحسابات من إقامة علاقات شخصية أي مع الأقارب والأصهار إلى غاية الدرجة الرابعة داخل الشركة، في حين يتعلق النوع الثاني بمنع هذا الأخير من أن تكون له علاقات مهنية أثناء ممارسة مهنة محافظ الحسابات، ويقصد بها العلاقات التي يكون لها هدف تجاري أو مالي ولا تدخل في نطاق المهام المخولة له. أما بالنسبة للنوع الثالث، وبالرجوع إلى قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي الذي أطلق عليه قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي اسم العلاقات المالية، فقد نص هذا القانون على أنه يعد متنافيا مع تطبيق مهمة محافظ الحسابات كل علاقة مالية بين من جهة محافظ الحسابات ومن جهة أخرى شركة المساهمة التي يراقب حساباتها، وفي حالة عدم احترام

[1]- فرحة زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري: الأعمال التجارية- التاجر- الحرفي- الأنشطة التجارية المنظمة- السجل التجاري، المرجع السالف، رقم 177، ص. 322.

[2]- سعيد بوقرور، الأهلية القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، ابن خلدون للنشر والتوزيع، عدد 4، 2008، رقم 36، ص. 87.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

هذا الأخير لحالات التنافي القانونية سواء العامة أو الخاصة، فإنه يتعرض لعقوبات جزائية كنتيجة مساسه بمبدأ الاستقلالية.

المبحث الأول: حالات التنافي العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات

سميت حالات التنافي هذه بالعامة لأن جميع الشركات التجارية تخضع لها، ولقد شدد المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي من هذه الحالات، فقد نص عليها في القانون المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك في مادتين اثنين، إذ يمنع على الأشخاص الذين تحصلوا في السنوات الثلاث الأخيرة من قبل شركة أو هيئة أجورا أو أتعابا أو امتيازات كالقروض والتسبيقات والضمانات أن يتم تعيينهم في نفس الشركة[1].

لقد شدد المشرع الجزائري من حالات التنافي القانونية، وذلك للأهمية التي تكتسيها هذه الأخيرة، وبسبب النتائج السلبية التي تنتج في حالة تعيين محافظ الحسابات بالرغم من تواجد حالة منها، وبما أن المشرع الجزائري قد اقتبس مجمل نصوص القانون التجاري من التشريع الفرنسي القديم، فانه يلاحظ أن حالات التنافي المنصوص عليها من قبل المشرع الجزائري تتشابه إلى حد كبير مع تلك المقررة من قبل المشرع الفرنسي.

أما فيما يخص التشريع الفرنسي إذ نص على عدد من حالات التنافي التي لها طابع عام، فوظائف محافظ الحسابات تتنافى مع أي نشاط أو أي عمل من شأنه المساس باستقلال أصحاب العلاقة[2]، مع أي نشاط تجاري، سواء تمت ممارسته بصفة مباشرة أو غير مباشرة، مع أي استخدام بأجور ماعدا استثناءات تتعلق "بنشاطات التعليم المرتبطة بممارسة المهنة".

---

[1] - المادة 66 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.:" زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة."

[2] - Art. L. 822-10 C. com. fr.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

يمنع محافظ الحسابات وبموجب حالات التنافي العامة أولا من ممارسة مهنة تمس باستقلاليته وثانيا من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة.

المطلب الأول: منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تمس باستقلاليته

نص كلا المشرعين الجزائري[1] والفرنسي[2] على منع محافظ الحسابات من ممارسة أية مهنة من شأنها أن تؤدي إلى المساس باستقلاليته، وذلك بهدف الحفاظ على مبدأ استقلالية محافظ الحسابات الذي يعد من أهم المبادئ التي تقوم عليها مهنته، وهذا حسب رأي جانب من الفقه الفرنسي[3]، الذي أكد بأن استقلالية محافظ الحسابات هي أساس لكل رقابة فعالة للحسابات. ولذلك لابد على هذا الأخير أن يتأكد قبل أداءه أي عمل وأثناء ممارسته لمهامه القانونية بأنه لا يوجد في حالة من حالات التنافي التي نص عليها القانون[4]، لأن ذلك سوف يعرضه لعقوبات قانونية.

الفرع الأول: التعريف بمبدأ الاستقلالية

نظرا للأهمية البالغة التي يكتسيها مبدأ استقلالية محافظ الحسابات، فلقد كان موضوعا لعدة تعريفات، بحيث عرَفت الاستقلالية بأنها حالة الشخص الذي لا يخضع لأحد

---

[1]- المادة 3 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر: " يجب على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية و نزاهة."

[2]- Art. L. 822-10-1° C. com. fr. (Loi n°2003-706 du 1 août 2003, art. 104 II, JORA du 2 août 2003): " Les fonctions du commissaire aux comptes sont incompatibles :
1° - Avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance »., v. aussi ; Ph. MERLE, *Droit commercial, Sociétés commerciales,* Droit privé, précis Dalloz, 12éme éd. 2008, n° 503, p. 597.

[3]- Y. GUYON, *L'indépendance des commissaires aux comptes*, J.C.P., G, 1977, I, n° 1, p. 2831.: « En effet l'indépendance des commissaires est le fondement de tout contrôle efficace des comptes ».

[4]- www.scalinet.com., *Le commissaire aux comptes,* Propulsé par Joomla! Généré : 25 Septembre 2009, p. 14.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ماديا، معنويا و ثقافيا[1]، كما عرفها جانب من الفقه سنة 1977، بأنه لا يكون المراقب مستقلا إلا إذا كان قادرا على إعطاء تقدير موضوعي، حر، معتق وخالي من كل تأثير ممارس عليه من قبل المحاورين له[2]. وعرفها جانب آخر من الفقه سنة 1978، بأنها القدرة على مقاومة المراقب لضغوط مسيري الشركة[3].

وتحلل الاستقلالية من جهة باستقلالية الفكر، ومن جهة أخرى بمظهر الإستقلالية، ففيما يتعلق باستقلالية الفكر فهي السلوك الذي يسلكه محافظ الحسابات والذي يضمن أن يؤخذ بعين الاعتبار فقط الاعتبارات التي لها علاقة مع مهمته وقت اتخاذ القرار، أما فيما يخص مظهر الاستقلالية فيتمثل في تفادي هذا الأخير للحالات أو الظروف ذات الأهمية والتي إذا علم بها الغير يكون بإمكانه أن يشك في موضوعية محافظ الحسابات[4].

يمكن أن تعرف الاستقلالية كذلك بالقدرة الحقيقية لمحافظ الحسابات بالكشف في تقريره عن التجاوزات أو الأخطاء المحاسبية، والتي يمكن أن يكون لها تأثير جاد على حسابات الشركة، وهي تقاس بالقدرة الفعلية للمراقب على تأمين احترام القواعد من أجل إعطاء تأكيد على النوعية بالكشف عن كل خطأ، تدليس، تجاوز أو تواطؤ صناع المعلومة الحسابية والمالية.

نتيجة لذلك، نص المشرع الجزائري على واجب ممارسة المهنة بكل استقلالية ونزاهة، ولعل أهم خطوة خطاها مشرعنا نحو تكريس استقلالية محافظ الحسابات تجسدت في منع هذا الأخير من التدخل في تسيير الشركة ومراقبته وكذلك بالإشراف على

---

[1]- Dictionnaire Larousse : « C'est l'état de quelqu'un qui n'est tributaire de personne sur le plan matériel, moral et intellectuel ».

[2]- www.commissaire aux comptes.com, Morgan et Loewenstein: « Un auditeur est indépendant s'il est capable de porter des jugements objectifs, libres et affranchis de toute influence exercée par ses interlocuteurs ».

[3]- www.commissaire aux comptes.com, Zimmermam et Watts: « L'indépendance correspond à la capacité de résistance de l'auditeur aux pressions des dirigeants de l'entreprise ».

[4]- www.commissaire aux comptes.com, C. PRAT dit HAURET, *L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique basée sur des composantes psychologiques du comportement*, p. 1.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

محاسبتها[1]. ويعد هذا المبدأ مبدأ جوهريا من مبادئ الاستقلالية، وهو يعد أهم التزام يفرض على محافظ الحسابات إحترامه حتى يقوم بعمله بكل استقلالية وحياد.

كما أكد المشرع الفرنسي على أنه يعد متنافيا مع مهام هذا الأخير كل عمل أو فعل ذي طبيعة تمس باستقلاليته، ونص على ماهية الاستقلالية في قانون آداب مهنة محافظ الحسابات[2]، إذ أنه يرى أن هذه الاستقلالية تتجسد في الممارسة بكل حرية، حقيقة وظاهرا للسلطات والاختصاصات التي خولت له بمقتضى القانون، ولضمان ذلك لابد أن يتفادى هذا الأخير كل حالة فيها تنازع للمصالح[3]. وبهذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن لجنة الولايات المتحدة الأمريكية لتبادل السندات المالية (الضمانات)[4]، تعرف المبدأ العام للاستقلالية ابتداء من الإدراك الذي يمكن أن يتمتع به مستثمر لخسارة بسبب وقائع أو ظروف التي كان سيعلم بها، والتي كانت تقوده في الختام إلى أن يستنتج بأن هذا المراقب ليس أهلا لإصدار أي حكم موضوعي وغير منحاز[5].

ويلاحظ أن المظاهر تلعب دورا هاما من أجل تقدير استقلالية محافظ الحسابات[6]، فلا بد هنا من البحث فيما إذا كان غيره يستطيع الشعور بمخاوف مشروعة حول تصرف

---

[1]- المادة 65 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر.

[2]- Art. 5 du Code français de déontologie (Décret n° 2010-131 du 10 février 2010 modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, JO du 12 février 2010).: « Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.
- l'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi ».

[3]- Art. 6. C. fr. déont.: « Le commissaire aux comptes évite toute situation de conflit d'intérêts.
- Tant à l'occasion qu'en dehors de l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes évite de se placer dans une situation qui compromettrait son indépendance à l'égard de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes ou qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de cette mission ».

[4]- Commission des Etats Unit d'Amérique pour la sécurité des échanges (SEC).

[5]- A. MERCIER, Ph. MERLE et C. FLAHAUT-JASSON, *Audit et Commissariat aux comptes*, éd. 2007-2008, Mémento pratique Francis Lefebvre, n° 3564.

[6] - Y. GUYON, *L'indépendance des commissaires aux comptes,* J.C.P. G. 1977, I, p. 2831.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

هذا الأخير أثناء ممارسة مهامه في ظروف تمتاز بالشفافية المطلقة اتجاه الشركة[1]. كما أعتبر ماسا بهذه الاستقلالية كل وظيفة ذات طبيعة تؤدي إلى خلق مخاوف موضوعية مبررة حول حريته في الحكم، بالإضافة إلى أن مجرد اشتراك محافظ الحسابات مع المدير الإداري والمالي للشركة المكلف بمراقبتها من أجل فتح مكتب خبرة محاسبية، فان ذلك يولد شكا حول انحياز هذا الأخير[2].

وتجدر الإشارة إلى وجود لجنة أنشأت خصيصا من أجل محافظي الحسابات للشركات التي تلجأ علنيا للادخار، وتسمى بلجنة الأخلاق و الاستقلالية[3]، والتي لها نظرة عامة في هذا المجال، بحيث حددت مجموعة من الممارسات التي بإمكانها أن تؤدي بحرية تقدير كل مراقب شرعي إلى الخطر[4]، نذكر منها على سبيل المثال انه يجب على محافظ الحسابات رفض أعمال المساعدة المحاسبية والتي تطلبها منه الشركة التي يراقبها، كما لا بد عليه عدم المشاركة في إعادة تنظيم الأنظمة المحاسبية للتسيير، بالإضافة إلى الحالة التي يصل فيها مبلغ الأتعاب درجة جد مرتفعة مقارنة مع مبلغ أعمال مكتب محافظ الحسابات، وهذا ما يدل على التبعية الاقتصادية لهذا الأخير.

بالإضافة إلى حالات التنافي التي نص عليها قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي، فقد تدخلت هيئة أخرى تسمى لجنة الأخلاق المهنية[5]، فحسب هذه اللجنة، فإن الالتزام العام بالاستقلالية الذي أعيد النظر فيه من قبل قانون الأخلاق، لا ينحصر في الحالات الخاصة المقررة من قبل القانون التجاري، أين يكون محافظ الحسابات قد أخذ، استلم أو حافظ على مصلحة اتجاه الشخص الذي يراقبه أو أمام الشخص الذي يقوم بمراقبته أو الذي يراقب من قبله. بمعنى آخر، استقلالية محافظ الحسابات يمكن المساس بها في حالات أخرى، البعض

---

[1]- E. GARAUD, Juriscl.com, op.cit, p. 13.

[2]- Trib. com .Paris, 17 février 1999, Dr. sociétés 1999, comm. 118, obs. D. Vidal ; Bull. Joly soc. 1999, p. 445, note J.F. Barbiéri.

[3]- Comité de déontologie et de l'indépendance.

[4]- Th. GRANIER, *Rapport public du comité de déontologie et de l'indépendance pour la période 1999 -2003,* LPA 27 avril 2004, p. 4.

[5]- Commission d'Ethique professionnelle.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

منها قد قرر أساسا من قبل لجنة الأخلاق المهنية للوكالة الوطنية لمحافظي الحساب وكذلك من قبل المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات والذي لابد أن يسهر هو أيضا على احترام آداب المهنة وعلى استقلالية محافظي الحسابات[1].

تجدر الإشارة إلى أنه قد اعتبرت لجنة الأخلاق المهنية للوكالة الوطنية لمحافظي الحسابات، مخالفا للالتزام بالاستقلالية الفعلي حالة جمع محافظ الحسابات بين وظائف خبير محاسب لشركة ذات الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة وبين محافظ الحسابات لشركة مغفلة والتي لا يوجد بينهما رابط في رأس المال، ولكن يكون لديهما مسيرين مشتركين[2].

وبنفس الطريقة السابقة، فانه في حالة اشتراك شركتين في المسيرين وفي أغلبية المساهمين ولا يكون لديهما رابط في رأس المال، ففي هذه الحالة فان الخبير المحاسب لإحدى الشركتين لا يمكنه قبول منصب محافظ حسابات في الشركة الأخرى، وذلك لاحتمال وجود مساس باستقلاليته، وبالتالي خرق للنصوص التشريعية. يقصد هنا المادة L.822-10 من القانون التجاري والمواد 4 (لعدم الانحياز) والمادة 5 (المتعلقة بالاستقلالية) والمادة 6 (فيما يخص تنازع المصالح) من قانون أخلاقيات ممارسة مهنة محافظ الحسابات[3].

وبجانب هذه الحالات أين تكون استقلالية محافظ الحسابات معرضة للخطر[4]، توجد مواضيع أخرى تؤدي هي الأخرى إلى المساس بهذه الاستقلالية، وبالتالي يتعين على محافظ الحسابات أن يتخذ تدابير وقائية من أجل تفادي وقوع خطر[5].

---

[1]- Art. 13. C. fr. déont : « Avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes vérifie que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et règlementaires et celles du présente code ».

[2] - Bull. CNCC n° 107, 1997, p. 455.

[3] - Bull. CNCC n° 145, 2007, p.187 et Bull. CNCC n° 147, 2007, p. 524.

[4] - Art. 12 al. 1 C. fr. déont.

[5] - Bull. CNCC n° 146, 2007, p. 357.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الجدير بالذكر، هو أنه توجد هيئة أخرى لها أهمية في مجال الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات وتطبيق الأحكام المتعلقة بها وتسمى بالمجلس الأعلى لمحافظة الحسابات[1]، بحيث يقوم هذا الأخير بإعلان موقفه حول تطبيق القواعد المتعلقة باستقلالية محافظي الحسابات، وكذلك حول إمكانية وضع تدابير وقائية عند وجود خطر على محافظ الحسابات في المساس باستقلاليته كعدم ظهوره مستقلا.

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لمهنة محافظ الحسابات في شركة المساهمة

يطرح في هذا المجال تساؤل حول ما إذا كان محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين بموجب عقد وكالة أم أنه هيئة مستقلة عن المساهمين وعن باقي هيئات الشركة[2]، ولقد اختلفت الآراء فيما يخص التشريعين الجزائري والفرنسي، بحيث مر كلاهما بعدة مراحل من أجل تحديد الطبيعة القانونية لوظيفة محافظ الحسابات إذ اعتبر كلى التشريعين سابقا هذا الأخير وكيلا عن المساهمين في أداء مهامه وهذا ما أكدته النصوص القانونية، ولكن غير هذين الأخيرين رأيهما، فتوصل كلاهما إلى أن محافظ الحسابات هيئة مستقلة بذاتها، وأن خضوعه لسيطرة المساهمين في ظل نظام الوكالة يمس بهذه الاستقلالية.

أ. إعتبار محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين

لا بد من التساؤل في هذا المجال عن ماهية عقد الوكالة وعن خصائص هذا العقد.

تعرف الوكالة في التشريع الجزائري بأنها عقد يقوم بمقتضاه شخص بتفويض شخص آخر من أجل القيام بعمل شيء لحساب شخص ثاني يسمى الموكل وباسمه[3]، ويعرفها الفقه بأنها عقد بمقتضاه يلتزم الوكيل بأن يؤدي عملا قانونيا وذلك لحساب الموكل[1].

---

[1]- Le Haut conseil du commissariat aux comptes.

[2]- M. SALAH, *Les prérogatives des associés et des organes sociaux dans le fonctionnement des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés par actions en droit français et en droit algérien,* Thèse de Doctorat en droit privé, 1984, Université de droit d'économie et de sciences sociales de Paris, p. 318.

[3]- المادة 571 من القانون رقم 07-05 المؤرخ في ربيع الثاني 1428 الموافق 13 ماي 2007 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-58 المؤرخ في رمضان 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني، ج.ر. 23

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

يستنتج من هذين التعريفين بأن لهذا العقد عدة خصائص أهمها: أن الوكالة عقد تراضي، أي لابد من تراضي الطرفين حتى يكون صحيحا، وتتميز أيضا بتغلب الاعتبار الشخصي، بالإضافة إلى أنها عبارة عن تصرف قانوني وهو ما يميزها عن غيرها من العقود[2]، إذ أن محل الوكالة الأصلي يكون دائما تصرفا قانونيا، في حين يكون المحل في عقدي المقاولة والعمل عملا ماديا.

بالرجوع إلى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر1975 والمتضمن القانون التجاري قبل التعديل، يستنتج بأن المشرع الجزائري قد اعتبر محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين[3]، والدليل على ذلك ما نصت عليه النصوص القانونية المتعلقة بمراقبة شركة المساهمة، بحيث جاءت بمصطلح الوكالة في تسمية عهدة مهام هذا الأخير[4]. فقد نص المشرع في الفقرة 5 من المادة 678 على أن المندوب المعين من قبل الجمعية العامة بدلا عن آخر يبقى في هذا المنصب في المدة المتبقية من "وكالة سلفه"، كما ذكر في الفقرة الثانية من المادة 679 عبارة "أثناء الوكالة"، بالإضافة إلى عبارات أخرى. لا شك أن المشرع كان يرمي من ورائها إلى بيان أن محافظ الحسابات يعد وكيلا عن المساهمين في شركة المساهمة، بحيث أكد هذه العلاقة في نص مادة أخرى، إذ نص فيها على أن محافظ

ماي 2007، العدد 31، ص. 3. :" الوكالة أو الإنابة هو عقد بمقتضاه يفوض شخص شخصا آخر للقيام بعمل شيء لحساب الموكل وباسمه".

[1]- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، المجلد الأول، الجزء السابع، دار إحياء التراث العربي، بيروت، 1964، بند 608، ص. 372.

[2]- المادة 572 من نفس القانون.:" يجب أن يتوفر في الوكالة الشكل الواجب توفره في العمل القانوني الذي يكون محل الوكالة ما لم يوجد نص يقضي بخلاف ذلك ".

[3]- نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص. 338.

[4]- أنظر فرحة زراوي صالح، محاضرات السنة الأولى ماجستير في قانون الأعمال المقارن، 2008-2009، كلية الحقوق، وهران، وسعيد بوقرور، محافظ حسابات شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، مجلة المؤسسة والتجارة، عدد 3، 2007، رقم 6، ص. 51.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الحسابات مرتبط بعقد وكالة مع مساهمي الشركة ويقوم بمهامه لصالح هؤلاء[1]، أما النص الذي يكرس هذه الوكالة فهو نص المادة 682 جاء فيه: "يحدد مدى وآثار مسؤولية المندوبين نحو الشركة حسب القواعد العامة للوكالة"[2].

وهناك اعتراض على إعطاء وصف الوكالة إلى الطبيعة القانونية لوظيفة محافظ الحسابات باعتباره وكيلا عن المساهمين وبإخضاع علاقته مع المساهمين ومع الشركة وكذلك مسؤوليته إلى أحكام عقد الوكالة. فالوكالة تختلف عن مهام محافظ الحسابات من حيث الموضوع، إذ أن موضوع هذه الوكالة يتمثل في القيام بتصرف قانوني، أما محافظ الحسابات وبالإضافة إلى قيامه بتصرفات قانونية فهو ينفذ عمليات مادية، لأن مهمته محددة من قبل القانون و ليس من قبل عقد الوكالة[3].

إن جعل محافظ الحسابات تابعا للمساهمين بموجب عقد الوكالة يمس باستقلالية هذا الأخير، بحيث يستأثر المساهمون وحدهم بإثارة مسؤوليته إزاء الشركة، كما يكون للشركاء حق عزله كما يشاءون وفي أي محافظ الحسابات وقت حتى قبل انتهاء مدة وكالته[4]، فهو يمارس مهامه باسمهم و لحسابهم خلال فترة زمنية محدودة غالبا ما تكون بعد قفل السنة المالية وقبل انعقاد الجمعية العامة العادية السنوية المدعوة للمصادقة على الحسابات السنوية

---

[1]- المادة 680 الفقرة الأولى من الأمر رقم 75-59 المعدّل، المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري: "يضع المندوبون تقريرا يبلغون فيه الجمعية العامة بتنفيذ الوكالة التي عهد بها إليهم، كما يجب أن يذكروا في تقريرهم أيضا ما لاحظوه من مخالفات وعدم صحة البيانات ".

[2]- أنظر فرحة زراوي صالح، محاضرات السنة الأولى ماجستير قانون الأعمال، 2008، كلية الحقوق، وهران.

[3]- A. ZAHI, *Responsabilité du commissaire aux comptes et révélation des faits délictueux*, Rev. alg. des Sciences juridiques économiques et politique, Volume XXVIII, n° 2, juin 1990, p. 285. :« article 682 C ct. Cette référence au mandat est, toutefois contestable à plus d'un titre : "d'abord quant à l'objet : le mandat a pour objet exclusivement l'accomplissement d'actes juridiques. Or, le commissaire aux comptes n'exécute que les opérations matérielles ; ensuite, quand à la fixation de la mission, le mandataire exécute les ordres de son mandat alors que le commissaire aux comptes a une mission fixée par la loi à la quelle il est tenu d'obéir à titre exclusif ; il agit dès lors dans un cadre institutionnel et non plus contractuel ».

[4]- المادة 588 الفقرة الأولى ق.م.ج.: " يجوز للوكيل أن يتنازل في أي وقت عن الوكالة ولو وجد اتفاق يخالف ذلك، ويتم التنازل بإعلانه للموكل...".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

لتقديم تقرير محافظ الحسابات حول حسابات الشركة، وهذا ما قام بتأكيده الفقه الجزائري في تلك الفترة[1].

لقد كان لتبعية محافظ الحسابات للمساهمين نتائج سلبية وخطيرة[2] وذلك بموجب العقد الذي قرره المشرع الجزائري على غرار نظيره المشرع الفرنسي آنذاك، والتي أدت بالمساس باستقلالية المحافظ، بحيث أصبح تحت سيطرة هؤلاء المساهمين فكان بإمكانهم عزله في أي وقت حتى بدون سبب وذلك تنفيذا لأحكام عقد الوكالة، كما أن أتعاب هذا الأخير كانت تحدد من قبل الجمعية العامة العادية التي تصادق على الحسابات السنوية.

وتجدر الإشارة إلى أنه في تلك الفترة التي كان يعتبر فيها المشرع محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين، كان يوجد نوع واحد فقط من شركة المساهمة ويتعلق الأمر بشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة. وبالتالي، فإن هذا المجلس كان هو الذي يعد ويتصرف في الحسابات التي يراقبها المحافظ ونتيجة لذلك كان من المستحيل انتقاد الوضعية المالية للشركة، وهذا ما يسهل عملية سوء استعمال أموال الشركة والتزوير والاختلاس، وفي ذلك تدهور للوزن المالي للشركة وكذلك الاقتصاد ومن ثم الإفلاس وانهيار الاقتصاد.

ب. إعتبار محافظ الحسابات هيئة رقابية مستقلة

في التشريع الجزائري، وبعدما كان الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر1975 المتضمن القانون التجاري[3]، يخضع محافظ الحسابات إلى نظام الوكالة، الذي كان يحد من استقلالية محافظ الحسابات، فقد قام المشرع الجزائري بخطوات ايجابية من أجل تكريس هذه الأخيرة، بحيث جعل ممارسة المهنة في إطار منظمة مهنية تقوم بإعداد جدول سنوي بأسماء المحافظين المعتمدين، والذين لا يسمح لغيرهم بممارسة هذه المهنة[4]، وذلك عند

---

[1]- فرحة زراوي صالح، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و الاقتصادية والسياسية ، العدد الأول، 1994، ص. 194.

[2]- سعيد بوقرور، محافظ حسابات شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، المقال السابق، ص. 52.

[3]- ج.ر. 19 ديسمبر1975، العدد 101، ص. 1073.

[4]- سعيد بوقرور، محافظ حسابات شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، المقال السابق، ص. 52.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

إصدار القانون رقم 91-08 المؤرخ في27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ولقد نص بموجب هذا القانون على ضرورة ممارسة المهنة بكل استقلالية ونزاهة. ولكن بالرغم من الجهود التي قام بها المشرع الجزائري في هذا المجال، إلا انه يكون من المستحيل ممارسة محافظ المحاسبات لمهامه باستقلالية في ظل نظام الوكالة، الأمر الذي على أساسه يمكن القول بعدم صلاحية هذا النظام لتنظيم مهنة محافظ الحسابات[1]. ثم صدر قانون أخلاقيات المهنة سنة 1996، والذي أكد هو الأخر على استقلالية محافظ الحسابات وضرورة المحافظة عليها وعدم المساس بها[2]. ولقد احتفظ المشرع بنفس أحكام القانون رقم 91-08 الملغى السالف الذكر عند إصداره القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المعدل والمتمم للقانون رقم 91-08، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي أضاف الكثير لمبدأ استقلالية محافظ الحسابات، من خلال نصه على ضرورة ممارسة محافظ الحسابات مهنته باستقلالية ونزاهة[3]، كما أنه قام بإلغاء مصطلح "الوكالة" الذي كان ينص عليه القانون السابق، وإستبدله بكلمة "العهدة"[4]، وذلك في جميع المواد التي تنص على مدة وظائف هذا الأخير. وهي خطوة هامة قام من خلالها المشرع الجزائري بمحو آثار نظام الوكالة المتبقية من القانون السابق المتعلق بالمهنة.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع منع محافظ الحسابات من التدخل في تسيير الشركة ومراقبته لها وكذلك الإشراف على محاسبتها، ويعد هذا المنع تجسيدا لمبدأ استقلالية هذا الأخير من قبل المشرع، والذي يعد خطوة هامة.

---

[1]- سعيد بوقرور، نفس المقال، ص. 53.

[2]- المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في15 أفريل 1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. 17 أفريل 1996، العدد 24، ص. 5.: " تستند علاقات أعضاء النقابة بزبنهم أو موكليهم إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني".

[3]- المادة 3 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر: " يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الإلتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل إستقلالية ونزاهة".

[4]- المادة 40 من نفس القانون:" يتعين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات إبتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

يلاحظ أن أهم خطوة قام بها المشرع الجزائري من أجل تكريس استقلالية محافظ الحسابات تمثلت في منع هذا الأخير من التدخل في تسيير الشركة وكذلك الإشراف على محاسبتها، وبذلك يكون قد جسد مبدأ جوهريا وهاما من مبادئ الاستقلالية والمتمثل في عدم تدخل محافظ الحسابات في التسيير بهدف القيام بمهامه بكل استقلالية.

ويقصد بالتدخل في تسيير الشركة، المشاركة أو التدخل بصفة مباشرة أو غير مباشرة في أعمال التسيير والتي تعد من اختصاص المسيرين، سواء كانت هذه الأعمال محددة من قبل القانون الأساسي أو من قبل النصوص القانونية العامة (القانون المدني، القانون التجاري، ....)[1]. و يلزم على محافظ الحسابات قبل قبوله مهمة المصادقة، التحقق من وجوده في حالة استقلالية بالنظر إلى شركة المساهمة التي يتولى مراجعة حساباتها[2]، وبالتالي فلابد أن يمارس محافظ الحسابات مهنته بصفة مستقلة.

أما فيما يخص التشريع الفرنسي، فلقد تم النص على استقلالية محافظ الحسابات لأول مرة بموجب قانون 4 جويلية 1867، بحيث كان هذا الأخير يمارس وظائفه بموجب عقد وكالة، غير أن هذا النظام لم ينجح لعدم إمكانية تجسيد مبدأ استقلالية محافظ الحسابات في ظل أحكام تتعارض مع هذا المبدأ والمتمثلة في عقد الوكالة والتي تمس بهذا المبدأ، ولهذا السبب صدر القانون رقم 66-537 المؤرخ في 24 جويلية 1966 والمتعلق بالشركات التجارية، الذي قام بتغيير الطبيعة القانونية لمهام محافظ الحسابات في شركات المساهمة تغييرا جذريا. إذ أكد أن مهام هذا الأخير تتنافى مع كل عمل ذي طبيعة تمس باستقلاليته[3]. ثم جاء بعده المرسوم رقم 69-810 المؤرخ في 12 أوت 1969 المتعلق

---

[1]- MEGUALLATI, *Relations dirigeants d'entreprises /commissaires aux comptes*, Rev. alg. compt. et audit, société nationale de comptabilité, n° 1, 1994, p. 35.

[2]- Art. 12. al. 1. C. fr .déont : « Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau qui permet la poursuite de la mission en conformité avec les exigences légales, règlementaires, et celles du présent code ».

[3]- Art. 219-3 ancien C. com.fr. (Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966).

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

بتنظيم مهنة محافظي الحسابات، والذي جسد هو الأخر مبدأ استقلالية محافظ الحسابات[1]، وغيرها من القوانين الأخرى التي أكدت جميعها على هذا المبدأ، ثم صدر قانون رقم 84-148 المؤرخ في 1 مارس 1984 والذي عدل قانون 1966 وجاء بحالات تنافي لا بد على محافظ الحسابات أن يتفاداها لأنها تمس باستقلاليته. كما أن قانون التعديلات الاقتصادية الجديدة[2] رقم 2001-220 الصادر في 15 ماي 2001، والذي قام بتعديل النظام القانوني لمحافظ لحسابات عن طريق توحيد النظام المطبق في جميع المؤسسات التي يراقب حساباتها[3]، ثم صدر قانون التامين المالي في أول أوت 2003، هذا القانون الذي أضاف الكثير لمهمة محافظ الحسابات، بحيث أكد على مبدأ عدم تدخل محافظ الحسابات في تسيير الشركة التي يراقب حساباتها، الذي يعد من المبادئ الجوهرية التي تجسد استقلالية محافظ الحسابات[4]، كما قام هذا القانون (المادة 100 منه)، بتشكيل المجلس الأعلى لمحافظ الحسابات المكلف بتأمين مراقبة المهنة بمساعدة الوكالة الوطنية لمحافظي الحسابات[5] والسهر على أخلاق واستقلالية محافظي الحسابات، كما تبنى قانون أخلاقيات جديد لمهنة محافظ الحسابات[6]، يتعلق الأمر بالقانون رقم 2005-1412 المؤرخ في 16 نوفمبر 2005 الذي حل مكان قانون الأخلاق المتبنى من قبل الوكالة الوطنية لمحافظي الحسابات سنة 1998، بحيث أكد هذا القانون الجديد إحترام مبدأ إستقلالية محافظ الحسابات[7] وعلى أهمية هذه الاستقلالية في حياته المهنية، كما حث على وجوب تمتع هذا الأخير بها، كل ذلك في حدود ما يسمح له القانون ثم صدر المرسوم رقم 2010-131 المؤرخ في 10 فيفري

---

[1]- D.BASTIAN, *La réforme du droit des sociétés commerciales*, J.C.P. 1968, I, n°579 et s, p. 2183.

[2]- Les nouvelles régulations économiques (NRE).

[3]- E. GARAUD. Juriscel. com , Fasc.1085, *Commissaire aux comptes*, mise à jour 2006, p. 6.

[4]- E. du PONTAVICE, *Le commissaire aux comptes et la défense de s'immiscer dans la gestion,* Bull. CNCC 1972, p. 77.

[5]- Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

[6]- Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

[7]- Art. 5. al.1. C. fr. déont.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

2010 المعدل للقانون رقم 2005-1412 السالف الذكر والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات، تبنى هذا المرسوم بعض أحكام قانون أخلاقيات المهنة الآنف الذكر والمتعلقة بالاستقلالية، فقد قام بتخفيف النصوص الخاصة ببعض حالات التنافي مثل تلك المتعلقة بالعلاقات المالية، العلاقات المهنية، أتعاب محافظ الحسابات...، كما قام بتوسيع إمكانية لجوء الشركات المراقبة من قبل محافظي الحسابات إلى المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات من قبل الشركات المراقبة من قبل محافظي الحسابات.

وهكذا، لم يعد محافظ الحسابات مرتبطا بالشركة بواسطة عقد الوكالة ولم يعد تحت تبعية المساهمين وإنما أصبح هيئة مستقلة، ونتيجة لذلك شدد المشرع من حالات التنافي وجعل تعيينه في شركة المساهمة إلزاميا، وحدد أتعابه بموجب القانون وفي كل الأحوال يضمن القانون هذا المقابل، كما قرر عزله من قبل القضاء. ومن ثم أصبح لهذا الأخير دورا فعالا داخل الشركة وهذا ما يكرس استقلاليته عن باقي هيئات الشركة وعن المساهمين بالتحديد، فأصبح مسؤولا اتجاه الشركة واتجاه الغير كذلك، لأنه يقوم بمهامه من أجل الصالح العام[1].

المطلب الثاني: منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة

يتمثل النوع الثاني من حالات التنافي العامة في منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة، فنظرا للدور الحساس الذي يمارسه هذا الأخير داخل شركة المساهمة، وتجسيدا لأهم مبدأ تقوم عليه مهمته المتمثلة في الرقابة الشرعية للحسابات، قام كلا المشرعين الجزائري والفرنسي بمنعه من ممارسة أي نشاط له طابع تجاري بالإضافة إلى منعه من القيام بمهنة يتقاضى من جراءها أجرا وذلك تحت طائلة عقوبات.

[1]- M. SALAH, *Les prérogatives des associés et des organes sociaux dans le fonctionnement des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés par actions en droit français et en droit algérien,* Thèse de Doctorat en droit privé, Université de droit d'économie et de sciences sociales de Paris, 1984, p. 317.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرع الأول: منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة في التشريع الجزائري

نص المشرع الجزائري في القانون رقم 10-01 السالف الذكر، على نوع آخر من حالات التنافي العامة والذي يضاف إلى النوع الأول والمتمثل في المنع من ممارسة مهنة تمس بمبدأ استقلالية محافظ الحسابات، يتعلق الأمر بالمنع من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة، ويعد الهدف من هذا المنع دائما الحفاظ على استقلالية المحافظ، بحيث أكد المشرع الجزائري في هذا القانون على عدم ممارسة محافظ الحسابات لنشاط تجاري بصفة تاجر[1]، وكذلك على شكل وكيل أو وسيط مكلف بالمعاملات التجارية، إذ نص هذا القانون على منع قيام مثل هذه العلاقات بين المحافظ والشركة المراقبة، ويؤكد المشرع على منع ممارسة هذا الأخير لنشاط تجاري واعتباره مهنة له وكذلك يمنع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة مأجورة [2]. ما عدا التعليم والبحث في مجال المحاسبة[3]، بالإضافة إلى منعه من أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو يقوم بمهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها[4].

ويمنع محافظ الحسابات من الجمع بين بعض الوظائف وبين وظيفته كمحافظ حسابات، إذ يمنع على هذا الأخير أن يعين كمحافظ حسابات في شركة المساهمة في حالة ما إذا كان قد تلقى من قبل هذه الشركة أجرا أو أتعابا أو امتيازات، وذلك خلال السنوات الثلاث الأخيرة[5]. كما يمنع المحافظ من ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير

---

[1]- فرحة زراوي صالح، المرجع السالف، رقم 177، ص. 122.

[2]- المادة 64 البند 1 و2 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.:" لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون:

- كل نشاط تجاري، لاسيما على شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية،
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني ".

[3]- المادة 64 البند الأخير من نفس القانون.:" لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52 من هذا القانون ".

[4]- المادة 65 البند 5 من من نفس القانون.

[5]- المادة 66 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

قضائي لدى الشركة التي يراقب حساباتها، وأن يتولى رقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات. ويمنع محافظ الحسابات كذلك من شغل منصب مأجور في شركة قام بمراقبة حساباتها قبل أقل من ثلاث سنوات من توليه مهمة محافظ حسابات[1].

كما نص قانون أخلاق المهنة الجزائري هو الأخر على منع هذا النوع من العلاقات المهنية بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة، فقد أكد على ضرورة احترام جميع أعضاء المنظمة المهنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين للأحكام المتعلقة بحالات التنافي القانونية و كذلك تلك التي تخص صفة التاجر[2]. كما أضاف المشرع، أن هذه الحالات جميعها تمتد إلى أعضاء شركات محافظي الحسابات[3].

الفرع الثاني: منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة في التشريع الفرنسي

أما في ما يخص التشريع الفرنسي، فهو الأخر منع محافظ الحسابات من الجمع بين وظيفته ووظيفة أخرى تجارية أو بأجر، بحيث تعد وظائفه سواء كان أصليا أو إضافيا متنافية مع كل عمل تجاري، سواء مورس بصفة مباشرة من قبل الشخص الوسيط ومع كل وظيفة يتقاضى عليها أجر[4]، وفي هذه الحالة الأخيرة يعترف القانون بالسماح لمحافظ

---

[1]- المادة 65 البند الأخير من نفس القانون.:" يمنع محافظ الحسابات من:
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته ".

[2]- المادة 36 البند 1 من المرسوم التشريعي رقم 96-136 السالف الذكر.: " لا بد على أعضاء المنظمة احترام التعليمات الخاصة بحالات التنافي المهنية المقررة من قبل القوانين السارية المفعول و أيضا تلك التي تخص:
- صفة التاجر ".

[3]- المادة 66 الفقرة 2 من نفس القانون.:" توسع نفس حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات ".

[4]- Art. L. 822-10-2° C. com. fr.: « Les fonctions des commissaires aux comptes sont incompatibles : avec tout emploi salarié ; toutefois, un commissaire aux comptes peut disposer un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un commissaire aux comptes ou chez un expert comptable ».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الحسابات بممارسة التعليم الذي يكون له علاقة مع ممارسة مهنته[1]، كما يسمح له كذلك بالقيام بعمل بمقابل لدى محافظ حسابات أو لدى خبير محاسب[2].

المبحث الثاني: حالات التنافي الخاصة المتعلقة بمحافظ الحسابات

يقصد بحالات التنافي الخاصة حالات التنافي المتعلقة بشركة معينة بالذات، ونظرا للأهمية البالغة لشركة المساهمة فقد خصها كلا المشرعين الجزائري والفرنسي وحدها بحالات تنافي خاصة وهي تقبل التطبيق على شركة التوصية بالأسهم، أما الشركات الأخرى فلم يسند لها أحكام خاصة بها، وبالتالي فانه يطبق عليها فقط حالات التنافي العامة[3]، وتنقسم هذه الحالات إلى نوعين: حالات تنافي ذات الطابع الشخصي و حالات تنافي ذات الطابع المهني وقد نص قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي على نوع آخر يتمثل في لاحالات التنافي ذات الطابع المالي والتي أطلق عليها اسم العلاقات المالية. يتمثل النوع الأول في منع محافظ الحسابات من أن تكون له علاقات شخصية أي مع الأقارب داخل الشركة، في حين يتعلق النوع الثاني بمنعه من إقامة علاقات مهنية أثناء ممارسة مهنة محافظ الحسابات أي العلاقات التي يكون لها هدفا تجاريا أو ماليا ولا تدخل ضمن المهام المنوطة له. أما النوع الثالث، فهو يرمي إلى منع محافظ الحسابات من إنشاء أية علاقة مالية بينه وبين شركة المساهمة التي يراقب حساباتها، ويكون لهذه العلاقة عدة صور، من بينها الحصول على قرض أو تسبيق من الشركة في أي شكل كان.

---

[1]- B. SALOMON, *Précis de droit commercial,* préface de C. THIN, Collection MAJOR, éd. 1995, p. 285.

[2]- Art. L. 822-10-3° C. com. fr : « Les fonctions des commissaires aux comptes sont incompatibles : avec tout activité commerciale, qu'elle soit exercée directement on par personne interposée ».

[3]- سعيد بوقرور، المقال السابق، رقم 42، ص. 91.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

المطلب الأول: حالات التنافي الخاصة ذات الطابع الشخصي

يقصد بحالات التنافي ذات الطابع الشخصي[1]، علاقات القرابة أو العلاقات العائلية التي تجمع بين محافظ الحسابات وبين أشخاص آخرين يرتبطون به، سواء والديه أو أصهاره أو زوجته إلى غير ذلك من هؤلاء الأشخاص، وسواء كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المديرين أو في مجلس المراقبة، وسواء كان أقرباء له ويملكون جزءا من رأسمال الشركة ولهم مصلحة بداخل الشركة. فكل حالة من هذه الحالات طبق عليها كلا المشرعين الجزائري والفرنسي نصوص خاصة بها، أدخلاها ضمن حالات التنافي الخاصة المرتبطة بشركة المساهمة، وحتى لا يربط المراقب المتمثل في محافظ الحسابات بالمراقب، حذف هاذين الأخيرين كل علاقة تبعية بإمكانها المساس بمبدأ الاستقلالية. ولذلك فقد بادر كلاهما بمنع أشخاص معينين من أن يصبحوا محافظي حسابات في شركة المساهمة، وذلك بالنص على حالات التنافي ذات الطابع الشخصي في القانون التجاري وفي قانون أخلاقيات المهنة.

الفرع الأول: حالات التنافي الخاصة ذات الطابع الشخصي المنصوص عليها في القانون التجاري

لقد نص المشرع الجزائري في القانون التجاري على منع الشخص، من تعيينه بصفة محافظ حسابات لدى شركة مساهمة، في حالة وجود علاقة قرابة بينه وبين أشخاص معينين، بحيث أكد على عدم جواز تعيين كلا من الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بصفة محافظي حسابات داخل شركة المساهمة، كما منع القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة من توليهم مهمة محافظي حسابات[2] وذلك لتعارض مهام الرقابة مع مهام التسيير.

---

[1]- M.- S. HADJ- ALI, *Les commissaires aux comptes : caractéristiques et missions,* Rev. alg. compt.et audit, n° 3, 3ème trimestre 1994, p. 12.

[2]- المادة 715 مكرر6 البند 1 ق.ت.ج.:" لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:
1) الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة ".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

لا يستطيع محافظ الحسابات أثناء وكالته القيام بأعمال التسيير بصفة مباشرة ولا عن طريق الاشتراك أو إحلال محل المسيرين، ولا يمكنه كذلك قبول ولو بصفة مؤقتة مهام الرقابة وأعمال التسيير ولا قبول مهام التنظيم أو الإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة[1].

وكما سبقت الإشارة، فإن تدخلات محافظ الحسابات في غالب الأحيان يحكمها مبدأ عدم التدخل في التسيير[2]، وهذا المبدأ يستنتج من استقراء القانون المتضمن ممارسة مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي ينص على أن الرقابة الشرعية لحسابات شركات المساهمة وللشركات ذات المسؤولية المحدودة العامة، تعد المراجعة الشرعية مهمة مستمرة ومجردة من كل مشاركة في تسيير المؤسسة. ويقصد بهذا التدخل إعطاء تقدير حول أهمية العقود المبرمة من قبل مجلس الإدارة، في حين يرجع لمحافظ الحسابات التأكد مما إذا كان تسجيل هذه العقود في حسابات الشركة صحيحا أو غير صحيح، فإذا كان بمناسبة التعرف على الشركة أو تقييم إجراءات الرقابة الذاتية أو الحسابات، ففي هذه الحالة يرجع لمحافظ الحسابات تقديم آراء تخص بالدرجة الأولى مصداقية الإجراءات، وفي هذه العملية يعتبر هذا الأخير مستشارا أكثر من كونه مراقبا، لأنه لا يجب أن تكون الآراء المقدمة إنتقادية ولكن موضوعية وذلك لامتياز التدخل في التسيير بطابع الانتقاد، كما يمنع وفي أية حالة خروج هذه الآراء عن إطار مهمة محافظ الحسابات. تجدر الإشارة إلى أنه في إطار المهام الخاصة يورد القانون استثناءا على هذا المبدأ، بحيث أن محافظ الحسابات يعد مكلفا في مهامه بإعطاء آراء حول عمليات معينة، محدودة ومذكورة في القانون[3]. ومن أجل المحافظة على استقلاليته، لا يمكن له أن يتدخل في أعمال التسيير داخل الشركة، أي التدخل بصفة مباشرة أو غير مباشرة في أعمال

---

[1]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op.cit, n° 315, p. 202.

[2]- المادة 65 البند 2 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر:" يمنع محافظ الحسابات من:
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المساهمين ".

[3]- M.- S. HADJ-ALI, *Le commissaire aux comptes : caractéristiques et missions*, op.cit, p. 1.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

التسيير التي تعد من مهام المسيرين سواء حددت من قبل القوانين الأساسية أو النصوص القانونية العامة (القانون المدني، القانون التجاري...)[1].

وكما سبق القول، فقد تبنى المشرع الجزائري في 1975 أحكام التشريع الفرنسي وكذلك أثناء إصداره المرسوم التشريعي رقم 93-08 السابق الذكر[2]، ولذا فإن أحكام المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري مأخوذة تقريبا بصورة حرفية من نص المادة L. 225-224[3] التي تم إلغائها بموجب القانون رقم 2003-706 الخاص بالتأمين المالي السابق الذكر في المادة 111 من هذا القانون، ولقد قام المشرع الفرنسي من خلالها بتغيير جذري لمحتوى نص المادة L. 225-224 التي كانت تتضمن حالات التنافي الخاصة بمحافظ الحسابات، وحلت محلها المادة L. 822- 11[4] من القانون التجاري.

ولقد عوتب على المادة L. 225-224 أنها كانت مليئة بالتعقيدات، إذ أنها تسعى إلى ضبط عدد كبير من الحالات بوضعها نظام يعرف بحالات التنافي المباشرة وغير مباشرة، هذه الحدود هي تلك المقررة لعدد لا بأس به من العلاوات، ومعنى ذلك أنها لا تستطيع توقع جميع الحالات المذكورة. كما أن الفرضيات المعمول بها ليست واضحة، وتتطلب شروحات يتعين على القضاء أو السلطات المعنية الإتيان بها[5]، بالإضافة إلى أن هذا النص لا يتنبأ لحالة التنافي بين صفة المساهم ووضعية محافظ الحسابات، في كل الحالات يعد من الصعب استيعاب فكرة إمكانية تعيين الشريك المالك لأغلبية رأس المال كمحافظ الحسابات، التساوي بين المساهمين في هذه الحالة سوف يعرقل سير الشركة وهذا ما قد يؤدي إلى

---

[1]- MEGUELLATI. *Relation dirigeants d'entreprises / commissaires aux comptes*, Rev.alg. compt .et audit, op.cit, n° 1, 1er trimestre 1994, p. 36.

[2]- بالنسبة لهذا المفهوم، راجع فرحة زراوي صالح، محاضرات السنة الثالثة ليسانس، مادة القانون التجاري، 2001، كلية الحقوق، جامعة وهران، عن تطور التشريع الجزائري، راجع فرحة زراوي صالح، الكامل في القانون الجزائري، المقال السابق، الفقرة 16، ص. 22.

[3]- سعيد بوقرور، المقال السابق، ص. 52.

[4]- Art. L. 822-11 C. com. fr.

[5]- J. MONEGER et T. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, Dalloz, éd. 1995, n°s 307 et 308, p. 84.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

عملية الرّد[1]. كما أن نص هذه المادة لا يحدد فيما إذا كانت حالات التنافي الخاصة التي جاء بها المشرع في هذه المادة تطبق كذلك على محافظ الحسابات البديل أو لا تطبق عليه، لذلك فانه يعد من المنطقي عدم وجود عراقيل لممارسة المهنة من قبل هذا الأخير الذي يجب أن يكون على استعداد ليحل مباشرة محل المحافظ الأصيل.

قام المشرع الفرنسي بموجب هذا التعديل بإحلال نصوص متعلقة بطبيعة مهام محافظ الحسابات[2] محل حالات التنافي الخاصة السابقة، مفادها أن محافظ الحسابات لا يمكنه أخذ أو تلقي أو الاحتفاظ سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة بمصلحة بجانب شركة المساهمة التي يكلف بمراقبة حساباتها، أو بجانب الشخص الذي يراقب من قبلها بمعنى I وII من المادة L. 233-3. كما نص التشريع الفرنسي[3] على أن محافظ الحسابات ليس بإمكانه مباشرة مهمة خاصة بتقديم نصائح للشركة الأم أو لفروعها، وتتعلق حالة التنافي هذه بجميع أعضاء المكتب الذي ينتمي إليه هذا الأخير وتمس جميع الشركات المراقبة سواء قامت باللجوء العلني للادخار أو لا. وعند الاقتضاء، يمكن لمحافظ الحسابات القيام بالخدمات التي ترتبط مباشرة بمهمته تبعا للطريقة المحددة من قبل معايير ممارسة المهنة المصادق عليها عن طريق قرار.

---

[1]- Rép. Min, n° 1072, JOAN. Q.1er juillet 1973, p. 2777.

[2]- Art. L. 822-11-I C. com. fr. :« Le commissaire aux comptes ne peut prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement, un intérêt auprès de la personne ou l'entité dont il est chargé de certifier les comptes, ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3.»

[3]- Art. L. 822-11-II C. com. fr.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرع الثاني: حالات التنافي الخاصة ذات الطابع الشخصي المنصوص عليها في قانون أخلاقيات المهنة

نص قانون أخلاقيات المهنة الجزائري[1] على ضرورة احترام أعضاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، التعليمات المتعلقة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين السارية المفعول وأيضا تلك التي تخص ممارسة مهام محافظي حسابات في شركة يكون فيها أزواج هؤلاء وأصهارهم إلى غاية الدرجة الرابعة يملكون جزء من رأس المال أو لديهم أي مصلحة داخل الشركة. وبالتالي ليس بإمكان محافظ الحسابات أن يجمع داخل الشركة بين وظيفته كمحافظ حسابات وامتلاكه جزء من رأس المال أو مع أي مصلحة كانت، ويمتد هذا المنع من الجمع إلى زوجته ووالديه وأصهاره إلى غاية الدرجة الرابعة[2].

كما نصت الأحكام التنظيمية الجزائرية[3] على منع الشخص من ممارسة وظيفة محافظ الحسابات في شركة أين تكون زوجته، والديه وأصهاره حتى الدرجة الرابعة يحتلون منصبا في الإدارة أو في التسيير. وهناك حالات تنافي أخرى، بحيث لا يمكن لمحافظي الحسابات الجمع بين وظيفة وامتلاكه لجزء من رأسمال أو أي نوع من المصالح، ويمتد هذا المنع إلى الزوجة ووالديه وأصهاره حتى الدرجة الرابعة[4].

---

[1]- المادة 36 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السالف الذكر.

[2]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op.cit, n° 316, p. 202. : « Deux séries d'incompatibilités sont fixées par voie réglementaire. Le commissaire aux comptes ne peut dans une entreprise cumuler cette fonction avec la détention d'une partie du capital ou avec toute forme d'intérêt ; cette interdiction de cumul s'étend à son conjoint et ses parents et alliés jusqu'au quatrième degré ».

[3]- المادة 36 البند الأخير من نفس المرسوم. :" يجب على أعضاء النقابة أن يحترموا الأحكام المتعلقة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها، ولاسيما ما يخص منها ما يأتي:
- مهام محافظة الحسابات في مؤسسات أو هيئات يمارس فيها أزواجهم أو آباؤهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة وظائف الإدارة أو التسيير ".

[4]- المادة 36 البند 5 من نفس المرسوم.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

أما قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي[1]، فقد نص هو الآخر على أنه تتنافى مع مهنة محافظ الحسابات كل علاقة عائلية بين من جهة كل شخص يمارس وظيفة حساسة لدى الهيئة التي يراقب حساباتها و من جهة أخرى بين محافظ الحسابات وأحد أعضاء الرقابة القانونية، بالإضافة إلى الأشخاص الذين لهم دورا استشاريا أو دور خبير في أعمال الرقابة الشرعية وثالثا أحد أعضاء مديرية شركة محافظي الحسابات، وكذلك شركاء المكتب الذي ينتمي إليه الشخص الموقع.

ويضيف هذا القانون، أنه من أجل تطبيق التعليمات السابقة لابد من وجود علاقة قرابة بين شخصين عندما يكون أحدهما أصلا للأخر وكذلك عن طريق الرضاعة، أو عندما يكون لأحدهما أو للأخر قريبا مشتركا من الدرجة الأولى أو الثانية وكذلك عن طريق الرضاعة. يوجد كذلك علاقة عائلية بين الزوجين، بين أشخاص مرتبطة عن طريق اتفاق تضامن مدني وبين الخلان، يتشكل رابط القرابة أيضا بين أحد هؤلاء الأشخاص وأصول أو فروع زوجه والشخص الذي يرتبط معه عن طريق اتفاق تضامن مدني أو بصفة خليل له.

---

[1]- Art. 27. C. fr. déont :

I- « Liens familiaux :

Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien familial entre, d'une part, une personne occupant une fonction sensible au sein de la personne ou entité docnt les comptes sont certifiés et, d'autre part :

a) Le commissaire aux comptes ;

b) L'un des membres de l'équipe de contrôle légal, y compris les personnes ayant un rôle de consultation ou d'expertise sur les travaux de contrôle légal ;

c) L'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes ;

d) Les associés du bureau auquel appartient le signataire, le bureau s'entendant d'un sous-groupe distinct défini par une société de commissaires aux comptes sur la base de critères géographiques ou d'organisation.

Pour l'application des dispositions qui précèdent, il existe un lien familial entre deux personnes lorsque l'une est l'ascendant de l'autre, y compris par filiation adoptive, ou lorsque l'une et l'autre ont un ascendant commun au premier ou au deuxième degré, y compris par filiation adoptive. Il existe également un lien familial entre conjoints, entre personnes liées par un pacte civil de solidarité et entre concubins. Le lien familial est également constitué entre l'une de ces personnes et les ascendants ou descendants de son conjoint, de la personne avec laquelle elle est liée par un pacte civil de solidarité et de son concubin.

II- Autres liens personnels :

Un commissaire aux comptes ne peut accepter ou conserver une mission de contrôle légal de la part de la personne ou de l'entité qui l'a désigné, dès lors que lui-même ou l'un des membres de la direction de la société de commissaires aux comptes entretient avec cette personne ou entité ou avec une personne occupant une fonction sensible au sein de celle-ci des liens personnels étroits, susceptibles de nuire à son indépendance ».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وقد قصد المشرع بعبارة "لابد من وجود علاقة قرابة بين شخصين عندما يكون أحدهما أصلا للأخر"، الأقارب والأصهار حتى الدرجة الرابعة، لأن مبدأ الاستقلالية يتعارض مع تعيين الأقارب الذين لهم صلة مباشرة[1] (الآباء، الأجداد، الأبناء، الأحفاد...) هذا من جهة، ومن جهة أخرى، الذين لهم صلة غير مباشرة (الإخوة، الأخوات، الأعمام، العمات، الأخوال، الخالات، أبناء الإخوة وبنات الإخوة...).

كما قام القانون السالف الذكر[2] بتفصيل العلاقات الشخصية، التي تميز المصلحة التي المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة L. 822-1 I من القانون التجاري الفرنسي السالفة الذكر، ولذلك، فإنه يتنافى مع مهمة محافظ الحسابات كل علاقة عائلية تجمع الوكيل الإجتماعي للشركة والشركة المراقبة.

ولا يمكن كذلك لمحافظ الحسابات قبول مهمة الرقابة القانونية أو المحافظة عليها من طرف الشركة التي عينته، في حين هو نفسه أو أحد المديرين لشركة محافظي الحسابات تجمعه علاقات شخصية ضيقة مع هذه الشركة أو مع شخص يمارس وظيفة حساسة داخل هذه الأخيرة من شأنها المساس باستقلاليته[3].

ولقد أصدرت لجنة الأخلاق المهنية التابعة للجنة الوطنية لمحافظي الحسابات[4] قرارها حول إمكانية قبول محافظ الحسابات عهدة في شركة أين يكون المدير فيها رجل

---

[1]- B. MERCADAL et Ph. JANIN, *Sociétés commerciales*, éd. 1999, n° 2222, p. 14, v. aussi ; Etude juridique, CNCC, *Nomination et cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, op.cit, p. 13.

[2]- Art. 26 C. fr. déont. :« Pour l'application du présent code, est considérée comme membre de la direction d'une société de commissaires aux comptes toute personne pouvant influer sur les opinions exprimées dans le cadre de la mission de contrôle légal ou qui dispose d'un pouvoir décisionnel en ce qui concerne la gestion, la rémunération, la promotion ou la supervision des membres de l'équipe chargée de cette mission.
Pour l'application de ces mêmes dispositions, est réputé exercer des fonctions dites " sensibles " au sein de la personne dont les comptes sont certifiés :
a) Toute personne ayant la qualité de mandataire social ;
b) Tout préposé de la personne ou entité chargé de tenir les comptes ou d'élaborer les états financiers et les documents de gestion ;
c) Tout cadre dirigeant pouvant exercer une influence sur l'établissement de ces états et documents ».

[3]- V. sur *la nomination de liens personnels étroits* , J.-F. BARBIERI, *Code de déontologie et indépendance des commissaires aux comptes*, Bull. Joly soc. 2006, p. 409.

[4]- fidgroupe.blogspot.com. Bull. CNCC n° 161, mars 2011, p. 152.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

أخته (صهره). فبعد تحليل المادة 27 من قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي، توصلت اللجنة إلى أن هذه الوضعية لا تدخل ضمن حالات التنافي المرتبطة بالعلاقات العائلية (علاقات القرابة) السالف ذكرها[1].

واستنادا إلى رأي اللجنة، فإنه بالفعل توجد علاقة شخصية بين محافظ الحسابات ومدير الشركة المعنية وذلك بسبب العلاقة التي تجمع هذا الأخير بأخت محافظ الحسابات. فإذا كان لمحافظ الحسابات أو أحد أعضاء مجلس المديرين لشركة محافظ الحسابات مع هذه الشركة أو الشخص أو مع شخص يشغل منصبا حساسا بداخل هذه الأخيرة، علاقات شخصية ضيقة من شأنها الإضرار باستقلاليته[2]، فليس بإمكانه قبول مهمة رقابة شرعية أو الإحتفاظ بها من قبل الشركة التي عينته، وبما أن المدير هو أخ زوجة محافظ الحسابات، فيفترض في هذه الحالة وجود علاقات شخصية ضيقة.

والجدير بالذكر أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات في التشريع الفرنسي أن يعين لدى شركة مساهمة أين يكون المدير العام فيها أو عضو مجلس الإدارة أم زوجته (حماته)[3].

المطلب الثاني: حالات التنافي الخاصة ذات الطابع المهني

يقصد بحالات التنافي ذات الطابع المهني، كل علاقة تربط محافظ الحسابات بشركة المساهمة التي يتولى حساباتها ويكون لها هدفا تجاريا أو ماليا بشرط أن لا يتدخل ضمن المهام المنوطة للمحافظ حتى يقوم بأداء مهمته على أكمل وجه، وهو ما أطلق عليه المشرع الفرنسي تسمية العلاقات المهنية والمنصوص عليها كذلك في القانون الجزائري، إذ عرفها كلا المشرعين بأنها كل علاقة تنشأ بين محافظ الحسابات والشركة التي يراقب حساباتها

[1]- Art. 27- I- a) C. fr. déont.

[2]- Art. 27- II C. fr. déont.

[3]- Bull. CNCC n° 53, 1984, p. 108.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وتشكل هدفا تجاريا أو ماليا مشتركا بغض النظر عن العمليات الجارية التي تتم بالشروط المعتادة في السوق[1]، و يرجع هذا التعريف إلى قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي.

الفرع الأول: حالات التنافي الخاصة ذات الطابع المهني المنصوص عليها في التشريع الجزائري

يمتد الحظر في التشريع الجزائري إلى منع بعض الأشخاص من ممارسة مهنة محافظ الحسابات داخل شركة المساهمة، يتعلق الأمر بالأشخاص الذين قاموا بوظائف غير تلك المقررة لمحافظ الحسابات وتلقوا أجرة نتيجة توليهم هذه الوظائف وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم، وهذا ما نص عليه القانون التجاري الجزائري[2]، وبالرجوع إلى القانون رقم 10-01 السالف الذكر، يلاحظ أن الهدف المراد من حالة التنافي هذه هو ككل مرة الحفاظ على مبدأ استقلالية المحافظ، بحيث نص هذا القانون على منع ممارسة المحافظ كل وظيفة مأجورة تقتضي وجود صلة خضوع قانوني، ولكن استثنى المشرع القيام بمهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة بصفة تعاقدية ومكملة[3] وأضاف هذا القانون أن سبب هذا المنع هو تحقيق ممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية[4]. في حين لا يمنع محافظ الحسابات وكذلك الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين من إنشاء شركات أسهم أو شركات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية من أجل ممارسة مهامهم، ويخضع هذا الإنشاء لعدة شروط تم النص عليها في القانون السابق الذكر كما يكون

---

[1]- Art 29- I. C . fr. déont : « Relève un lien professionnel toute situation qui établit entre le commissaire aux comptes et la personne ou entité dont il certifie les comptes un intérêt commercial ou financier commun en dehors des opérations courantes conclues aux conditions habituelles de marché ».

[2]- المادة 715 مكرر6 البند 5 ق.ت.ج. : " لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب حسابات في أجل خمس سنوات ابتدءا من تاريخ انتهاء وظائفهم ".

[3]- المادة 64 البند الأخير من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

[4]- المادة 64 البند 2 من نفس القانون.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

بإمكانهم إنشاء فيما بينهم شركات ذات أشكال قانونية أخرى طبقا للقانون التجاري من أجل ممارسة مهامهم[1]. ويسمح لهؤلاء كذلك بإنشاء مؤسسة عمومية اقتصادية ذات هدف اجتماعي ويجري كل ذلك مع احترام أحكام القانون رقم 10-01 وبشروط خاصة نص عليها هذا الأخير[2].

يلاحظ من استقراء أحكام هذه النصوص أن المشرع الجزائري لم يحد من حرية محافظ الحسابات، إذ سمح له بممارسة مهام أخرى مختلفة عن مهنته كمحافظ حسابات وأخضعها لشروط قانونية ويرجع ذلك إلى عدم مساس إنشاء هذا النوع من المؤسسات والشركات بمبدأ استقلالية هذا الأخير، والذي يعد مبدأ جوهريا لممارسة هذه المهنة.

كما أضاف المشرع الجزائري حالة تنافي خاصة أخرى نص عليها في المادة 715 مكرر6 من القانون التجاري الجزائري، منع الأشخاص الذين تولوا مناصب قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين وذلك خلال مدة خمس سنوات ابتدءا من تاريخ انتهاء ووظائفهم، من أن يصبحوا محافظي حسابات لدى شركة مساهمة[3].

إلا أن المشرع الجزائري لم يتطرق في هذه المادة إلى حالات التنافي الخاصة المتعلقة بشركات محافظي الحسابات، وربما يعود ذلك إلى عدم وجود هذا النوع من الشركات بكثرة في الجزائر على عكس ما عليه الحال في فرنسا، ولكنه تطرق إليها في القانون رقم 10-01 السالف الذكر[4].

---

[1]- المادة 46 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.:" طبقا لأحكام المادة 12 أعلاه، يمكن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية ".

[2]- المادة 55 من نفس القانون.:" يمكن أن تنشأ في الشكل القانوني المنصوص عليه، كل مؤسسة عمومية اقتصادية هدفها الإجتماعي ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد في ظل احترام أحكام هذا القانون، شريطة أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون، مسجلين في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة في أصنافهم الخاصة".

[3]- المادة 715 مكرر 6 البند 5 ق.ت.ج.: " لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في اجل خمس سنوات إبتداءا من تاريخ انتهاء وظائفهم ".

[4]- المادة 66 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر:" توسع حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات ".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرع الثاني: حالات التنافي ذات الطابع المهني المنصوص عليها في التشريع الفرنسي

نص قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي على نوعين من العلاقات المهنية: العلاقات المهنية المتلازمة والعلاقات المهنية السابقة التي تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات، ففيما يتعلق بالنوع الأول فقد أكد أنه يعد متنافيا مع ممارسة مهنة محافظ لحسابات كل علاقة مهنية من جهة شخص أو هيئة التي يراقب حساباتها أو مديرها، ومن جهة أخرى محافظ الحسابات، أعضاء الهيئة المكلفة بمهمة المراقبة الشرعية للشركة التي ينتمي إليها محافظ الحسابات، أعضاء مديرية هذه الشركة، كل شريك لهذه الشركة له تأثير على الرأي المقدم من قبل محافظ الحسابات باتجاه الشركة التي يراقب حساباتها[1].

أما فيما يخص النوع الثاني، نص القانون السالف الذكر[2] على أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات قبول مهمة قانونية في حالة ما إذا قام هو بنفسه أو شركة محافظي الحسابات التي ينتمي إليها بوضع أو تمويل تقديرات محاسبية مالية أو توقعات في السنتين السابقتين، أو قام في نفس المهلة بإعداد تركيبات مالية حول التأثيرات التي بسببها سيكون ملزما بإعطاء تقدير في إطار مهمته، كل ذلك مع تحفظ الحالات المنصوص عليها من قبل القانون.

كما نص المشرع الفرنسي على أنه لا يمكن أن يكون محافظي الحسابات المؤسسون الذين يؤمنون " تقديمات عينية "، والمستفيدون من المنافع الخاصة، أعضاء مجلس الإدارة، أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة في الشركة المراقبة أو شركة تحوز شركة مراقبة فيها أكثر رأسمال. إن هذا التمانع فيما يتعلق بالمديرين وأعضاء مجلس المديرين أو

---

[1]- Art. 29 –II C. fr. déont :« Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes tout lien professionnel entre, d'une part, la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ou ses dirigeants et , d'autre part ;

a) Le commissaire aux comptes ;
b) Les membres de l'équipe chargée de la mission de contrôle légal ;
c) La société à laquelle appartient ce commissaire aux comptes ;
d) Les membres de la direction de cette société ;
e) Tout associé de cette société ayant une influence sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés ».

[2]- Art. 29 –II C. fr. déont.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

مجلس المراقبة في الشركات الفروع، هو في الحقيقة ممتص بنص أوسع، بحيث تفترض حيازة الشركة المراقبة قسما أقل من رأس المال بشكل عام.

ولقد أكدت لجنة الأخلاق المهنية التابعة للمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات على أن "الخبير المحاسب للشخص الذي يؤمن "تقديمات عينية"، لا يمكنه أن يكون محافظ "التقديمة" في عملية تكوين لشركة مغفلة في حين يكون بإمكان "محافظ التقديمة" أن يصبح فيما بعد خبير محاسب أو محافظ حسابات، وذلك في حالة عدم الجمع بين الوظيفتين[1]. وهذا ما تم تأكيده من قبل جانب من الفقه الجزائري[2].

ويمنع نص جديد جاء به القانون رقم 2003-706 السابق الذكر[3]، الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو المديرين العامين أو أعضاء في مجلس المديرين أو أجراء في شركة مغفلة أن يصبحوا محافظي حسابات في هذه الأخيرة، أو في شركة تملك عشر رأسمالها أو تملك عشر رأس المال، وذلك لأقل من خمس سنوات بعد انتهاء وظائفهم. كما أنه في نفس هذه الفترة، لا يمكن أن يعين كمحافظي حسابات الأشخاص والهيئات التي تملك عشر رأس مال الشركة التي كانوا يمارسون لديها وظائفهم، أو في تلك التي تملك على الأقل عشر رأس المال حين إنتهاء وظائفهم.

ويضيف المشرع الفرنسي، بأن حالات المنع هذه المتعلقة بالأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو المديرين العامين أو أعضاء في مجلس المديرين أو أجراء في شركة

[1]- Etude juridique, CNCC, *Nomination et cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, op.cit, p. 14.

[2]- فرحة زراوي صالح، محاضرات المنهجية، الآنفة الذكر.

[3]- Art. L. 823-13 al. 1 C. com. fr. (Loi nº 2003-706 du 1 août 2003 art. 104 II Journal Officiel du 2 août 2003 et Ord. nº 2005-1126 du 8 septembre 2005 art. 14 JORA du 9 septembre 2005): « Les personnes ayant été dirigeants ou salariés d'une personne ou entité ne peuvent être nommées commissaires aux comptes de cette personne ou entité moins de cinq années après la cessation de leurs fonctions ».
Pendant le même délai, elles ne peuvent être nommées commissaires aux comptes des personnes ou entités possédant au moins 10 % du capital de la personne ou de l'entité dans laquelle elles exerçaient leurs fonctions, ou dont celle-ci possédait au moins 10 % du capital lors de la cessation de leurs fonctions.
Les interdictions prévues au présent article pour les personnes ou entités mentionnées au premier alinéa sont applicables aux sociétés de commissaires aux comptes dont lesdites personnes ou entités sont associées, actionnaires ou dirigeantes ».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

المساهمة، تطبق على شركات محافظي الحسابات التي يكون فيها هؤلاء الأشخاص أو الهيئات شركاء، مساهمين أو مديرين.

وقد نص المشرع الفرنسي على منع أشخاص آخرين من ممارسة وظيفة محافظ الحسابات داخل الشركة المغفلة، ويتعلق الأمر بالأشخاص الذين يتلقون أجرا أو مكافأة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة من مؤسسي الشركة الذين يقدمون "تقديمات عينية" أو الذين يستفيدون من منافع خاصة عن طريق وسيط، القائمين بالإدارة، أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة في الشركة أو فروعها، وكذلك الذين يتقاضون أجرا من الشركة أو كل شركة تملك عشر رأسمال الشركة المراقبة أو تملك هذه الشركة عشر رأس المال، أيا كان هذا الأجر أو المكافأة، ولابد أن يكون بمناسبة نشاط غير نشاط محافظ الحسابات. وأضاف المشرع بأن هذا النص لا يطبق على النشاطات المهنية المكملة والتي تتم في الخارج ولا على المهام الخاصة بالمراقبة والتي يقوم بها محافظ الحسابات لحساب شركة في الشركات المعنية بالتدعيم أو المقررة لتدخل حيز هذه الشركات[1].

في حين بإمكان محافظ الحسابات أن يتلقى مكافأة من الشركة لقيامه بمهام مؤقتة ذات موضوع محدود، تدخل ضمن مجال وظيفته، وذلك في حالة ما إذا كلف بهذه المهمة من قبل الشركة بطلب من السلطة العمومية.

يتبين أن مبدأ الاستقلالية يمنع كل محافظ حسابات من ممارسة مهنة أجنبية عن وظائفه سواء كانت هذه الأخيرة مؤقتة أو دائمة، وسواء يتقاضى عليها أتعابا بصفة مباشرة أو غير مباشرة دون النظر فيما إذا كانت هذه المهنة تعود بالفائدة على الشركاء أو لا[2].

غير أنه لا يمنع محافظ الحسابات من ممارسة رقابة زبون لشركة خبرة والتي يكون شريكا فيها، بشرط أنه لا يتقاضى أية مكافأة مباشرة أو غير مباشرة من هذه الشركة ولا بد أن تكون مشاركته في هذه الشركة رمزية[3].

---

[1]- Art. L. 822-11 .I. al. 1 C. com. fr.

[2]- Cass. crim., 18 octobre 1983, D. 1984, p. 361, note D. Vidal.

[3]- Bull. CNCC n° 110, 1998, p. 234, v. aussi, Etude juridique, CNCC, op.cit, n° 24, p. 13.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ويرى جانب من الفقه الفرنسي[1]، بأن حالات التنافي الخاصة المنصوص عليها في المواد L. 822-11 وما يليها من القانون التجاري الفرنسي، هي إستثناءات خاصة للمبدأ العام المنصوص عليه في المادة 1° L. 822-10 من نفس القانون.

ويمنع محافظ الحسابات من تقديم أية نصيحة أو خدمة وظيفة للشركة التي كلفته بمراقبة حساباتها[2]، أو الشركات التي تراقبها أو التي تراقب من قبل هذا الأخير، شريطة أن لا تدخل هذه النصائح أو هذه الخدمات ضمن الواجبات المرتبطة مباشرة بمهمة المحافظ والتي عرفتها المعايير المهنية[3]. هكذا يتحدد مجال تطبيق هذا النص في خدمات المصلحة التي يقوم بها محافظ الحسابات للشركة التي عينته حتى يراقب حساباتها لتلك التي تراقبها أو التي تراقب من قبلها، ومفهوم المراقبة في هذه الحالة جاء به نص المادة L.233-3 من القانون التجاري الفرنسي، في حين لا يطبق هذا المنع على المهام المنفذة لصالح شركة أخت (société sœur) للشركة المراقبة. يعتبر المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات، أنه في هذه الحالة أين يكون محافظ الحسابات في وضعية القيام بتمويل الخدمات أو نصائح لا ترتبط مباشرة بمهمته كمحافظ حسابات لأخت الشركة التي يراقب حساباتها. فيجب أن يجري تحليل للمخاطر حسب المادة 11 من قانون أخلاقيات المهنة[4]، ويرجع إليه كذلك التأكد من وجود شركة أم مشتركة مع الشركتين المعنيتين وأنه ليس متواجها مع تضارب مصالح أو متواجدا في وضعية ذات طبيعة تمس باستقلاليته أو بعدم انحيازه بالنظر إلى المواد 4، 5 و6 من قانون أخلاقيات المهنة، فيجب على محافظ الحسابات في حالة علمه

[1]- R. SALOMON, *Exercice des fonctions de commissaire aux comptes malgré incompatibilité,* Dr. soc. octobre 2010, p. 34.

[2]- Art. 10 C. fr. déont.

[3]- Art. L. 822-11-II C .com. fr.

[4]- G. RIPERT et R. ROBLOT, *Traité de droit commercial*, *Les sociétés commerciales*, t. 1, vol. 2, par M. GERMAIN, L.G.D.J, 19ème éd. 2008, n° 1726, p. 519.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

بمثل هذه المخاطر، أن يبرر أنه قام باتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة تطبيقا للمادة 12 من هذا القانون[1].

كما تجب الإشارة إلى أن سبب المنع من تقديم نصائح أو خدمات مصلحة هو عدم المساس باستقلالية محافظ الحسابات، وأيضا من أجل الوقاية من حدوث تنازع مصالح : فهناك تخوف من عدم قيام المراقب الشرعي بدوره بصفة جدية في شركة تلقت نصائحه سواء كانت نصائح قانونية، جبائية، مالية، تنظيمية أو التي يكون قد مسكها مكتبه[2].

ولقد نص قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي[3] على نوع ثالث من حالات التنافي الخاصة، يتعلق الأمر بحالات التنافي ذات الطابع المالي والتي سماها بالعلاقات المالية،

---

[1]- Avis du Haut conseil du commissariat aux comptes en application de l'article R .821-6 C. com. fr. (art.1er -5 du décr. 12 aout 1969).

[2]- E. GARAUD, *Commissaire aux comptes*, op.cit, n° 35, p .13.

[3]- Art. 28- I C. fr. déont. (Modifié par décr. n° 2010-131 du 10 février 2010 modifiant le code de déontologie de commissaire aux comptes, art. 4, JORA n° 0036 du 12 février 2010, p. 2521): « Le I de l'article 28 est remplacé par les dispositions suivantes :
« I.- Constituent des liens financiers :
a) La détention, directe ou indirecte, d'actions on de tous autres titres donnant ou pouvant donner accès, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote de la personne ou de l'entité, sauf lorsqu'ils sont acquis par l'intermédiaire d'un organisme de placement collectif en valeur mobilières faisant appel public à l'épargne ;
b) La détention dt indépendance de la profession directe ou indirecte de titres de créance ou de tous autres instruments financiers émis par la personne ou l'entité ;
c) Tout dépôt de fonds, sous quelque forme que ce soit, auprès de la personne ;
d) L'obtention d'un prêt ou d'une avance, sous quel que forme que ce soit, de la part de la personne ou de l'entité ;
e) La souscription d'un contrat d'assurance auprès de la personne ».
« Les liens mentionnés aux a, b, c, d et e sont incompatibles avec l'exercice de la mission l'orsqu'ils sont établis entre, d'une part, la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés ou une personne ou l'entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 du code de commerce et, d'autre part, le commissaire aux comptes, la société de commissaire aux comptes, la personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 précité, les membres de la direction de ladite société.
« En outre les liens mentionnées aux a et b sont incompatibles avec l'exercice de la mission lorsqu'ils sont établis entre, d'une part, la personne ou l'entité dont les comptes sont certifiés ou une personne ou entité qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 et, d'autre part, tout associé de la société de commissaire aux comptes ayant une influence significative sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou entité dont les comptes sont certifiés, tout membre de l'équipe chargée de la mission de contrôle légal, tout collaborateur de la société de commissaires aux comptes amené à intervenir de manière significative auprès de la personne ou entité dont les comptes

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ولقد قام المرسوم رقم 2010- 131 السالف الذكر والمتضمن تعديل قانون أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات بتعديل الفقرة الأولى (I) من المادة 28 من هذا الأخير بموجب المادة 4 من هذا المرسوم، وذلك بهدف التخفيف من حّدة حالات التنافي التي كان منصوصا عليها سابقا، فقد تبنى شكل آخر لحالات التنافي المتعلقة بامتلاك محافظ الحسابات ومساعديه لمصالح مالية بجانب الشركة التي يراقب حساباتها، بالإضافة إلى القواعد المتعلقة بالتبعية المالية، وعرف العلاقات المالية بأنها امتلاك أسهم أو سند أخر سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة يعطي أو بإمكانه إعطاء منفذ بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لرأس المال أو حقوق الاقتراع لشخص أو هيئة، ماعدا إذا تم الحصول عليهم بواسطة وسيط لهيئة توظيف جماعي للقيم المنقولة والذي يلجأ علنيا للادخار.

وتعد كذلك علاقات مالية، عملية امتلاك سندات اعتماد بصفة مباشرة أو غير مباشرة لكل جهاز مالي صادر من قبل الشركة، القيام بإيداع من الباطن مهما كان شكله لدى الشخص، الحصول على قرض أو تسبيق في أي شكل كان من قبل الشخص أو الهيئة. وأخيرا، يشكل إكتتاب عقد تأمين بجانب الشخص كذلك علاقة مالية. كما يعد متنافيا مع تطبيق مهمة محافظ الحسابات كل علاقة مالية بين الشخص من جهة أو الهيئة التي يراقب حساباتها أو الشخص أو الهيئة التي يراقب من قبلها[1]. ومن جهة أخرى، محافظ حسابات شركة محافظي الحسابات التي ينتمي اليها محافظ الحسابات، الشخص الذي يراقبه أو الذي يراقب من قبله، أعضاء مديرية الشركة المعنية، كل شريك لديه تأثيرا ايجابيا على الرأي الذي جاء به محافظ الحسابات اتجاه الشخص أو الهيئة التي يصادق حساباتها، كل عضو في الفريق مكلف بمهمة الرقابة الشرعية، وفي كل الحالات يسمح لأعضاء الفريق المكلف بمهمة الرقابة الشرعية لشخص لديه صفة مؤسسة قرض أو مستخدم مصلحة استثمار، أن يكون لديهم مع هذا الشخص علاقات بالشروط المعتادة للسوق، وأخيرا كل شريك ينتمي إلى المكتب نفسه الذي يوجد فيه محافظ الحسابات المكلف بمهمة الرقابة الشرعية.

---

sont certifiés. Il en est de même pour les liens mentionnés aux c, d et e dès lors que les produits n'ont pas été commercialisés aux conditions habituelles du marché ».

[1]- Art. L. 233-3 C. com. fr.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

كما نص المشرع الفرنسي على حالة تنافي أخرى ذات الطابع المالي، وهي حالة الاندماج، إذ أكد على أن محافظ "التقدمة" أو الاندماج لا يقوم بتقييمات محاسبية، مالية أو بتوقعات أنه لا يوجد حد في زمن الاحترام بين القيام بمهمة محافظ التقدمة أو الاندماج والقبول اللاحق لمهمة محافظ الحسابات[1]، فإذا انتاب هذا الأخير شعور بضرورة مراقبة عمليات التقدمة أو اندماج الشركة أو الشركات التي تراقبها هذه الأخيرة خلال السنتين الماليتين الأخيرتين، ففي هذه الحالة يجب أن ينص مشروع القرار المتعلق بتعيينه على هذه المعلومات[2]. ولا يمكن للشركة المستهلكة أن تعين كمحافظ حسابات محافظ الحسابات السابق للشركة الفرع المستهلكة وذلك في السنتين التي تلي الاندماج، في حالة ما إذا كانت مهمة محافظ الحسابات التي قام بها في الشركة المستهلكة لا يمكن اعتبارها كمهمة تقييم محاسبي أو مالي[3] في نظر قانون أخلاقيات المهنة.

لقد قام المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات في فرنسا بتقديم إعلان هام حول إمكانية المهني قبول مهمة شرعية لمحافظة الحسابات في حين يكون قد مارس مهمة خبرة محاسبية خلال السنتين السابقتين[4]، بأن مجال تدخل الخبير المحاسب محدد من قبل الأمر رقم 45 - 2138 المؤرخ في 19 سبتمبر 1945 المتضمن تشكيل مجلس الخبراء المحاسبين وتنظيم لقب ومهنة الخبير المحاسب[5]، وأن النظام القانوني للخبير المحاسب لا يكفي وحده

---

[1]- Bull. CNCC. n° 141, 2006, p. 210.

[2]- Art. L. 823-1 al. 4 C. com. fr.

[3]- Bull. CNCC n° 147, 2007, p. 521.

[4]- Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes en application de l'article 1er-5 du décret du 12 août 1969 (art R .821-6 C.com. fr) sur saisine individuelle ; sur cet avis, v. A. AUVRAY et Ph. MERLE, Bull. CNCC n° 145, 2007, p. 3.

[5]- Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes en application l'article 1er 5 du décret du 12 août 1969 :« Que le périmètre d'intervention de l'expert comptable est délimité par l'ordonnance n°45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts comptables et règlementant le titre et la profession d'expert comptable, et particulièrement ses articles 2 et 22(…) le Haut conseil est d'avis que le statut d'expert comptable ne suffit pas à lui seul pour placer ce professionnel en situation d'incompatibilité au regard du code de déontologie. Toutefois, il précise que les prestations effectuées par des membres de son réseau ou par lui même en qualité d'expert comptable antérieurement à la mission de certification des comptes sont susceptibles de le placer dans une situation à risques ou d'incompatibilité notamment au regard des articles 5, 20 et 29-III du code de déontologie. -

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

لوضع المهني أمام حالة تنافي في نظر قانون أخلاقيات المهنة، ويرى المجلس الأعلى بأنه عند الإقتضاء فإن الخدمات المقدمة من قبله أو من قبل أعضاء الشبكة التي ينتمي إليها بصفة خبير محاسب السابقة على مهمة مراقبة الحسابات من شأنها أن تجعله في وضعية مخاطر أو حالة تنافي، ولهذا السبب يتعين على محافظ الحسابات أن يتخذ التدابير الوقائية اللازمة، وأن يبرر عند الاقتضاء توافق مهامه التي مارسها بصفة خبير محاسب مع تلك الخاصة بمحافظ الحسابات.

وبغض النظر عن حالات المنع السابق ذكرها، يجب على محافظ الحسابات بصفة عامة أن يتعرف على الوضعيات والمخاطر ذات طبيعة تمس بأي طريقة كانت المعلومة، التعبير عن رأيه أو ممارسة مهنته، ولابد أن يأخذ بعين الاعتبار على وجه الخصوص المخاطر والمخاوف التي تنتج عنها، وعند الاقتضاء لانتمائه لشبكة، عندما يتعرف على مخاطر، فيتعين عليه مباشرة اتخاذ التدابير الوقائية اللازمة، سواء من أجل القضاء على السبب أو للإنقاص cمن تأثيراتها إلى درجة تسمح بمتابعة المهمة تماشيا مع المتطلبات القانونية التنظيمية والأخلاقية، كما يتعين على محافظ الحسابات تبرير قيامه بإجراء تحليل للوضعية وللمخاطر، وإذا اقتضى الحال يبرر أنه اتخذ التدابير اللازمة.

وإذا لم يسمح له أي تدبير وقائي بقبول مهمته أو بممارستها بشروط تتماشى مع المتطلبات القانونية التنظيمية والأخلاقية، فانه يجب عليه التخلي عنها أو أن يستقيل، في حالة وجود شك جدي أو صعوبات في التفسير. ولابد للمحافظ الحسابات من اللجوء إلى المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات من أجل إبداء رأيه[1]، وذلك بعد إعلامه رئيس اللجنة الجهوية لمحافظي الحسابات، عندما يستقيل وتكون الشركة التي يراقب حساباتها تمارس

A cet effet, il lui revient, avant d'accepter une mission de certification, de prendre les mesures de sauvegarde appropriées et de justifier, le cas échéant, de la compatibilité déontologique des missions menées en qualité d'expert comptable avec celle de commissaire aux comptes… ».

[1]- Art. 28- I e) C. fr. déont. (Modifié par décr. n° 2010-131 du 10 février 2010 modifiant le code de déontologie de commissaire aux comptes, art. 4, JORA n° 0036 du 12 février 2010, p. 2521).

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

عملا في قطاع يخضع لتنظيم خاص كاللجوء العلني لادخار، فيجب أن يعلم استقالته لجهات الرقابة المؤهلة لهذا النشاط[1].

تجدر الإشارة إلى إمكانية حدوث حالة تنافي أثناء ممارسة محافظ الحسابات لمهامه، ففي هذه الوضعية يتعين على هذا الأخير إنهاء مهامه في أجل خمسة عشر يوما على الأكثر من حدوث هذه الحالة بعد إعلامه مجلس الإدارة بذلك[2]. ولقد تدخل القضاء الفرنسي للفصل في قضية ممارسة محافظ الحسابات لمهنته بالرغم من وجود حالة تنافي، فأكد أنه إذا قام محافظ الحسابات بالمصادقة على حسابات شركة دون اتخاذه التدابير اللازمة لإبعاد حالة التنافي، فان ذلك يشكل في نظر القضاء خطأً تأديبيا لهذا الأخير[3].

نص المشرع الفرنسي على منع محافظ الحسابات من الانتماء إلى شبكة وطنية أو دولية، والذي يكون لأعضائها هدف اقتصادي مشترك ولا يكون نشاطها الحصري الرقابة الشرعية للحسابات، يشكل اليوم التزامات ثقيلة على محافظ الحسابات الذي يود القيام بمهامه في شركة تتلقى خدمات مصلحة من عضو آخر في هذه الشبكة ولقد ذهب القانون إلى أبعد من ذلك، لأنه يحد من إمكانية محافظ الحسابات ممارسة مهمته لدى شخص معنوي أو هيئة مراقبة أو التي تراقب شخصا معنويا آخرا أو هيئة، وذلك بالرجوع إلى نص المادة L. 233-3 I وII من القانون التجاري، والذي يمول لها أحد أعضاء الشبكة خدمات مصلحة[4].

---

[1]- Bull. CNCC n° 146, 2007, p. 357: avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes.

[2]- M.- S. HADJ-ALI, *Le commissaire aux comptes : caractéristiques et missions*, op.cit, pp. 12 et 13.

[3]- CNCC documentation @ cncc.fr, *L'essentiel règlementaire,* n° 2, 15 janvier 2010, Conseil d'Etat 12/10/2009, *Droit des sociétés* SALOMON RENAUD, n°1, 01/2010, p.p. 39 à 41. *Exercice de la profession de commissaire aux comptes malgré incompatibilité* : « La certification des comptes d'une société cliente, sans prendre des dispositions utiles pour appréhender une situation d'incompatibilité et en tirer les conséquences constitue une faute disciplinaire du commissaire aux comptes ».

[4]- D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes, Rép,* soc. Dalloz, septembre 2008, n°137, p. 22.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وأخيرا تجدر الإشارة إلى رأي اللجنة الأوروبية[1]، التي اعتبرت أن التنظيم الفرنسي قد ذهب إلى حد بعيد، بحيث أنها ترى بأن كلا من المادتين 24 و29-III من قانون أخلاقيات المهنة يقيدون دون استحقاق حرية خدمة المصلحة، فقررت إذا تحويل فرنسا أمام مجلس قضاء الاتحاد الأوروبي[2]. ولم يعرَّف مفهوم الشبكة لا من قبل القانون التجاري ولا من قبل قانون أخلاقيات المهنة، إلى أن عرفته التوجيهة رقم CE/43/2006 المؤرخة في 17 ماي 2006[3]. ولذلك، فقد تم صدور المرسوم رقم 2010- 131[4] السالف الذكر والمتضمن تعديل قانون أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات، ومن بين التعديلات التي قام بها تعديل الفقرة III من المادة 29 من هذا القانون بموجب المادة 5 من المرسوم، فقد استبدل أجل العّدة المقدر بسنتين، والذي كان يمنع محافظ الحسابات من قبول مهمة بجانب شركة مفادها تقديم خدمات سواء كان هو الذي يقوم بتوريد هذه الخدمات أو عضو من شبكته، وذلك عن طريق نظام حول تقريب المخاطر، والذي بمقتضاه، يلزم المهني قبل قبول مهمة

---

[1]- La Commission Européenne.

[2]- E. GARAUD, Juriscl. com, op.cit, n° 36, pp.13 et 14.

[3]- Art. 2-7 de la Directive n°2006/43/ CE du 17 mai 2006 : « Réseau , la structure plus vaste : destinée à un but de coopération , à laquelle appartient un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit, et dont le but manifeste est le partage de résultats ou de coûts ou qui partage un actionnariat, un contrôle ou une direction commune, des politiques et des procédures communes en matière de contrôle de qualité, une stratégie commerciale commune, l'utilisation d'un même marque ou d'une partie importante des ressources professionnelles ».

[4]- Art. 29-III C. fr. déont. (Modifié par décr. n° 2010-131 du 10 février 2010 modifiant le code de déontologie de commissaire aux comptes, art. 5): « Le III de l'article 29 est remplacé par les dispositions suivantes :
« Liens professionnels antérieurs :
« Avant l'acceptation de la mission le commissaire aux comptes doit procéder à l'analyse de la situation conformément aux articles 11 et 20.
« Il ne peut accepter une mission légale dès lors que celle-ci le placerait dans une situation d'autorévision qui serait de nature à affecter son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission.
« S'il estime, face à une situation à risques résultant de prestations antérieures, que des mesures de sauvegarde sont suffisantes, il informe par écrit le Haut Conseil du commissariat aux comptes de la nature et l'étendue de ces mesures ».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الرقابة أن يقوم بتحليل الوضعية والمخاطر اللصيقة بها، وليس بإمكانه قبول عهدة إلا في حالة عدم تواجده في وضعية تنافي.

ولقد أدلى المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات برأيه حول حالات التنافي القانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات الإضافي[1]، وتوصل إلى جميع حالات التنافي المطبقة على محافظ الحسابات الأصلي تطبق على محافظ الحسابات الإضافي.

وفي القانون الجزائري، فقد اشترطت التوصية الأولى لوزارة الإقتصاد[2] على محافظ الحسابات وضع بعض الإجتهادات المهنية حيز التنفيذ وذلك عند الإستشعار بالتعيين وقبل مباشرة مهامه، فيجب عليه أن يعلن كتابيا أنه غير متواجدا في حالة من حالات التنافي القانونية السابق ذكرها، ولا في حالة مخالفة قانونية أو تنظيمية. وفي حالة تعدد محافظي الحسابات، يلتزم كلا منهم باحترام هذه الاجتهادات المهنية وكأنه بمفرده.

أما إذا وجد محافظ الحسابات نفسه أمام حالة من حالات التنافي أو المنع التشريعي أو التنظيمي، التي شدد المشرع على وجوب تفاديها من قبل المحافظ، من أجل تفادي تعرضه إلى عقوبات جزائية في حالة ما علم بها ولكن بالرغم من ذلك بقي يمارس مهامه، سواء كانت حالات تنافي عامة أو خاصة، فيجب عليه أن يعلم الشركة بهاته الحالة أو الحالات قبل قبول المهام وذلك حتى يكون رفضه مبررا[3]، ويتم ذلك برسالة موصى عليها مع العلم بالوصول في أجل خمسة عشر يوما ابتداء من تاريخ علمه بها.

فإذا كانت الشركة قد قامت بإجراءات الإشهار القانونية والتنظيمية، فعلى محافظ الحسابات أن يطالب في رسالة أنه رفض قبول هذه المهام.

---

[1]- www.compt-online.com. Avis du Haut commissariat aux comptes, 4 décembre 2006.

[2]- أصدرت وزارة الإقتصاد بموجب المقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 2 فبراير 1994، والمتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات ستة توصيات ملحقة بالمقرر، أنظر بشأن هذه التوصيات مجموعة النصوص التشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، منشورات الساحل، 2002، الصفحتين 53 و54.

[3]- سعيد بوقرور، الأهلية القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الشركلت التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، ابن خلدون للنشر والتوزيع، عدد 4، 2008، رقم 45، ص. 93.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

يقع على عاتق الشخص الذي يدعي بأن محافظ الحسابات لديه علاقات قرابة، علاقات مهنية أو مالية مع الشركة التي يراقب حساباتها، إثبات دليل وقوع هذا الأخير في حالة تنافي[1]، وأحيانا تكون الشركة نفسها التي يراقبها هي المدعية، والتي قامت بطريقة غير مشروعة بجعل محافظ الحسابات يقبل مهمة مقابلة. وفي هذه الحالة ترغب في الحصول على عقوبة مالية على المهني بسبب عدم إنهاءه لالتزام ناتج عن وظيفته، في قضية مثل هذه اعتبرت بعض العناصر غير كافية من أجل تأكيد الصفة المزدوجة لمحافظ الحسابات والخبير المحاسب وهي كالتالي:

- التشابه في تقديم الحالات المالية والتي بإمكانها أن تنتج عن الاستخدام الغير مدروس لبرنامج مماثل،
- وجود مصلحة محاسبة مجهزة مقابل أربعة أجراء، وهذا يدل على عدم حاجة الشركة للجوء إلى خبير محاسب، ولكن بالعكس فان ذلك يبين القدرة على التخلي عن خدمات الغير،
- إذا لوحظ أن مبلغ الأتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات، مرتفع بحوالي مرتين على الأتعاب المقررة في السلم القانوني[2].

كمبدأ عام يعتبر القائم بالمخالفة مسؤولا مسؤولية جزائية، إلا إذا أثبت وجود ظرف معفي أو مخفف[3]، ولقد نص المشرع الجزائري[4]على مجموعة من العقوبات في حالة عدم احترام محافظ الحسابات لحالات التنافي القانونية سواء العامة أو الخاصة الذي ينجر عنه المساس بمبدأ الاستقلالية[5]، وحتى لا يقع هذا الأخير في مطب هذه الحالات لا بد عليه من

---

[1]- E. GARAUD, Juriscl. com, op.cit, n° 37, p.14.

[2]- CA Paris, 13 novembre 2000, Bull. CNCC 2001, p. 295, note Ph. Merle.

[3]- A. ZAHI, *Responsabilité du commissaire aux comptes et révélation des faits délictueux*, Rev. alg. des sciences juridiques économiques et politiques, op.cit, n° 2, p. 293.

[4]- المادة 829 ق.ت.ج. : " يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج آو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية."

[5]- سعيد بوقرور، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات شركات المساهمة، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، السالفة الذكر، ص. 146.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

طلب القائمة الحالية للمديرين ولأعضاء مجلس الإدارة ولمجلس المراقبة للشركة المراقبة وللشركات الفروع، فإذا وقع محافظ الحسابات في حالة تنافي سواء بقبوله عمدا ممارسة وظائفه أو بممارسته لها أو احتفاظه بها بالرغم من وجود حالة من حالات التنافي، فانه في جميع هذه الوضعيات يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

في حين نص المشرع الفرنسي هو الأخر على مجموعة من العقوبات الجزائية والمدنية في حالة عدم احترام محافظ الحسابات لحالات التنافي، فعلى الصعيد الجزائي يعاقب محافظ الحسابات الذي يمارس مهامه مع وجود حالة التنافي بالحبس لمدة لا تتجاوز 6 أشهر وبغرامة تصل إلى 7.500 أورو[1]، رفض مجلس القضاء تطبيق النص الذي يعاقب ممارسة محافظ الحسابات على كل وظيفة أو عمل ذي طبيعة تمس باستقلاليته، وبرر المجلس رفضه هذا بقوله أن مثل هذه التعليمة لا تعد واضحة بصورة كافية وليست دقيقة من اجل إقناع مبدأ المساواة والعقوبات[2]. أما على الصعيد المدني، فإن المداولات المتخذة حول تقرير محافظ الحسابات والمعمول بها بالرغم من وجود حالة تنافي تعد باطلة[3].

يؤكد القضاء الردعي المنشور على حقيقة الخطر الجزائي في مجال حالات التنافي، إذ أنّ تعقد النصوص وصعوبة تكييفها لا بد أن يحث محافظ الحسابات على استشارة المنظمة المهنية في حالة الشك، بحيث تسمح له هذه الاستشارة إذا كان ذلك ضروريا بتغليب حسن النية أمام قاضي الجنايات[4].

---

[1]- Art. L. 820-6 C. com. fr. (Loi n° 2003-706 du 1 aout 2003, art. 99, JORA 2 aout 2003).: « Est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de 7500 euros le fait, pour toute personne d'accepter, d'exercer ou de conserver les fonctions de commissaire aux comptes, nonobstant les incompatibilités légales, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires aux comptes ».

[2]- CA Bordeaux, 15 janvier. 2002, Bull. CNCC, 2002, p. 67, note Ph. Merle.

[3]- E. GARAUD, *commissaire aux comptes*, op.cit, n° 39, p .14.

[4]- Etude juridique, CNCC, *Nomination et cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, op.cit, n° 70, p. 14.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفصل الثاني: تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة ومدة وظائفه

نظرا للأهمية الكبيرة لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة وللدور الفعال الذي يقوم به بداخل هذه الشركة، فقد جعل كلا المشرعين الجزائري[1] والفرنسي[2] تعيينه إجباريا في هذا النوع من الشركات، وقام كلاهما بوضع شروط صارمة حتى يتمكن الأشخاص الراغبين في أن يصبحوا محافظي حسابات من الالتحاق بالمهنة، من بينها التأهيل العلمي والعملي، التمتع بعنصر الاستقلالية، القيام بالعناية المهنية اللازمة عند ممارسته مهام الرقابة وكذلك تمتعه بآداب وأخلاقيات المهنة. وفيما يتعلق بعدد محافظي الحسابات الذين يمكن تعيينهم في شركة المساهمة، فبالرجوع إلى القانون الجزائري، فقد نص المشرع الجزائري على وجوب تعيين محافظ حسابات واحد في شركة المساهمة، ولكنه لم يقم بتحديد الحد الأقصى واكتفى بالنص على الحد الأدنى المطلوب قانونا[3]. أما في القانون الفرنسي، فهو الآخر لم يحدد الحد الأقصى لتعيين محافظي الحسابات في شركة المساهمة، ونص فقط على ممارسة الرقابة في هذه الشركة من قبل محافظ أو محافظي حسابات، في حين، نص هذا المشرع[4] على إلزامية تعيين محافظين للحسابات في الشركات التي تعد حسابات مدعمة. أما بالنسبة للهيئة المكلفة بتعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة، وكمبدأ عام، فقد أوكلت مهمة تعيين محافظ الحسابات في كلا التشريعين إلى الجمعية العامة العادية لأنها تعد الهيئة العليا في شركة المساهمة، ولكن يرد على هذا المبدأ العام استثناءات، إذ يمكن تعيينه من قبل القانون الأساسي أومن طرف الجمعية العامة التأسيسية،

---

[1]- المادتان 715 مكرر 4 الفقرة الأولى و715 مكرر 7 الفقرة 2 ق.ت.ج.

[2]- Art. L. 225-218 C. com. fr. : (Modifié par Loi n°2003-706 du 1 août 2003, art. 104 JORA 2 août 2003) :« Le contrôle est exercé, dans chaque société, par un ou plusieurs commissaire aux comptes ».

[3]- أنظر فرحة زراوي صالح، محاضرات المنهجية، 2008، السالفة الذكر.: " لم يفرض المشرع حدا أقصى، بينما حدد الحد الأدنى المطلوب قانونا في شركة المساهمة، ويجب أن يكون لهذه الشركة محافظ حسابات واحد على الأقل ".

- V. aussi ; M. SALAH et F. ZÉRAOUI, *Pérégrinations en Droit Algérien des Sociétés commerciales*, Collection Droit des affaires ; EDIK, éd. 2002, n° 36, p. 88. : « La désignation d'au moins un commissaire aux comptes est obligatoire dans la S.P.A ».

[4]- Art. L. 823-2 C. com. fr.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وهناك طريق آخر لتعيين هذا الأخير تعيين محافظ الحسابات، يتعلق الأمر بتعيينه قضائيا، ويتم ذلك في حالة إغفال الجمعية العامة العادية تعيينه، وحالة وجود مانع أو عجز هذا الأخير عن أداء مهامه. ويتم تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة لمدة محددة، ولقد إكتفى المشرع الجزائري لتحديد مدة عهدة محافظ الحسابات في شركة المساهمة بمدة ثلاث سنوات مالية قابلة للتجديد مرّة واحدة، وتنتهي وظائفه بعد مداولات الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة. أما في التشريع الفرنسي، فتم تحديد مدة تعيين محافظ الحسابات بست سنوات مالية، وتنتهي وظائفه بعد مداولات الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية السادسة. إلا أنه يرد على هذا المبدأ في كلا التشريعين الجزائري والفرنسي إستثناء يؤدي إلى الإنقاص من هذه المدة، يتمثل في تعيين محافظ الحسابات قضائيا في حالة إصابة محافظ الحسابات الأصلي بمانع أو إذا تم رفضه من قبل المساهمين داخل شركة المساهمة أو إذا تم إغفال تعيينه من قبل الجمعية العامة العادية.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

المبحث الأول: تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة

يعد تعيين محافظ حسابات واحد على الأقل في شركات المساهمة إلزاميا، وهذا ما نص عليه التشريع الجزائري، وبالرجوع إلى قانون المالية لسنة 2010[1]، يلاحظ عدم نص المشرع على هذا التعيين بصفة صريحة، ولكن يمكن استخلاصه من خلال استقراء أحكامه التي تنص على عدم إلزامية الشركات التي يقل رقم أعمالها عشرة ملايين دينار جزائري بتعيين محافظ حسابات، وبمفهوم المخالفة، فإن الشركات التي يفوق رقم أعمالها عشرة ملايين دينار جزائري تلزم بتعيين محافظ حسابات، ويتعلق الأمر بشركة المساهمة. أما المشرع الفرنسي فقد نص هو الآخر على ضرورة تعيين محافظ حسابات أصلي ومحافظ حسابات إضافي في شركة المساهمة (الشركة المغفلة)[2]، بحيث يرجع هذا الواجب إلى ضخامة هذا النوع من الشركات وكثرة المعاملات، وهو ما دفع بالقانون الجزائري إلى الاهتمام بها وتنظيم أحكامها[3]. ولهذا السبب لا بد من وجود محافظ حسابات واحد على الأقل حتى يتولى مراجعة حساباتها وفي ذلك حفاظ على مصالحها. ونظرا للدور الكبير والفعال لهذا الأخير بداخل هذه الشركة فلقد شدد مشرعنا من شروط وكيفيات تعيينه، إذ استوجب توافر عدة شروط من أجل التسجيل في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات، كما اشترط توفر كفاءة علمية ومهنية، بالإضافة إلى معايير أخرى تتعلق بشخص محافظ الحسابات وتتمثل في وجوب استقلالية هذا الأخير وقيامه بالعناية المهنية اللازمة أثناء أداءه لمهامه، وكذا تمتعه بآداب وأخلاقيات المهنة.

أما فيما يخص الهيئة المكلفة بتعيين محافظ الحسابات، فقد أوكلت هذه المهمة إلى الجمعية العامة العادية والتي يطلق عليها إسم الهيئة ذات السيادة أو الهيئة العليا لشركة

---

[1]- المادة 44 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 13 محرم عام 1431 الموافق 30 ديسمبر 2009، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر. 31 ديسمبر 2009، العدد 78، ص. 16. :" تعدل المادة 12 من القانون رقم 05-05 المؤرخ في 25 يوليو سنة 2005 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 وتحرر كما يأتي:
" المادة 12: لا تخضع المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج)، إلى التصديق على حساباتها من طرف محافظي الحسابات."

[2]- Art. L. 823-1 C. com. fr.

[3]- المرسوم التشريعي رقم 93-08 الآنف الذكر.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

المساهمة، نظرا لأهمية الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات بداخلها، إلا أنه يرد على هذا المبدأ العام عدة استثناءات، تتمثل في تعيينه في القانون الأساسي وتعيينه من قبل الجمعية العامة التأسيسية.

كما يمكن أن يتم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء في حالتين : حالة إغفال الجمعية العامة العادية تعيينه، وحالة وجود مانع أو عجز هذا الأخير عن أداء مهامه، وتختلف إجراءات طلب التعيين القضائي بحسب طبيعة كل حالة.

المطلب الأول: المعايير الشخصية لمحافظ الحسابات

سميت هذه المعايير "بالشخصية"، لأنها تتعلق بالتكوين الشخصي القائم بعملية مراجعة حسابات الشركة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين. كما يطلق عليها كذلك اسم "المعايير العامة"، لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها المقابلة، هي معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة[1].

وتشتمل هذه المعايير على كل من معيار التأهيل العلمي والعملي، ومعيار استقلال محافظ الحسابات، معيار العناية المهنية الملائمة وأخيرا معيار آداب وسلوكيات المهنة[2].

وبالتالي، فإنه يتعين على محافظ الحسابات أن تتوفر فيه الكفاءة العلمية والتأهيلية وكذا المهنية في مجال خدمات المراجعة، كما يجب أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل، ويجب توفر العناية المهنية عند إعداد التقرير النهائي أو عند القيام بعملية الفحص في مختلف مراحله. وأخيرا لابد على محافظ الحسابات أن يتحلى بالسلوك المهني الجيد وأن يحترم آداب وسلوك مهنته أثناء تأدية مهامه كمحافظ حسابات في شركة المساهمة التي سوف يباشر مراقبة حساباتها.

---

[1]- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية : المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص. 49.

[2]- بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص. 38.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرع الأول: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات واستقلاليته

يشترط في محافظ الحسابات من أجل ممارسة مهنة محافظ الحسابات أن يكون مؤهلا علميا وعمليا[1]، كما يجب أن يتمتع باستقلالية وحياد تام أثناء تأدية مهامه.

أ. التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات

لقد تناول كلا التشريعين الجزائري[2] والفرنسي[3] المؤهلات التي لا بد من توفرها لدى محافظ الحسابات، فنجد مثلا أن فرنسا وغيرها من الدول الأوروبية قد لجأت إلى تشكيل هيئات عالمية ومهنية للإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة بهدف العمل على رفع مستوى الآداء المهني لأعضاء المهنة.

وتجدر الإشارة إلى أن تنظيم المراجعة في الجزائر قد استند إلى مجموعة من النصوص التشريعية[4] والتنظيمية[5]، التي حاول من خلالها القانون الجزائري تطوير مهنة

---

[1]- Y GUYON, *La société anonyme*, Dalloz, n° 1, éd. 1994, p. 52.

[2]- أنظر المادة 8 من القانون رقم 10- 01 السالف الذكر.

[3]- V. art. L. 822-1. C. com. fr.

[4]- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر1975 المتضمن القانون التجاري، ج.ر. 19 ديسمبر1975، العدد 101، ص. 1073، القانون رقم 91-08 الملغى المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. أول مايو 1991، العدد 20، المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر1975 المتضمن القانون التجاري، ج.ر. 27 أبريل 1993، العدد 27، ص. 32، القرار الصادر في 6 ديسمبر 2006 المعدل و المتمم للقرار المؤرخ في 7 نوفمبر سنة 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، ج. ر. 14 جانفي 2007، العدد 4، ص. 18، القرار الصادر في 25 جوان 2008 المعدل والمتمم للقرار الصادر في 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، ج. ر. 17 أوت 2008، العدد 47، ص. 106 والقانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. 11 يوليو 2010، العدد 42، ص. 4.

[5]- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. 17 أبريل 1996، العدد 24، ص. 4، المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 المتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، ج. ر. 29 سبتمبر 1996، العدد 56، ص. 18، المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله، ج. ر. 26 ديسمبر 2001، العدد 80، ص. 25. القرار الصادر في 6 ديسمبر 2006 المعدل و المتمم للقرار المؤرخ في 7 نوفمبر سنة 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، ج. ر. 14 جانفي 2007، العدد 4، ص. 18

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

محافظ الحسابات وفقا للتطورات الحاصلة في العالم وجعلها تتماشى مع متطلبات العصر. تشترط النصوص الجزائرية لممارسة مهنة محافظ الحسابات توافر إحدى الشهادات التالية[1]: يمكن أن يسجل كمحافظ حسابات الحائزون على إحدى شهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أخرى معادلة لها، ليسانس في العلوم المالية، الجزء الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية، شهادة الدراسات المحاسبية العليا، ليسانس في العلوم التجارية فرع مالية والمحاسبة، ليسانس في العلوم التجارية فرع المحاسبة، ليسانس في علوم التسيير فرع المحاسبة، ليسانس في علوم التسيير فرع المحاسبة، ليسانس في العلوم التجارية فرع المالية، ليسانس في علوم التسيير فرع المالية.

ويجب على محافظ الحسابات زيادة على ذلك، متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان متوج بشهادة نهاية التدريب القانوني وخبرة مهنية مقدرة بثلاث (03) سنوات في ميدان المحاسبة والمالية، وإما إثبات خبرة تقدر بعشر سنوات في ميدان المحاسبة والمالية والقيام بتدريب مهني مدته ستة (06) أشهر.

1. شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

يقتضي أمر ممارسة مهام الرقابة الشرعية التمتع بلقب محافظ الحسابات قبل كل شيء[2]. يجب على الشخص الراغب في ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر أن تتوفر فيه بعض الشروط[3] هي: أن يكون جزائري الجنسية، أن يتمتع بجميع الحقوق

والقرار الصادر في 25 جوان 2008 المعدل والمتمم للقرار الصادر في 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، ج. ر. 17 أوت 2008، العدد 47، ص. 106.

[1]- المادة 8 من القانون رقم 10- 01 السالف الذكر.

[2]- سعيد بوقرور، الأهلية القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، ابن خلدون للنشر والتوزيع، عدد 4، 2008، رقم 12، ص. 73.

[3]- أنظر المادة 8 من نفس القانون.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

المدنية، أن يكون حائزا على جميع الشهادات والإجازات المقررة قانونا، أن لا يكون قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية يمكن أن تخل بالشرف.

ويجب أن يقدم طلب التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المعتمدين[1]، وذلك حسب الشروط التي ينص عليها القانون، ويجب أن تودع هذه الطلبات المتعلقة بالتسجيل في المهنة لدى مجلس المنظمة الوطنية والذي يجتمع مرة كل ثلاثة (03) أشهر على الأقل، حيث هذا الأخير بالنظر في الطلبات في أول اجتماع يعقب عملية التسجيل، وفي حالة عدم التبليغ أو رفض الطلب من قبل المجلس في أجل أربعة أشهر، يكون بإمكان صاحب الطلب تقديم طعن قضائي[2].

وأخيرا يفرض عليه أن يؤدي اليمين لدى المحكمة المختصة إقليميا بمحل إقامته، وذلك بعد التسجيل في المنظمة، وقبل الشروع في ممارسة المهنة[3].

---

[1]- En ce sujet ; v. M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, t. 1, *Les règles communes, la société en nom collectif, la société en commandite simple,* Collection Droit des affaires, éd. EDIK, 2005, n° 302, p. 193.

[2]- المادة 9 الفقرة 4 من القانون رقم 10- 01 السالف الذكر. :" يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل أربعة (4) أشهر. وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول ".
كانت المادة 7 الفقرة 3 و4 من القانون رقم 91-08 الملغى السالف الذكر تنص على أنه:" يبث المجلس في الطلبات في أول اجتماع يلي عملية التسجيل عند غياب رد من المجلس خلال أربعة أشهر يعتبر صاحب الطلب مسجلا قانونيا في المنظمة الوطنية.
- يتم الطعن في قرارات المجلس طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها ".
يلاحظ من خلال استقراء أحكام هاتين المادتين تغيير المشرع الجزائري أحكام طلبات التسجيل، إذ أنه كان ينص في ظل القانون رقم 91-08 الملغى بأنه في حالة عدم رد المجلس على طلب التسجيل في أجل أربعة أشهر، فإن صاحب الطلب يعد مسجلا في المنظمة بصفة قانونية. في حين عدل المشرع عن هذا الحكم بموجب القانون رقم 10-01 السالف الذكر، بنصه على أنه في حالة عدم التبليغ أو رفض الطلب يمكن اللجوء إلى الطعن القضائي في قرارات المجلس، ويستنتج من ذلك أن عدم التبليغ يدل على رفض المجلس طلب التسجيل. كما يلاحظ استعمال المشرع عبارة "اعتماد" بعدما كان يستعمل عبارة "التسجيل".

[3]- المادة 6 من نفس القانون.:" يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية:
"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد ".
- يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول ".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وبالرجوع إلى التشريع الفرنسي فقد نص على شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات[1]، كما أكد على أنه ليس بإمكان أي شخص أن يمارس مهنة محافظ الحسابات إلا إذا كان مسجلا في قائمة محافظي الحسابات المعتمدة قانونا[2].

ويلاحظ أن المشرع الفرنسي قد تعرض للشروط المتعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات[3]، بحيث أنه نص في نفس المادة المتعلقة بالشروط على الشهادات والكفاءات المشترطة قانونيا، والتي يجب أن يحوز عليها محافظ الحسابات الذي يود الالتحاق بالمهنة[4]. ونص كذلك على إمكانية ممارسة هذا الأخير مهنته في كامل التراب الفرنسي[5]. وبالرجوع

---

[1]- Art. L. 822-1 al. 2 C. com. fr. (Ord. n° 2005-1126 du 8 septembre 2005, art.12, JORA du 9 septembre 2005). : « Nul ne peut être inscrit sur la liste des commissaires aux comptes s'il ne remplit les conditions suivantes :

1. Etre français, ressortissant d'un Etat membre de la Communauté européenne, d'un État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou d'un autre Etat étranger lorsque celui-ci admet les nationaux français à exercer le contrôle légal des comptes ;
2. N'avoir pas été l'auteur de faits contrair à l'honneur ou à la probité ayant donné lieu à condamnation pénale ,
3. N'avoir pas été l'auteur de faits de même nature ayant donné lieu à une sanction disciplinaire de radiation ;
4. N'avoir pas été frappé de faillite personnelle ou de l'une des mesures d'interdiction ou de déchéance prévues au livre VI ;
5. Avoir accompli un stage professionnel, jugé satisfaisant, d'une durée fixée par voie réglementaire, chez une personne agréée par un État membre de la Communauté européenne pour exercer le contrôle légal des comptes ;
6. Avoir subi avec succès les épreuves du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes ou être titulaire du diplôme d'expertise comptable... ».

[2]- Art. L. 822-1.al. 1 C. com. fr.: «Nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes s'il n'est préalablement inscrit sur une liste établie à cet effet ».

[3]- G. RIPERT et R. ROBLOT, *Traité de droit commercial*, t. 1, vol. 2, *Les sociétés commerciales*, op.cit, n° 1723, p. 658.

[4]- R .CASTELL et F. PASQUALINI, *Le commissaire aux comptes*, éd. 1995, p. 13.

[5]- Ph. MERLE, *Droit commercial, Sociétés commerciales*, Droit privé, Dalloz, 12éme éd. 2008, n° 501, p. 593.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

إلى المشرع الجزائري، فإنه نص في المادة 8 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على هذه الشروط كما تطرق إلى نوع الشهادات واختصاصها.

2. الصفات الواجب توفرها في محافظ الحسابات

من أجل أن يكون محافظ الحسابات كفؤا لممارسة مهامه داخل الشركة وبالخصوص داخل شركة المساهمة، لابد أن يتصف ببعض الصفات التي من شأنها أن تساعده على أداء وممارسة مهنته بكل جدارة واستحقاق، وحتى يتفادى كذلك الوقوع في أخطاء وعراقيل بإمكانها أن تعود على الشركة ومساهميها بعواقب خطيرة، ويمكن ذكر بعض الميزات التي يجب توافرها لدى محافظ الحسابات وهي كالآتي[1]:

- أن يكون مقيدا في السجل العام للمحاسبين والمحافظين بوزارة المالية.
- أن يكون على معرفة واسعة وإدراك لنظريات المحاسبة[2] وطرق تطبيقها، وأن يكون قادرا على فهم طريقة تقييد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة، إذ أنه ليس بإمكانه أن يراجع عملية بصورة صحيحة إذا لم يكن قادرا على إعدادها محاسبيا، وفي حالة عدم توافر هذا الشرط الأساسي في المحافظ فإن ذلك يجعله غير كفؤ لممارسة المهنة.
- أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظريتها، وأن يكون لديه خبرة في هذا المجال، نتيجة لتمرينه وخبرته العلمية التي اكتسبها أثناء مراجعته، ولابد أيضا أن تكون لديه ثقافة عامة واسعة.

---

[1]- لقليطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008-2009، ص. 35.

[2]- يقصد هنا على وجه الخصوص: القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر. 25 نوفمبر2007، عدد 74، ص. 3، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008، والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007 السالف الذكر، القانون رقم 09-110 المؤرخ في 7 أفريل 2009 الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ج. ر. 8 أفريل 2009، العدد 2، ص. 4.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

- أن يكون دقيقا غير متهاون في المشاكل التي تعترضه سواء كانت كبيرة أو صغيرة.
- أن يسعى للحصول على المعلومات الخاصة بالشركة التي سوف يراجع حساباتها، وذلك بواسطة زيارة أماكن الإنتاج فيها، وأن يطلب أن يُقدم له شرحا لما أغمض عليه من نواحيها الفنية.
- أن يكون مولعا بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملته مع الغير، سريع البديهة، حاضر الفهم، ذكيا في إلقاء الأسئلة، وأن لا يكون سيئ الظن بموظفي الشركة إلا في حالة وجود أدلة وقرائن تدين أحدهم، فهنا فقط يكون لديه الحق في أن يقدم قرار إدانته .
- يجب أن يكون محافظ الحسابات ذا شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين، ولابد أن يكون واقعيا.
- أن يكون حليما ودبلوماسيا في معاملته واحتكاكه مع موظفي الشركة، ويجب أن لا يقيم علاقات شخصية تغلب على عمله وتجعله مجاملا لهم، بل لا بد من أن يقوم بعمله في جو من الود والاحترام والتعاون، وذلك من أجل فائدة الشركة.
- أن يكون ذا شخصية قوية أمينا إلى أقصى حدود الأمانة، لأنه يراقب حسابات الغير الذين أمنوه على أموالهم وعلى حسابات الشركة ولابد عليه أن يحافظ على أسرار عملائه.
- أن يكون شجاعا مثابرا وجادا، يقول الحق في تقريره دون محاباة.

يلاحظ أن تحلي محافظ الحسابات في الوقت الحالي بجميع هذه الصفات يجعل منه محافظا مثاليا، هذا ما يزيد من مصداقية الحسابات المراقبة ومن ثقة الغير في رقابته، بحيث يعود ذلك بالنفع على شركة المساهمة المراقبة بصفة خاصة وعلى الاقتصاد الوطني بصفة عامة، غير أنه من الصعب عمليا توافر كافة هذه الصفات في جميع الأشخاص الذين يمارسون هذه المهنة، و لهذا الغرض يجدر بالدولة الاهتمام أكثر بتكوين محافظي الحسابات برفع مدة التكوين والتحسين من نوعيته، وحصر ممارسة هذه المهنة على الأشخاص ذوي الكفاءات العلمية و المهنية العالية.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ب. العناصر التي تدعم استقلالية محافظ الحسابات

يقصد بالاستقلال القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية دون أي تأثير من أي هيئة، فعلى محافظ الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهنة المكلف بها. والاستقلال في التفكير هو أساسا حالة فكرية، فعلى المحافظ أن يبدي رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، ويتوجب عليه أن يجعل من هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تضاعف مصداقيته المعلومات المحاسبية التي يبدي فيها رأيه خاصة وأن الدائنين والمستثمرين والجماعات الحكومية وغيرهم من الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات يعتمدون على رأيه بكل ثقة ومعنوية وذلك بصفته خبيرا مستقلا ومحايدا.

ولا يكفي أن يكون محافظ الحسابات مستقلا ظاهريا، بل لابد من وجود استقلال فعلي وهو ما يصعب تبيانه، فهو يعتمد على مستواه الأخلاقي[1].

وتجدر الإشارة إلى أن عنصر استقلال محافظ الحسابات يعد من الميزات الأساسية التي يتصف بها هذا الأخير[2]، ولقد اختلفت الآراء في تحديد مفهوم دقيق وشامل لمفهوم الاستقلالية، فيفرق البعض بين الاستقلال المهني الذي يعد ضرورة لممارسة المهنة ومعايير ذاتية وهذا ما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا، فهو بذلك يعتمد على نفسه ويكون وحده الذي يبدي رأيه. والنوع الثاني خاص باستقلال التدقيق، فهو يتعلق بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية، ومعناه أن يلتزم بالموضوعية وعدم التحيز عندما يبدي رأيه[3].

---

[1]- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص. 57.

[2]- Rev. fr. compt., *L'organisation professionnelle, L'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'union Européenne : principes fondamentaux*, éd. octobre 2010, n° 348, p. 15.

[3]- سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004-2005، ص. 46.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وترجع صعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم الاستقلال والحياد إلى ارتباط هذا المفهوم بالحالة الذهنية للمحافظ، ونظرا لهذه الصعوبة، فقد أثير جدل ونقاش بين المحاسبين والمحافظين وغيرهم من الجهات المهتمة بالمراجعة. ففيما يخص العلاقات المالية التي تربط محافظ الحسابات بالشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها، فإن الكثير من الأمور التي يطلع عليها في هذا المجال تتصف بالسرية، وهذا ما يؤدي إلى إثارة شكوك لدى جهات مختلفة، لأن هذه الأخيرة ليس لها دراية كافية بأهمية حيازته لتلك المعلومات والضوابط الموضوعة على استخدامها من طرفه على أساس حياده واستقلاله.

ونظرا لاعتبار عنصر الاستقلال عنصرا هاما ومميزا من أجل قيام محافظ الحسابات بعمله بكل حياد ونزاهة، فهناك مجموعة من العناصر والمعايير التي لا بد من اتخاذها من أجل تدعيم هذه الاستقلالية. وهي تتمثل فيما يلي:

إن ظهور محافظ الحسابات بمظهر الاستقلال والحياد يعزز من ثقة جميع الجهات المستفيدة من خدماته، ويكون ذلك ممكنا من التحقق من تمتعه بالاستقلال التام، ونجد أن المظهر المستقل يجلب انتباه واهتمام الجمهور أكثر من الحالة العقلية. كما أن السلوك الذي يتبعه المحافظ في عمله من شأنه تبيان العوامل والمؤشرات التي قد تمس أو تضغط على استقلاليته وحياده وتخرجه من الاستقلال التام، وبالتالي فإنه ينبغي الرجوع إلى هذه الضغوط من أجل وضع معايير لهذا الاستقلال.

يفرض على محافظ الحسابات أن يتسم بالحياد في جميع العمليات التي تعرض عليه، ويجب أن تتصف أعماله بالعدالة بين جميع الأطراف والفئات المختلفة، ولذا يشترط أن لا يكون منحازا لأي طرف. وتجدر الإشارة في هذا السياق إلى عنصر هام ألا وهو عنصر الاقتناع، الذي يقصد به اقتناع مستخدمي القوائم المالية باستقلال محافظ الحسابات، لأن شك هؤلاء في استقلاليته ينقص من قيمة آراءهم. وهذا ما ينتج عدم الحاجة إلى استخدام المحافظين.

يشكل مجلس إدارة شركة المساهمة مصدر الضغط الأكبر على محافظ الحسابات، وفي نفس الوقت يعد مصدر لعدم ثقة مستخدمي القوائم المالية، ولذا فإن هناك عدة ضغوط على استقلالية المحافظ يمكن تلخيصها كما يلي:

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

من أجل الحفاظ على بعض الأسرار أو خوفا من اكتشاف تلاعب إدارة شركة المساهمة، فقد لا تمكن هذه الأخيرة محافظ الحسابات من الحصول على أدلة إثبات مقنعة وكافية أثناء قيامه بوضع برنامج المراجعة وتحديده لأساليب المراقبة والقيام بها، كأن تعطيه توضيحات بشأن نقاط معينة دون الأخرى ولا تمده بالتوضيحات الضرورية والكافية[1]. وقد يتدخل مجلس الإدارة في عمل محافظ الحسابات بحيث يقوده الى التركيز على بعض البنود دون الأخرى وذلك في حالة قيام هذا الأخير بانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية وقيامه بالإجراءات الضرورية للتحقق من وجود أصول الشركة ومن ملكيتها لها وكذا عدم وجود مرهونات عليها لصالح الغير، نتيجة قيامه بعملية الفحص وإجراء المراقبة الضرورية للدفاتر والسجلات. كما يمارس مجلس إدارة الشركة ضغوطا على محافظ الحسابات في حالة أخرى أي في حالة ما إذا قام هذا الأخير بكتابة التقارير، ويرغب المجلس قي تعديل رأي المحافظ أو إحجامه عن الإفصاح عن بعض الحقائق المالية التي تهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.

وأخيرا يمنع محافظ الحسابات من التدخل في تسيير شركة المساهمة[2] بهدف الحفاظ على استقلاليته وحياده، ويقصد بهذه العبارة التدخل والتطرق المباشر في الإجراءات المتعلقة بالتسيير والتي تعد من اختصاص الإداريين، إذ تسند إليهم وفقا للأحكام التشريعية والتنظيمية .

وتجدر الإشارة إلى أن أهمية الاستقلال تنبع في الثقة التي تعطى لرأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية التي تعتمد إلى حد كبير على مدى استقلاله وحياده أثناء تأدية مهامه وإبداء رأيه الفني، حيث يعتبر الاستقلال أحد مبادئ حجر الزاوية لقسم المراجعة.

---

[1]- سردوك فاتح، المذكرة السابقة، ص. 48.

[2]- المادة 715 مكرر4 الفقرة 2 ق.ت.ج.:" وتتمثل مهتهم الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية...".

- En ce sens, v. art. L.823-10 al. 1er C. com. fr.: « Les commissaires aux comptes ont pour mission permanente à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la personne ou de l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur ».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

كما نص المشرع الجزائري على واجب ممارسة المهنة بكل استقلالية ونزاهة، ولعل أهم خطوة خطاها مشرعنا نحو تكريس استقلالية محافظ الحسابات تجسدت في منع هذا الأخير من التدخل في تسيير الشركة ومراقبته وكذلك بالإشراف على محاسبتها[1]. ويعد هذا المبدأ مبدأ جوهريا من مبادئ الاستقلالية، وهو يعد أهم التزام يفرض على محافظ الحسابات إحترامه حتى يقوم بعمله بكل استقلالية وحياد.

أما فيما يخص التشريع الفرنسي، فقد منح لاستقلال محافظ الحسابات مساحة واسعة[2]، إذ حرص المشرع على التأكيد على ضرورة تجسيد هذه الاستقلالية من خلال واجب احترام محافظ الحسابات لبعض المبادئ، وكذلك من خلال احترام الغير واعتزازهم باستقلالية هذا الأخير. فقد تم النص على هذا المبدأ في الأحكام التشريعية [3] ثم في الأحكام التنظيمية[4] منه المتعلقة بقانون أخلاقيات المهنة . تقضي هذه الأحكام بأن طابع الصالح العام المتعلق بالمهنة يفرض على محافظ الحسابات أن يكون مستقلا، والاستقلالية لا تظهر فقط في سلوك المحافظ الذهني الذي يعبر عنه بالشمول والاختصاص، ولكن تظهر أيضا في تفادي محافظ الحسابات الوقوع في أية حالة بإمكانها أن تؤدي بالغير إلى الشك في استقلاليته.

الفرع الثاني: العناية المهنية الملائمة لمحافظ الحسابات وآداب وسلوكيات المهنة

يضاف إلى المعايير الشخصية لمحافظ الحسابات المتمثلة في التأهيل العلمي والعملي من جهة واستقلاليته من جهة أخرى، معيارين آخرين هما العناية المهنية اللازمة وآداب وسلوكيات المهنة. يقصد بالمعيار الأول قيام محافظ الحسابات بمهامه بعناية ودقة وحرصه

[1]- المادة 65 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر.

[2]- J. POTDEVIN, *Le commissaire aux comptes*, Encyclopédie Delmas pour la vie des affaires, 1ère éd. 1998, p. 29.

[3]- V. art. L.822-10-1° C. com. fr.

[4]- V. art. R. 822-60. C. com. fr. (Décr. n°2005-1412 du 16 novembre 2005, art. 1er): « Le code de la profession de commissaire aux comptes est annexé au présent livre ».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

على تأدية مهامه على أكمل وجه، وإلا فإنه يتحمل المسؤولية. أما المعيار الثاني، فيقصد به ضرورة احترام محافظ الحسابات لآداب وسلوكيات مهنته أثناء قيامه بمهامه.

أ. واجب القيام بالعناية المهنية الملائمة

يقصد بالعناية المهنية اللازمة قيام محافظ الحسابات بمهامه بعناية ودقة وتختلف درجات هذه العناية، حيث يستعين المحافظ من أجل تحديد مستواها بمعرفة مسؤولياته القانونية والمهنية. فهي تتطلب فحصا انتقاديا لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي سيقوم به، وتستلزم أداء مهني يتناسب مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية المراجعة إلى استخدام العينات والخيارات، فإن كل ما يتم اختياره للمراقبة لا بد من فحصه بعناية مهنية مناسبة. ويتحمل محافظ الحسابات المسؤولية في حالة عدم القيام بالعناية بمهمته.[1]

كما يقصد كذلك بهذا المعيار بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني في آراء محافظ الحسابات لعملية المراجعة وفي إعداده للتقرير، ولقد أطلق البعض على هذا الواجب مصطلح "الحذر المهني المعقول"[2].

ومن خلال هاته التعاريف يمكن التوصل إلى شرح متطلبات هذه العناية وهي :

- تعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أهم متطلبات العناية المهنية الملائمة، حيث تعتبر أساسا لتحديد مدى صحة المراجعات والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة ويحدد أيضا درجة التركيز النسبي على الإجراءات المختلفة.
- تفرض العناية المهنية على محافظ الحسابات الحصول على مختلف أدلة الإثبات الكافية والملائمة من خلال عملية الفحص والملاحظة ومختلف الإجراءات، كل ذلك بهدف توفير أساس ملائم لإبداء الرأي حول كافة القوائم المالية، ولا بد أن تكون الأدلة كافية كمًا ونوعًا.

[1]- المادة 59 من القانون رقم 01-10 السالف الذكر: " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج ".

[2]- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات النظرية والعملية، المرجع السابق، ص. 57.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

- ومن أجل تحديد مستوى هذه العناية، فإنه يجب الاستناد إلى الدراسة والخصم لمسؤوليات محافظ الحسابات القانونية والمهنية، بما أن كلا من المسؤولية القانونية والمسؤولية المهنية يحددان الحد الأدنى للعناية المهنية، فإن مهمة المراجعة وما تفرضه من مسؤولية تحاول رفع هذه العناية عن الحد الذي يلزمه القانون.
- ويلتزم المحافظ أثناء قيامه بفحص وانتقاد أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات والقوائم المالية المقدمة له من قبل مجلس إدارة الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها، التحقق من جميع بنود الميزانية وحسابات النتائج ومختلف القوائم المالية، كما يجب عليه أن يبذل العناية المهنية المطلوبة منه وبطريقة كافية و ملائمة[1].
- وأخيرا يتوجب على محافظ الحسابات أن يضع خطة وبرنامج ملائمين لتنفيذ عملية المراجعة والإشراف التام على المساعدين، وذلك بمتابعة تقدمهم في آداء المهام المفوضة لهم، ويعد هذا من متطلبات العناية المهنية.

وهكذا تبقى العناية المهنية مستمرة لتشمل جميع مراحل المراجعة حتى الوصول إلى إعداد التقرير، إذ تعتبر من المعايير العامة للمراجعة، وعدم توافر معيار واحد يجعل باقي المعايير دون معنى ودون موضوعية، فلا بد أن يبذل محافظ الحسابات العناية المهنية الملائمة في ذلك.

ب. آداب وسلوكيات مهنة محافظ الحسابات

يعد كل من سلوك واتجاه محافظ الحسابات المهنيين في توفير خدمات المراجعة والتأكد ذو تأثير واضح على الاقتصاد الجيد والمجتمع الجيد في أي بلد ما[2]. ولعل من أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أعضائها بقواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم

[1]- المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السالف الذكر:" يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية ".

[2]- لطفي أمين السيد أحمد، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص. 88.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

المهنية، وذلك لوعيهم بأهمية الدور الذي يلعبونه ومستوى التنظيم نحو جمهور المواطنين والمستفيدين من هذه المهن.

1. المفاهيم العامة لآداب وسلوكيات المهنة

يمكن تعريف الآداب والسلوك كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية، وتنتمي الآداب والسلوك ضمنيا إلى اختيار النفس لمعايير الصواب والخطأ. ومعنى ذلك أنها تتمثل في وضع قواعد أو مقاييس أو معايير الصواب، وبذلك يمكن تحديد التصرفات الخاطئة. ونجد أن القانون المدني قد حدد أبعاد الخطأ والصواب في المجتمعات، وفي مجال هذه الأبعاد يصنع الأفراد دليل أخلاق مكتوب أو غير مكتوب يلزم أعضاء مجموعة معينة بإتباع معايير تتفوق على تلك التي ينص عليها هذا القانون[1].

تمثل أدلة آداب وسلوك المهنة قيودا تفرضها المهنة على نفسها وتلزم أعضاءها بإتباعها، وتكون هذه الأدلة بمثابة أساس لتوقعات الآخرين لتصرفات المهنيين، وقد يقوم كل عضو من أعضاء المهنة بسن معايير خلقية وسلوكيات بمثابة الحد الأدنى لمستوى السلوك والتصرفات التي يجب أن يلتزم بها أعضاء المهنة [2].

يتحدد دليل آداب وسلوك أي مهنة على ضوء المسؤوليات التي يجب أن يلتزم بها أعضاؤها[3]، إذ أن محافظ الحسابات يخضع لعدد مختلف من تفسيرات سلوك المهنة ويتعلق كل تفسير بنوع خاص من الخدمات التي يقدمها هذا الأخير. ولذلك فإن المبادئ التي يخضع لها المحافظ للقيام بخدمات الضرائب تختلف عن تلك التي تحكم خدمات الاستشارات الإدارية.

---

[1]- أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2007، ص. 49.

[2]- لقليطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008-2009، ص. 37.

[3]- أحمد محمد مخلوف ، نفس المذكرة، ص. 50.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ونظرا لاعتبار محافظ الحسابات مسؤولا أمام الجمهور وعملائه، فعليه أن يلتزم بمعايير السلوك التي تدعم استقلاليته وحياده وموضوعيته، كما يتوجب عليه المحافظة على سرية العلاقة بينه وبين كل عميل وأن تكون لديه كفاءة مهنة عالية، ويحب أيضا أن يكون مسؤولا على المحافظة على تنمية العلاقة الطيبة بينه وبين أعضاء المهنة وأن يسعى دائما إلى الرفع من مستوى المهنة فنيا وأخلاقيا. ويكون محافظ الحسابات الناجح ذلك الشخص المتمتع بالصفات التالية: الوعي الإداري، الدافع الشخصي والقدرة الاتصالية، والمثابرة و كذلك اللباقة[1].

إن وضع معايير الآداب وسلوك المهنة ما هو إلا تحقيقا لشعور المهنيين بصفة عامة ولشعور محافظ الحسابات بصفة خاصة بإخلاصهم لذاتهم، معنى ذلك أنه على اقتناع بهذه المهنة، التي ترجع عليهم بعدة منافع. وبالتالي، فإن قبول هؤلاء لهذه القيود المهنية من شأنه أن يخفض من الفوائد الممنوحة لمحافظ الحسابات خلال الأمد القصير وفي نفس الوقت سترفع وتزيد فوائده المادية والفوائد الأخرى خلال الأمد الطويل.

2. الجهات المختصة بآداب وسلوك مهنة محافظ الحسابات

نظرا لأهمية عنصر آداب وسلوك المهنة، فقد بادرت العديد من الجهات المهنية إلى إصدار مجموعة من المعايير في هذا المجال، ففي الجزائر فقد صدر المرسوم رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، والذي كان ينص على أن الوزير المكلف بالمالية والتخطيط يعين محافظي الحسابات في المؤسسات الوطنية والعمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري من أجل ضمان الصحة والمصداقية وتحليل وضعية أصولها وخصومها. وعقب ذلك تم إنشاء مجلس المحاسبة سنة 1980 إضافة إلى المفتشية العامة للمالية اللتان تضمنان المراجعة القانونية.

[1]- العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الاطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، الأردن، 1990، ص. 55.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

أما المرسوم التنفيذي رقم 96-136[1] السالف الذكر المؤرخ في 15 أفريل 1996، فقد نص على ضرورة حرص كل من الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على تجنب التصرفات التي يكون من شأنها المساس بشرف المهنة وكرامتها. وفي 24 مارس 1999 تم إصدار مقرر يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وبالرجوع إلى القانون الفرنسي، يلاحظ أنه قد شدّد من ضرورة احترام محافظ الحسابات لآداب وسلوك المهنة، وأكد بأن هذا المعيار له أهمية بالغة في آداء المحافظ لمهامه[2].

تفرض آداب وسلوك المهنة على محافظ الحسابات الجديد أن يقوم بالاتصال بالمحافظ السابق واستئذانه في قبول العمل المعروض عليه، وأن يطلب منه ترك المراجعة، إذ يكون المحافظ السابق قد استقال نتيجة الضغط عليه من إحدى هيئات الشركة بسبب وقوفه موقفا حازما إزاء قرارات أحدهما، التي وجدها غير متماشية مع الصالح العام للشركة، أو غيرها من الأسباب التي دفعته إلى الاستقالة. فإذا تعرف المحافظ الجديد على هذه الأسباب، فإنها ستساعده في قبول أو رفض عملية المراجعة التي عرضت عليه.

---

[1]- المادة 2 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السالف الذكر.:" 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 ".

[2]- Art. L. 822-8 als. 1 et 2 C.com. fr.: « Les sanctions disciplinaires sont :
1. L'avertissement ;
2. Le blâme ;
3. L'interdiction temporaire pour une durée n'excédant pas cinq ans ;
4. La radiation de la liste .
- Il peut être aussi procédé au retrait de l'honorariat … ».
- V. en ce sens ; Art. R. 822-32 C. com. fr.: « Toute infraction aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel homologuées par arrêté du garde des sceaux, ministre de la justice ainsi qu'au code de déontologie de la profession et aux bonnes pratiques identifiées par le Haut Conseil du commissariat aux comptes, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance commis par un commissaire aux comptes , personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constitue une faute disciplinaire passible de l'une des sanctions disciplinaires énoncées à l'article L.822-8 ».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

كما لا بد من إعلان المحافظ الجديد للمحافظ السابق بالطلب الموجه إليه، أي طلب تعيينه كمحافظ حسابات برسالة مسجلة بريديا. وإضافة إلى ذلك يجب أن يمتنع المراجع عن كل انتقاد موجه لزميله السابق، لأن السلوك بين الزملاء يجب أن يعكس روح الأخوة وكذا التضامن فيما بينهم.

وهذه الصفات الحسنة ينبغي أن يتصف بها محافظ الحسابات في كل علاقاته مع الغير، وليس مع زملاء المهنة فقط، وهذا يشرف مهنة محافظ الحسابات، لأن المبدأ في السلوك المهني يدل على تماسك أعضاء المهنة ويرفع قيمتها، وفي هذه الحالة يكون من الصعب أن يستخدم الأفراد والشركات محافظ الحسابات من أجل أغراضهم الخاصة[1].

المطلب الثاني: الهيئات المختصة بتعيين محافظ الحسابات

نظرا للأهمية البالغة التي يكتسيها دور محافظ الحسابات داخل شركة المساهمة، فقد حرص المشرع على إعطاء اهتمام واسع للهيئة المكلفة بتعيين هذا الأخير، بحيث أوكل تعيينه إلى الجمعية العامة العادية[2] والتي تعد كما سبق القول الهيئة السيدة داخل هذا النوع من الشركات، وذلك لما لهذه الهيئة من دور كبير في هذه شركة ولما لها من صلاحيات واسعة[3]، وهذا هو المبدأ العام، ولقد أورد المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي، استثناءات على المبدأ العام تتمثل في تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة إذا لم تلجا علنيا للادخار، أما في الحالة المخالفة، فانه يعين من قبل الجمعية العامة التأسيسية.

كما نص كلاهما على طريقة أخرى لتعيين محافظ الحسابات وهو التعيين عن طريق القضاء، الذي يتم فقط في حالتين: عندما تغفل الجمعية العامة العادية تعيين محافظ

---

[1]- المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السالف الذكر.

[2]- R. CASTELL et F. PASQUALINI, *Le commissaire aux comptes*, op.cit, p. 13.

[3]- دحو مختار، صلاحيات الجمعية العامة العادية في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير قانون الأعمال، جامعة وهران، 2006-2007، ص. 140.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الحسابات والحالة الثانية عند وجود مانع أو عند عجز المحافظ عن أداء مهامه، وتختلف الإجراءات الواجب إتباعها للوصول إلى القضاء بحسب طبيعة كل حالة.

الفرع الأول: الهيئات الداخلية المكلفة بتعيين محافظ الحسابات

يجب التساؤل عن الهيئة المكلفة بتعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة، وعن كيفية تعيينه.

أوكل المشرع إلى الجمعية العامة للمساهمين، كمبدأ عام سلطة تعيين مراقب الحسابات[1]، كما فرض حدا أدنى لعدد محافظي الحسابات في شركة المساهمة. غير أن هذا المبدأ ترد عليه عدة استثناءات، فيمكن أن يعين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة وذلك في شركة المساهمة التي لا تلجأ علنيا للادخار وتعينه الجمعية العامة التأسيسية في الحالة العكسية أي في حالة ما إذا لجأت الشركة علنيا للإدخار[2]. ولقد سلك المشرع الجزائري في هذا المجال مسلك المشرع الفرنسي وذلك من خلال استقراء النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بتعيين محافظ الحسابات.

أ. تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية

المبدأ العام في هذا المجال هو أن الجمعية العامة العادية تعد الهيئة المكلفة بتعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة[3].

---

[1]- المادة 26 من القانون رقم 01-10 السابق الذكر:" تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.
- تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم ".

[2]- عن هذا التعيين، راجع فرحة زراوي صالح، محاضرات القانون التجاري، السابقة الذكر.

[3]- R. SALOMOM, *Précis de droit commercial*, Collection Major, éd. 2004, p. 287, J. POTDEVIN, *Le commissaire aux comptes*, op.cit, p. 52.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

1. تعريف الجمعية العامة العادية

تتكون جمعيات المساهمين من نوعين: الجمعية العامة العادية والجمعية العامة غير العادية[1]، بحيث تتخذ الجمعية العامة العادية قرارات كثيرة ذات أهمية كبيرة في حياة الشركة تؤهلها لأن تحمل اسم " الهيئة السيدة " أو الهيئة ذات السيادة العليا[2]، لأنها تحمي المصلحة العامة للشركة التي تنبثق عنها مصالح المساهمين الخاصة. كما أنها تعتبر مصدر السلطات في هذه الشركة وتعد قراراتها التي احترمت فيها الأصول القانونية ملزمة لجميع المساهمين.

والدليل على أن الجمعية العامة العادية هي الهيئة السيدة في شركة المساهمة هو المجال الواسع للصلاحيات التي منحها إياها المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي، إذ نص على أنها تتخذ كل القرارات في الشركة ما عدا تلك الممنوحة للجمعية العامة الغير عادية[3]. وبما أن هذه الأخيرة خول لها القانون تعديل العقد التأسيسي للشركة في كافة أحكامه، يستخلص من ذلك أن كل القرارات الأخرى تتخذها الجمعية العامة العادية أي ما عدا تعديل القانون الأساسي. هكذا تتمثل صلاحيات هذه الجمعية بصفة عامة في المصادقة، الترخيص والمراقبة، بالإضافة إلى صلاحيات أخرى تتعلق بالتعيين، الاستبدال والعزل.

---

[1]- عن جمعيات المساهمين، راجع فرحة زراوي صالح، محاضرات السنة الثالثة ليسانس، السالفة الذكر.

[2]- J. HÉMARD, F. TERRE et P. MABILAT, *Sociétés commerciales,* t. 2, éd. 1974, n° 890, p. 700.

[3]- المادة 675 فقرة 1 ق.ت.ج.: " تتخذ الجمعية العامة العادية كل القرارات غير المذكورة في المادة 674 السابقة...". أي ما عدا تعديل القانون الأساسي في كل أحكامه، و الذي يعد من صلاحيات الجمعية العامة غير العادية."

- V. en ce sens ; art. L. 225-98 al.1 C. com. fr. (Modifié par Ord. n°2009-80 du 22 janvier 2009, art.7): « L'assemblée générale ordinaire prend toutes les décisions autres que celles visées aux articles L. 225-96 et L. 225-97… », sauf la modification des statuts dans toutes leurs dispositions et le changement de nationalité de société qui relèvent de la compétence de l'AGE ».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

2. صلاحية الجمعية العامة العادية في تعيين محافظ الحسابات

لقد أعطى المشرع الجزائري كمبدأ عام للجمعية العامة العادية الاختصاص بتعيين محافظ الحسابات[1]، بحيث تعد هذه الأخيرة الهيئة ذات السيادة العليا، وذلك نتيجة لطبيعة المهنة الممنوحة للمحافظ ومركزه الحساس داخل الشركة وأروقتها المالية. وتعد هذه الصلاحية في التعيين مانعة واستئثارية بالنسبة لها ومبدئيا لا يحق لأية هيئة أخرى أن تكون لها سلطة التعيين ولو بصفة مؤقتة.

وتعد هذه القاعدة من النظام العام ولقد نص عليها المشرع الجزائري مثله مثل المشرع الفرنسي[2] ولذا لا يجوز تفويض باقي هيئات الشركة لممارسة هذا الاختصاص، كما لا يجوز لإحدى هذه الهيئات تعيين محافظ الحسابات في الشركة ولو بصفة مؤقتة في حالة غياب المحافظ المعين مثلا، كما لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يعين زميلا آخرا بدلا منه ليؤدي العمل الذي كلف به من قبل الشركة. وقد يستطيع مجلس الإدارة أن يرشح محافظ أو محافظي حسابات للعمل في الشركة، لكن قرار التعيين لا تملكه إلا الجمعية العامة العادية، التي قد تصوت لصالح المحافظ الذي رشحه المجلس أو تختار محافظا غيره.

وفيما يتعلق بتعيين المحافظ الإضافي من طرف الجمعية العامة العادية ليحل محل المحافظ السابق في حالات معينة، فإن المشرع الجزائري لم يتطرق إليه بالرغم مما لهذا الأمر من أهمية، حيث يمكن لهذا الأخير استخلاف محافظ الحسابات في حالات معينة، وتفادي عقد جمعية عامة والذي ينتج عنه تكاليف وإجراءات قد تكون الشركة في غنى عنها، كما أنه يؤدي إلى التقليل من اللجوء إلى التعيينات القضائية التي تعد استثنائية ومكملة لمبدأ التعيين الذي فيه حماية لمصالح المساهمين، في حين نص المشرع الفرنسي على تعيين محافظي حسابات إضافيين من قبل الجمعية العامة العادية ليحلوا بقوة القانون محل

---

[1]- M.-S. HADJ-ALI, *Le commissaire aux comptes : caractéristiques et missions*, Rev. alg. compt. et d'audit, n° 3, 3ème trimestre 1994, p. 11.

[2]- Sur cette question ; v. J. MONEGER et T. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, éd. 1995, n°313, p. 83, D.PRORACCHIA, L. MARLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes*, op.cit, n° 313, p. 84.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

محافظي الحسابات الأصليين، إذا أصبحوا عاجزين عن القيام بمهامهم قبل الشركة لأي سبب من الأسباب، وهذا ما أدى إلى الإنقاص من أهمية هذا الطريق القضائي[1].

وتجدر الإشارة إلى أن مسألة تعيين محافظ الحسابات الإضافي في التشريع الفرنسي قد أثارت عدة تساؤلات، من بينها أنه إذا كان تعيينه بحسب الأصل من اختصاص الجمعية العامة العادية، وبما أن المشرع لم ينص على تعيين المحافظ الإضافي أثناء تأسيس الشركة، فإنه يمنع على شركة المساهمة أن تقوم بمثل هذه التعيينات[2]. ويرى جانب من الفقه الفرنسي[3]، أنه لا بد من الرجوع إلى نية المشرع التي تدفع إلى القول بإمكانية تعيين محافظ الحسابات الإضافي من قبل الجمعية العامة التأسيسية أو في القانون الأساسي، وهذا حسب طريقة التأسيس المستعملة.

ولقد نص المشرع الجزائري على مهمة مساعد محافظة الحسابات، وذلك عند إصداره المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011[4] الذي يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات. إذ أنه نص على أن كل محافظ من محافظي الحسابات المتضامنين يقوم بمهمته على جميع الشركة المراقبة، وذلك تحت مسؤوليته، ويضيف هذا القانون بأنه يجب على محافظي الحسابات المتضامنين أن يعدوا تقاريرهم المكتوبة بصفة مشتركة، وذلك بهدف التعبير عن آرائهم حتى ولو لم تكن لهم نفس الآراء[5].

---

[1]- Art. L. 823-1 al. 2 C. com. fr. (ord. n° 2005-1126 du 8 septembre 2005, art. 19.): « Un ou plusieurs commissaires aux comptes suppléants, appelés à remplacer les titulaires en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès sont désignés dans les mêmes conditions ».

[2]- Mémento pratique Francis LEFEBVRE, *Sociétés commerciales*, éd. 2004, n° 12775. p. 736.

[3]- J. HEMARD, F. TERRE et P. MABILAT, t. 2, op.cit., n° 891, p. 701.: « Il faut se garder d'en déduire une intention illogique et l'on admettra que les suppléants peuvent être nommés, soit par l'assemblée générale constitutive, soit dans les statuts, selon la procédure de constitution utilisée ».

[4]- المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، ج.ر. 20 فيفري 2011، العدد 11، ص. 4. ": طبقا لأحكام المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في16 رجب 1431 الموافق 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر. 11 يوليو 2010 والمذكور أعلاه، يمارس كل محافظ من محافظي الحسابات المتضامنين مهمته على مجموع الكيان المراقب تحت مسؤوليته ".

[5]- المادة 4 من نفس المرسوم.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

أما التشريع الفرنسي[1]، فقد نص في القانون التجاري على مهمة مساعد محافظ الحسابات، بحيث أكد على أن الشركات التي تقوم بنشر حسابات مدعمة تعين على الأقل محافظين للحسابات.

يرد عن هذا المبدأ العام المتمثل في تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية بعض الاستثناءات، إذ أنه يجوز تعيين محافظ الحسابات بواسطة جهات أخرى غير هذه الجمعية.

ب. الاستثناءات الواردة على المبدأ العام

ترد إستثناءات على المبدأ العام والمتمثل في أن الجمعية العامة العادية هي الوحيدة التي تختص بتعيين محافظ الحسابات داخل شركة المساهمة خلال حياة الشركة وفي كل الأحوال، وهي تتمثل في كون أن جهات أخرى بإمكانها تعيينه وتتمثل في تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة وتعيينه من قبل الجمعية العامة التأسيسية.

1. تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة

في حالة ما إذا أسست شركة المساهمة دون اللجوء العلني للادخار، فإن محافظ الحسابات يتم تعيينه في القانون الأساسي لهذه الشركة وهذا يعود إلى أن شركة المساهمة يمكن تأسيسها بإحدى الطريقتين: إما باللجوء العلني للادخار وإما دون اللجوء العلني للادخار، وتختلف إجراءات تأسيسها تبعا لطريقة التأسيس، أو بمعنى آخر طرح أسهم الشركة للاكتتاب العام عن طريق اللجوء إلى الجمهور قصد الحصول على أموال، وقد يقتصرلا الاكتتاب على المؤسسين دون اللجوء إلى الاكتتاب العام وهذه الحالة هي التي يتم

[1]- Art. L. 823-2 C. com. fr. :" Les personnes et les entités astreinte à publier des comptes consolidés désignent aux moins deux commissaires aux comptes ".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

فيها تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة. وتجدر الإشارة إلى أنه لا وجود لجمعية عامة تأسيسية في هذا النوع من التأسيس[1]، وبالتالي، فإن هذا النوع من الاكتتاب لا يشكل خطرا على صغار المدخرين ولا يستعينون به في تكوين رأس مال الشركة، وإنما المؤسسون هم الذين يكوِّنون رأسمال الشركة نظرا لتمتعهم بوفرة المال والخبرة في تأسيس الشركة.

وقد نص المشرع الجزائري على أنه يجب أن يكون رأسمال الشركة في حالة التأسيس دون اللجوء للادخار بمقدار مليون دينار جزائري[2]، كما أنه من شروط تأسيس هذه الشركة أن يتضمن القانون الأساسي أسماء أول مديرها وأول أعضاء مجلس المراقبة، ثم أسماء محافظي حسابات، وهذا ما نص عليه كل من المشرعين الجزائري والفرنسي[3]. ولقد هدف المشرع من خلال هذه الإجراءات المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة تيسير تأسيس هذا النوع من الشركات، بحيث يسهل ذلك على مؤسسيها، وحتى لا يجد هؤلاء صعوبة فيما بعد لم يترك لهم مجال للتفكير في كيفية تعيين محافظ الحسابات في هذه الحالة.

ويقصد بالقانون الأساسي للشركة النظام الأساسي لها[4]، وهو أول ما يقوم به المؤسسون، إذ يحررون عقدا ابتدائيا يتضمن النظام الأساسي لها[5]، الذي تسير بمقتضاه الشركة منذ تأسيسها إلى غاية انقضائها وبيان غرضها ورأسمالها التأسيسي وعدد الأسهم المعلنة للاكتتاب وقيمتها الاسمية والمبالغ الواجب الوفاء بها فور الاكتتاب إلى غير ذلك،

---

[1]- عن التأسيس بدون اللجوء إلى الادخار، راجع فرحة زراوي صالح، محاضرات السنة الثالثة، السالفة الذكر.

[2]- المادة 594 فقرة 1 ق.ت.ج.: " يجب أن يكون رأسمال شركة المساهمة بمقدار خمسة (5) ملايين دينار جزائري على الأقل، إذا ما لجأت الشركة علنية للادخار ومليون على الأقل في الحالة المخالفة ".

[3]- المادة 609 من نفس القانون.: " يعين القائمون بالإدارة الأولون وأعضاء مجلس المراقبة الأولون ومندوبو الحسابات الأولون في القوانين الأساسية ".

[4]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op.cit, n° 119, p. 82.

[5]- بهذا الصدد لا بد من التمييز بين مشروع القانون الأساسي، القانون الأساسي والعقد الابتدائي، أول ما يقوم به المؤسسون هو اقتراح مشروع القانون الأساسي و الذي يقصد به النظام الأساسي للشركة، فإذا تمت الموافقة على هذا المشروع من قبل هؤلاء، يقومون بتحرير عقد ابتدائي يتضمن القانون الأساسي للشركة.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

مع واجب تحريره في قالب رسمي لدى الموثق[1]، وتودع نسخة منه لدى المركز الوطني للسجل التجاري

2. تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة التأسيسية

تختص الجمعية العامة التأسيسية بتعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة التي تلجأ علنيا للادخار[2]، وفي هذه الطريقة من التأسيس يلجأ المؤسسون إلى الجمهور للحصول على رأسمال الشركة، وذلك بالاكتتاب في رأسمالها المقدر بخمسة ملايين دينار جزائري على الأقل كما يجب أن لا يقل عدد المؤسسين عن سبعة أشخاص[3] تتوافر فيهم أهلية القيام بالأعمال التجارية، ولقد نص كلا المشرعين الجزائري والفرنسي على التعيين من قبل الجمعية العامة التأسيسية[4]، كما نص على واجب توافر الشروط الخاصة بصحة انعقادها.

---

[1]- المادة 418 الفقرة الأولى ق.م.ج. :" يجب أن يكون عقد الشركة مكتوبا وإلا كان باطلا، وكذلك يكون باطلا كل ما يدخل على العقد من تعديلات إذا لم يكن له نفس الشكل الذي يكتسبه ذلك العقد ".

[2]- J. MONEGER et T. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, op.cit, n° 314, p. 84, et Groupe Revue fiduciaire, *La société anonyme et la SAS, gestion juridique*, La villeguérin, éd. 1998, n° 882, p. 267.

[3]- المادة 592 الفقرة 2 ق.ت.ج: " ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء أقل عن سبعة ".

[4]- المادة 600 من نفس القانون. :" يقوم المؤسسون بعد التصريح بالإكتتاب والدفعات، باستدعاء المكتبيين إلى جمعية عامة تأسيسية حسب الأشكال و الآجال المنصوص عليه عن طريق التنظيم.
- تثبت هذه الجمعية أن راس المال مكتتب به تماما، وأن مبلغ الأسهم مستحق الدفع، وتبدي رأيها في المصادقة على القانون الأساسي الذي لا يقبل التعديل إلا بإجماع أراء جميع المكتتبين، وتعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة و تعين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات. كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء، إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات وظائفهم ".
- V. aussi ; art. L. 225- 7 al.1er C. com. fr. :« Après la délivrance du certificat du dépositaire, les fondateurs convoquent les souscripteurs en assemblée générale constitutive dans les formes et délais prévus par décret en Conseil d'Etat.» et art. R. 210-7 al. 1er C. com. fr.: « Lors de la constitution d'une société par actions avec offre au public, les actes accomplis pour le compte de la société en formation conformément au deuxième alinéa de l'article L. 210-6 sont soumis à l'assemblée générale constitutive, après qu'ont été désignés les premiers membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance et les premiers commissaires aux comptes ».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرع الثاني: تعيين محافظ الحسابات من طرف القضاء

نظرا للدور الهام الذي يلعبه محافظ الحسابات داخل الشركة المساهمة، اعتبر المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي تعيينه إلزاميا فيها. ولهذا، فإنه من المستحيل أن يبقي وظيفته أو مركزه شاغرا، وبالتالي فقد نص كلا المشرعين على طريقة أخرى لتعيين محافظ الحسابات وهي تعيينه من قبل القضاء، بيد أن اللجوء إلى القضاء لا يتم إلا في حالتين فقط وهما: حالة إغفال الجمعية العامة تعيين محافظ الحسابات وحالة رفض محافظ الحسابات أو عجزه عن العمل[1].

أ. حالة إغفال الجمعية العامة العادية تعيين محافظ الحسابات

لقد سبقت الإشارة إلى الدور الفعال الذي تلعبه الجمعية العامة العادية داخل شركة المساهمة لكونها الهيئة العليا وذات السيادة داخلها، إلا أنه يمكن أن تغفل هذه الأخيرة عن تعيين محافظ الحسابات، وفي هذه الحالة يتم تعيينه استثناءا من قبل القضاء[2]. بيد أن ذلك يعد استثنائيا ومكملا للتعيين من قبل هذه الجمعية، كون هذه الأخيرة بإمكانها أن تنعقد في كل مرة من من أجل تصحيح إغفالها[3]، وفي هذه الحالة يحق لكل مساهم أن يلجأ للعدالة لطلب تعيينه، وهذا ما نص عليه كل من المشرعين الجزائري والفرنسي [4].

---

[1]- Etude juridique, CNCC, *Nomination et cessation des fonctions de commissaire aux comptes*, op.cit, n° 36, p. 20, Guide de l'entreprise RF, *La société anonyme et la société par action simplifier*, Groupe Revue fiduciaire, éd. 1999, n° 882, p. 273 .

[2]- Y. GUYON, *la société anonyme, connaissance du droit*, Dalloz, éd. 1994, p. 53.

[3]- G. RIPERT et R .ROBLOT, *Traité de droit commercial, commerçants, actes de commerce, entreprise commerciale, fonds de commerce, sociétés commerciales*, op.cit, n° 1343, p. 987: « Mais la compétence judiciaire n'a qu'un caractère subsidiaire par apport à celle de l'assemblée générale : les fonctions du commissaire nommé en justice prennent fin lorsqu'un commissaire a été nommé par l'assemblée ».

[4]- المادة 715 مكرر 7 الفقرة 2 ق.ت.ج.: " يبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية بدل مندوب آخر، يمارس وظيفته حتى انتهاء مهمة المندوب الذي استخلفه. وإذا أغفلت الجمعية تعيين مندوب للحسابات، يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين مندوب الحسابات، ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين مندوب أو مندوبي الحسابات."

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وقد نص القانون الفرنسي على انه في هذه الحالة يتم تعيين محافظ الحسابات بأمر على عريضة تصدر من رئيس المحكمة التجارية التي يقع في دائرتها مركز الشركة الرئيسي[1] وذلك بناءا على طلب أحد المساهمين أو بعضهم، ويتقرر الحق في اللجوء إلى القضاء للمساهمين وحدهم دون غيرهم من الأشخاص الذين قد تكون لهم مصلحة مباشرة في تعيين محافظ الحسابات، ولا عبرة بعد ذلك بعدد الأسهم التي يمتلكها المساهم، الذي يتقدم بالطلب أو بقيمتها في رأس مال الشركة، كما لا يلزم أيضا توافر شروط حالة الاستعجال[2]، فيكفي على المساهم الذي يمتلك هذا السبيل أن يقيم الدليل على أنه سبق له أن طلب من مديري الشركة تعيين محافظ الحسابات، ولكنهم لم يستجيبوا لهذا الطلب وتقاعسوا عن تنفيذ طلبه.

ب. حالة رفض محافظ الحسابات أداء عمله أو عجزه عن العمل

في حالة ما إذا رفض محافظ الحسابات تعيينه في الشركة أو إذا وجد مانع يمنعه من القيام بمهامه، ففي هاتين الحالتين يتم كذلك اللجوء إلى القضاء من أجل تعيينه[3] قصد القيام بمهامه، أو استبداله من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة[4].

---

[1]- Art. L. 823-4 C. com. fr. (ord. n° 2005- 1126 du 8 septembre 2005, art 19 JORF du 9 septembre 2005.): « Si l'assemblée ou l'organe compétant omet de désigner un commissaire aux comptes, toute membre de l'assemblée ou de l'organe compétent peut demander en justice la désignation d'un commissaire aux comptes, le représentant légal de la personne ou de l'entité dûment appelé. Le mandat ainsi conféré prend fin lorsqu'il été pourvu par l'assemblée ou l'organe compétent à la nomination du ou des commissaires ».
- Art. R. 823-3 C. com. fr.: « Dans les cas prévus par l'article L. 823-4, le commissaire aux comptes est désigné par le président du tribunal de commerce, statuant en référé ».

[2]- Ordre des experts comptables et des comptables agrées, *Le commissaire aux comptes dans les sociétés françaises*, éd. 1995, n° 24, p. 17.

[3]- دحو مختار، المذكرة السابقة، ص. 145.

[4]- المادة 715 مكرر 4 البند 7 ق.ت.ج.:" وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءا على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين...".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

يمكن لمحافظ الحسابات أن يرفض تعيينه في وظيفته لأسباب أخرى غير تلك المتعلقة بحالات التنافي القانونية، فبإمكانه أن يرفض تعيينه بسبب معرفته بأسباب توقف محافظ الحسابات السابق. فقد تكون هذه الأخيرة نتيجة ضغط عليه من إحدى هيئات الشركة بسبب وقوفه موقفا حازما إزاء قرارات هذا الأخير والتي وجدها لا تتماشى مع الصالح العام لشركة أو غيرها من الأسباب الأخرى التي دفعت المحافظ السابق لأن يستقيل، ومن ثم، فان إخبار هذا الأخير المحافظ الجديد بهذه الأسباب يدخل ضمن قواعد وآداب وسلوك المهنة.

في حالة قبول محافظ الحسابات المهام المعروضة عليه رغم عدم تسجيله في جدول المصف الوطني أو سحب تسجيله أو توقيفه مؤقتا أو توقيفه بموجب قرار قضائي أو قرار تأديبي عن ممارسة مهامه، يكون قد ارتكب خطأ يؤدي إلى قيام مسؤوليته المدنية[1].

كما نص المشرع الجزائري[2] على أنه يجب على محافظ الحسابات تبليغ قبول تعيينه وذلك بطريقتين: إما بالتوقيع على محضر الجمعية العامة التي قامت بتعيينه على أن يرفق هذا التوقيع بعبارة " مطابق لقبول وظيفة محافظ الحسابات" مع كتابة التاريخ، أو عن طريق رسالة قبول. إضافة إلى ذلك فإنه: "يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة (15) عشر يوما "[3].

وأخيرا، فإن عدم تعيين محافظ حسابات في التشريع الجزائري[4] من قبل شركة المساهمة يعرض مسيري الشركة للمساءلة الجزائية: " إذ يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة من 20 ألف إلى 200 ألف أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط رئيس شركة المساهمة أو القائمين بإدارتها والذين لم يعملوا على تعيين مندوب الحسابات للشركة أو إلى

---

[1]- المادة 61 من القانون رقم 10-01 الآنف الذكر.

[2]- أنظر المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السابق الذكر.

[3]- المادة 30 من نفس القانون.

[4]- المادة 828 ق.ت.ج.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

استدعائهم إلى كل اجتماع لجمعية المساهمين ويدخل هذا ضمن المخالفات المتعلقة بمراقبة شركة المساهمة."

كما نص المشرع الفرنسي[1]،على تعرض مديري شركة المساهمة لعقوبات جزائية في حالة عدم تعيين محافظ حسابات يتولى مراقبة حساباتها.

المبحث الثاني: مدة وظائف محافظ الحسابات في شركة المساهمة

يرى جانب من الفقه الجزائري[2] أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يضمن رقابة فعالة وناجحة، إلا إذا تعرف على شركة المساهمة التي يراقب حساباتها، وأن يكون مؤمنا ببعض الإستقرار، ويتم تعيين محافظ الحسابات في هذه الشركة لمدة محددة، وكمبدأ عام، فقد إكتفى المشرع الجزائري من أجل تحديد مدة عهدة محافظ الحسابات في شركة المساهمة بمدة ثلاث سنوات مالية قابلة للتجديد مرّة واحدة[3]، ، وتنتهي وظائفه بعد مداولات الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة. وبالتالي فإن المشرع الجزائري لم يتبع نحو المشرع الفرنسي الذي حافظ على مبدأ استمرارية محافظ الحسابات وعلى استقلاليته داخل الشركة، بحيث قام هذا الأخير بتمديد مدة عهدة محافظ الحسابات بصفة منتظمة. فحاليا، وكمبدأ عام يعين محافظ الحسابات في فرنسا لمدة ست سنوات مالية[4]، وتنتهي وظائفه بعد مداولات الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية السادسة. غير أنه يرد على هذا المبدأ في كلا التشريعين الجزائري والفرنسي إستثناء يؤدي إلى الإنقاص من هذه المدة، يتمثل في تعيين محافظ الحسابات قضائيا في حالة إصابة محافظ الحسابات الأصلي بمانع أو إذا تم رفضه من قبل المساهمين داخل شركة المساهمة أو إذا تم

---

[1]- V. arts. L. 820-3 et L. 820-4 C. com. fr.

[2]- وهذا حسب مبدأ الاستمرار أي الاستقرار في الوظائف: عن هذا المفهوم، راجع فرحة زراوي صالح، محاضرات السنة الثالثة، الآنفة الذكر.

[3]- المادة 27 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

[4]- Art. L. 823 al. 1 C. com. fr.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

إغفال تعيينه من قبل الجمعية العامة العادية. وتجدر الإشارة إلى أنه يبدأ إحتساب السنة المالية إبتداء من أول جانفي لكل سنة وتنتهي في 31 ديسمبر من كل سنة.

المطلب الأول: تحديد مدة وظائف محافظ الحسابات في التشريع الجزائري

حدد المشرع الجزائري مدة عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات وكمبدأ العام لا تنتهي مهامه إلا بانقضاء هذه المدة، ولكن يرد على هذا المبدأ إستثنائين بحيث قد تطرأ أوضاع تؤدي إلى إنهاء وظائف محافظ الحسابات قبل إنقضاء المدة القانونية للعهدة.

الفرع الأول: المبدأ العام: تحديد مدة الوظائف بثلاث سنوات

لماذا حدد المشرع الجزائري مدة عهدة وظائف محافظ الحسابات بثلاث سنوات فقط؟

قام المشرع الجزائري بتحديد مدة عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات[1]، وتعد هذه المدة ضئيلة مقارنة مع المدة المنصوص عليها في التشريع الفرنسي والمقدرة بست سنوات.

ويرى جانب من الفقه الجزائري[2]، أنه كان من المفروض أن ينص المشرع الجزائري على مدة أطول من ثلاث سنوات تجسيدا لمبدأ استقلالية محافظ الحسابات وللمحافظة على مبدأ استمرارية هذا الأخير داخل شركة المساهمة، لأنه بعد انتهاء مدة ثلاث سنوات يمكن أن تقوم الشركة بتجديد عهدته، كما يمكنها إيقاف مهامه وتعيين محافظ حسابات جديد ليحل محله.

ولقد أكد المشرع الجزائري على إمكانية تجديد مدة عهدة محافظ الحسابات في شركة المساهمة مرة واحدة فقط[3].

---

[1]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales,* t. 1, *Les règles communes, La société en nom collectif, La société en commandite simple,* op.cit, n° 308, p. 199.

[2]- فرحة زراوي صالح، محاضرات المنهجية السالفة الذكر.

[3]- المادة 715 مكرر 4 الفقرة الأولى ق.ت.ج. :" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني."

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وتجدر الإشارة، إلى أن المشرع الجزائري أبقى في ظل القانون رقم 91-08 الملغى على نظام الوكالة[1]، الذي تم النص عليه لأول مرة في الأمر رقم 75-59 السابق الذكر إذ أنه كان يعتبر محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين ويخضع لسيطرتهم وإرادتهم، الأمر الذي أدى إلى المساس باستقلاليته. فمن خلال استقراء مواد هذا القانون يلاحظ تكرار مصطلح "الوكالة" في أكثر من موقع[2]، مثلا في عبارة "تدوم وكالة محافظ الحسابات" وعبارة "لا يمكن بعد وكالتين" التي تدل على تبني المشرع الجزائري نظام الوكالة في ظل ذلك القانون، وذلك رغم بعض المحاولات لتكريس استقلالية محافظ الحسابات كمنعه من التدخل في تسيير الشركة ومراقبته وكذلك الإشراف على محاسبتها والتي سبق التطرق إليها. إلا أنه كان من المستحيل ممارسة محافظ الحسابات لمهامه باستقلالية في ظل نظام الوكالة. ونظرا للنتائج الوخيمة التي آل إليها محافظ الحسابات وكذلك شركة المساهمة التي يراقب حساباتها، قام المشرع بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 السابق الذكر[3] بإلغاء الالتزام التعاقدي لمحافظ الحسابات الناتج عن عقد الوكالة وأصبح التزامه قانونيا، بحيث لم يعد محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين وإنما أصبح هيئة مستقلة بذاتها ولا تخضع لسيطرة أي هيئة حتى يتسنى لهذا الأخير ممارسة مهامه بكل استقلالية وبدون ضغوط. وأصبح يمارس مهامه في إطار "هيئة الرقابة الشرعية".

كما قام المشرع الجزائري أثناء إصداره القانون رقم 10-01 السالف الذكر بإلغاء مصطلح "الوكالة" الذي كان منصوصا عليه في القانون رقم 91-08 الملغى السالف الذكر، وإحلال مصطلح "عهدة" محله بنصه على أن عهدة محافظ الحسابات تحدد بثلاث سنوات[4]، وتعد هذه خطوة إيجابية لمحو الآثار المتبقية من نظام الوكالة الذي تبناه سابقا المشرع الجزائري ولتجسيد مبدأ استقلالية محافظ الحسابات.

---

[1]- المواد من 678 إلى 682 من القانون التجاري، السالف الذكر.

[2]-كانت المادة 31 من القانون 91-08 الملغى السالف الذكر تنص على أنه :" تدوم وكالة محافظ الحسابات ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن بعد وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد ثلاثة سنوات".

[3]- المادة 715 مكرر 4 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

[4]- المادة 27 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.:" تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة."

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرع الثاني: الاستثناء الوارد على المبدأ العام

يرد على المبدأ العام المتمثل في تحديد مدة عهدة مهام محافظ الحسابات في التشريع الفرنسي بثلاث سنوات إستثناء يؤدي إلى الإنتهاء المسبق لمهام هذا الأخير، أي قبل حلول الأجل القانوني لوظائفه، يتمثل في التعيين القضائي لمحافظ الحسابات.

نص المشرع الجزائري على أنه في حالة إغفال الجمعية العامة العادية في شركة المساهمة تعيين محافظ للحسابات أو عندما يكون قد شرع في رد محافظ الحسابات، ففي هذه الحالة يجب اللجوء إلى تعيين محافظ حسابات من قبل القضاء، وتعد عهدة هذا الأخير مؤقتة، إذ أنها تنتهي عند تعيين الجمعية العامة محافظ حسابات جديد[1].

كما نص المشرع الجزائري[2]، على أنه في حالة تعيين القضاء لمحافظ حسابات في شركة المساهمة التي تلجأ علنيا للادخار، بعد الاستجابة إلى طلب رد محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية العامة المبرر والموجه من قبل مساهم أو أكثر يملكون على الأقل عشر رأسمال الشركة، فان المحافظ المعين قضائيا يبقى في وظائفه إلى غاية قدوم محافظ الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

ويتم تعيين محافظ الحسابات قضائيا بسبب إصابة محافظ الحسابات الأصلي بمانع أو إذا تم رفضه من قبل المساهمين داخل شركة المساهمة أو إذا لم يتم تعيين محافظ للحسابات من قبل الجمعية العامة العادية، ففي هذه الحالة يتم اللجوء إلى تعيين محافظ حسابات جديد أو استبدال المحافظ الممنوع أو الذي تم رفضه بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين[3]. ولكن تدخل محافظ

---

[1]- المادة 715 مكرر 7 الفقرة 2 ق.ت.ج. :" يبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية بدل مندوب آخر، يمارس وظيفته حتى انتهاء مهمة المندوب الذي استخلفه. واذا أغفلت الجمعية تعيين مندوب للحسابات، يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين مندوب للحسابات، ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين مندوب أو مندوبي الحسابات."

[2]- المادة 715 مكرر 8 من نفس القانون.

[3]- المادة 715 مكرر 4 الفقرة 7 من نفس القانون. :" واذا لم يتم تعيين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء الى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الحسابات الثاني هو في الواقع محدود الزمن، إذ أنه يظل في منصبه حتى انتهاء ولاية سلفه أي مدة عهدة وظائف محافظ الحسابات السابق.

المطلب الثاني: تحديد مدة وظائف محافظ الحسابات في التشريع الفرنسي

تجدر الإشارة إلى أنه بالرغم من إعتبار المشرع الفرنسي محافظ الحسابات هيئة رقابية مستقلة عن المساهمين وباقي هيئات الشركة، إلا أنه مازال يستعمل كلمة (Mandat) في النصوص القانونية والتي تقابلها في اللغة العربية كلمة (وكالة).

لقد سبق تحديد مدة وظائف محافظ الحسابات في التشريع الفرنسي عدة ترددات[1]، إذ أنه من أجل المحافظة على إستقلالية هذا الأخير كان من الضروري تمديد وكالته بما فيه الكفاية لكي يكون للمحافظ الوقت الكافي للقيام بعمل جاد وموضوعي، دون أن يكون هذا التمديد مبالغا فيه، وذلك لما قد ينتج عنه من إضعاف لروح النقد في الرقابة[2]. نص قانون 24 جويلية 1966 على أن مدة وظائف محافظ الحسابات تحدد في جميع الحالات بست سنوات، سواء عين من قبل القانون الأساسي أو من طرف جمعيات المساهمين. يعد هذه النص آمرا ولكن يرد عليه إستثناء، يتمثل في تعيين محافظ الحسابات من قبل القضاء.

تجدر الإشارة إلى ان قانون أول مارس 1984 هو الذي وحد مدة وكالة محافظي الحسابات الأصليين والإضافيين بست سنوات. ولقد أصبحت هذه النصوص ملزمة لجميع الأشخاص المعنوية بصدور قانون 15 ماي 2001 المتعلق بالتنظيمات الاقتصادية الجديدة، سواء كان التعيين الزاميا أو اراديا.

---

[1]- Art. L. 823-3 al. 1 C. com. fr. :« Les commissaires aux comptes sont nommés pour six exercices. Leurs fonctions expirent après la délibération de l'assemblée générale ou de l'organe compétent qui statue sur les comptes du sixième exercice ».

[2]- J. MONÉGER et Th. GRANIER, *Le commissaire aux comptes,* op.cit, p. 93.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرع الأول: المبدأ العام: تحديد مدة الوظائف بست سنوات

بما أن محافظ الحسابات يعين لمدة ست سنوات، فان المدة الفعلية لوظائفه تتجاوز في الواقع قفل السنة المالية السادسة بسبب تواريخ اجتماع الجمعية العامة. ولذلك فان مدة الوكالة يمكن أن تتجاوز ست سنوات، الأمر الذي يؤدي الى حدوث مشكل تقطع في الوظائف بين المهنيين المتتابعين[1].

نظرا لأن مدة مهام محافظي الحسابات قد حددت بصفة آمرة، فانه عندما يتم تعيين عدة محافظين للحسابات في شركة المساهمة فمن الممكن أن تكون آجال إنتهاء وظائفهم متباعدة بعضها عن البعض الآخر. وفي هذه الحالة لا يمكن للجمعية العامة تعديل الفوارق الموجودة في هذه الآجال، وذلك تحت طائلة خرق نصوص المادة L. 823-3 من القانون التجاري الفرنسي[2].

لم يقم القانون بتحديد فترة تدخل محافظ الحسابات التي تتوافق مع مدة وظائفه، ولكن القاعدة هي أن سريان هذه المدة يبدأ ابتداء من اليوم الأول للسنة المالية التي يعين خلالها المحافظ و المراجعات الأولية التي تخص مجمل السنة الأولى المعنية[3]. في حين لا يجب على محافظ الحسابات القيام برقابة حسابات السنة المالية المقفلة قبل تعيينه[4].

لا يمكن لمحافظ الحسابات قبول القيام بمراقبة حسابات السنة المالية التي كان من المفروض أن يجريها محافظ حسابات آخر، إلا بمناسبة مهمة تكميلية لمدة وظائفه والتي تكون قد أوكلت إليه من قبل الجمعية العامة العادية. ولذلك، فإن محافظ الحسابات المعين بصفة منتظمة لدى شركة مساهمة والتي أغفلت القيام بتعيينه، لا يمكنه أن يرفض إعداد تقرير يسمح بتأييد المداولات التي سبقت تعيينه وذلك بطلب من الشركة. ليس من الضروري أن يقدم محافظ الحسابات عن كل سنة مالية تقرير، ولكن تقرير واحد يكفي

---

[1]- Etude juridique, CNCC, *Nomination et cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, op.cit, p. 29.

[2]- Bull. CNCC n° 126, juin 2002, p. 267.

[3]- Etude juridique, CNCC, *Nomination et cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, p. 30, préc.

[4]- Bull. CNCC n° 82, juin 1991, p. 246.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

شريطة قيامه بتحليل كل سنة مالية سابقة بصفة متتالية، ويجب أن يقدم عن كل سنة مالية قرار متميز[1].

يعد تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي لمدة أقل من ست سنوات مخالفا للقانون، فإذا لم يوجد تعديل لهذا القانون في هذه النقطة، فان مداولات الجمعيات المتعلقة بتعيين محافظي الحسابات اللاحقين تكون باطلة، ولذلك فان محافظ الحسابات الأول المعين بطريقة غير قانونية والذي لم تِؤيد وكالته بالمدة القانونية المحددة بست سنوات، لا بد أن يعتبر أنه عين لست سنوات[2].

وفي نفس السياق، فان التجديد المسبق لوكالة محافظ الحسابات يعد غير قانونيا، وإذا لم يتم إلغاء هذا التجديد في الوقت المناسب من قبل الجمعية العامة التي صادقت على حسابات السنة المالية السادسة، فان الشركة تجد نفسها من دون محافظ حسابات معين بطريقة قانونية.

وفي حالة فرضية معاكسة لإغفال تجديد محافظ الحسابات الذي تابع عمليات المراقبة الشرعية، فتعتبر الشركة مجردة من محافظ حسابات معين بطريقة قانونية، ولا يمكنه القيام بصفة إيجابية بوظائف محافظ الحسابات الفعلي الأصلي، وتعد مداولات الجمعيات العامة اللاحقة باطلة، كما يمتد هذا البطلان إلى مداولات الهيئات المعينة من قبل هذه الجمعيات.

يتمثل المخرج الوحيد لمثل هذه الوضعية في استدعاء جمعية من أجل تعيين محافظ حسابات لمدة ست سنوات، يمكن أن يكون هذا الأخير المحافظ "الفعلي"، والذي تسند له كمهمة تكميلية وضع تقرير حول السنوات التي كانت فيها شركة المساهمة مجردة من هيئة رقابية قانونية.هذا ما يؤدي إلى تسوية الوضعية.

كما يوجد حل آخر، يتمثل في تعيين محافظ حسابات قضائيا، تكون له نفس المهمة، ويبقى في وظائفه إلى غاية تعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة العادية.

---

[1]- Bull. CNCC n° 51, septembre 1983, pp. 376 et 377.

[2]- Etude juridique, CNCC, op.cit, p. 29.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرع الثاني: الاستثناء الوارد على المبدأ العام

فعلا فإنه من غير الممكن تحديد نطاق مهمة محافظ الحسابات عن طريق الإتفاق[1]، وخاصة مدة عهدة هذا الأخير. يلاحظ في هذه الحالة أنه في بعض الحالات الخاصة، فإن الشركة بإمكانها إنهاء وظائف محافظ الحسابات قبل انتهاء مدة الوكالة المحددة بست سنوات، وذلك عن طريق التعيين القضائي.

نص المشرع الفرنسي[2]، على أن محافظ الحسابات الإضافي يحل محل محافظ الحسابات الأصلي في حالة رفضه، وجود مانع، استقالته أو وفاته، وفي جميع هذه الحالات فان وظائف المحافظ الإضافي تنتهي بتاريخ انقضاء مدة وظائف المحافظ الأصلي المستبدل[3]، وإذا كان المانع مؤقتا، فإن محافظ الحسابات الأصلي يعود الى وظائفه عند توقف المانع وبعد إجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة التي توقف خلالها هذا المانع.

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا قام محافظ الحسابات الأصلي بترك وظائفه قبل انتهاء المدة القانونية لوكالته، في حين لم يكن هناك محافظ إضافي للحلول محله، فإن الجمعية العامة

---

[1]- D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes,* n° 203, p. 30.

[2]- Art. L. 823-1 al. 1 et 2 C. com. fr. : «En dehors des cas de nomination statutaire, les commissaires aux comptes sont désignés par l'assemblée générale ordinaire dans les personnes morales qui sont dotées de cette instance ou par l'organe exerçant une fonction analogue compétent en vertu des règles qui s'appliquent aux autres personnes ou entités. Un ou plusieurs commissaires aux comptes suppléants, appelés à remplacer les titulaires en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès sont désignés dans les mêmes conditions ».

[3]- Art. L. 823-1 al. 3 C. com. fr. : «Les fonctions du commissaire aux comptes suppléant appelé à remplacer le titulaire prennent fin à la date d'expiration du mandat confié à ce dernier, sauf si l'empêchement n'a qu'un caractère temporaire. Dans ce dernier cas, lorsque l'empêchement a cessé, le titulaire reprend ses fonctions après l'approbation des comptes par l'assemblée générale ou l'organe compétent. », v. aussi ; Paris, 21 janvier 1977, Rev. soc. 1977, p. 501, note P. Mabilat ; D. 1978, p. 81, note D. Bousquet ; JCP 1978, II, p. 18852, note Y. Guyon.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

العادية تتولى تعيين محافظ حسابات البديل. يبقى هذا الأخير في وظيفته إلى غاية انتهاء وكالة سلفه[1].

كما يكون تعيين محافظ الحسابات البديل ضروريا في حالة رفض محافظ الحسابات الإضافي القيام بمهامه بصفته محافظ أصلي، علاوة على غياب محافظ الحسابات الإضافي وبالإضافة إلى ذلك يتعين تعيين محافظ حسابات في جديد. وأخيرا، في حالة إستقالة كلا من محافظ الحسابات الأصلي ومحافظ الحسابات الإضافي، ففي هذه الحالة يتم تعيين محافظي حسابات يحلون محل المحافظين المستقيلين لمدة الوكالة المتبقية لهؤلاء[2].

[1]- rfcomptable.grouperf.com, RF Comptable n° 296 - juin 2003, Durée des mandats des commissaires aux comptes.

[2]- Etude juridique, CNCC, op.cit, p. 32.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الباب الثاني: أتعاب محافظ الحسابات ونهاية وظائفه

يتقاضى محافظ الحسابات أتعابا عن مهامه في الرقابة، ولقد نص المشرع الجزائري[1] بأن أتعاب محافظ الحسابات تحدد في بداية مهمته من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات. كما نص المشرع الفرنسي[2] على أن تحديد مبلغ الأتعاب يتم باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والشركة التي يراقب حساباتها. ويتوجب على هذا الاخير وضع برنامج عمل يبين من خلاله الخطوات المتبعة من أجل قيامه بمهام الرقابة، ولقد وضع القانون كمبدأ عام سلم أتعاب من أجل حساب أتعاب محافظ الحسابات، ولكن يرد على هذا المبدأ استثناءات تم النص عليها من قبل القانون، وفي حالة حدوث نزاع بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة حول مبلغ الأتعاب أو بسبب عدم دفعها، يكون لهذا الأخير الحق في اللجوء إلى القضاء لحل هذا النزاع ومن ثم إستيفاء مبلغ أتعابه. تنتهي وظائف محافظ الحسابات بعد مداولات الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية السادسة، كما قد تنتهي مهامه قبل انتهاء مدة عهدته وذلك لعدة أسباب: الاستقالة، الرد، عدم تجديد العهدة ، الوفاة وأخيرا العزل عن طريق القضاء، ولكل من هذه الأسباب أحكامه الخاصة به والتي تختلف باختلاف كل من التشريعين الجزائري والفرنسي.

[1]- المادة 37 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 السابق الذكر.

[2]- Art. R. 823-15 al . 1. C. com. fr. : « Le montant de la vacation horaire est fixé d'un commun accord entre le ou les commissaires aux comptes et la personne ou l'entité contrôlée, préalablement à l'exercice de la mission ».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفصل الأول: أتعاب محافظ الحسابات في شركة المساهمة

يتقاضى محافظ الحسابات أتعابا مقابل أداء مهامه في الرقابة وليس أجورا، لأنه يمارس مهمة مستقلة، فلا يمكنه تلقي أجر لكونه خاضعا لحالات التنافي القانونية السالف ذكرها، والتي تمنعه أن يكون عضوا مكلفا من أعضاء مجلس الإدارة[1]، ولقد نص التشريع الجزائري[2] بأن أتعاب محافظ الحسابات تحدد في بداية مهمته من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات. كما نص التشريع الفرنسي[3] على أن تحديد مبلغ الأتعاب يتم باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والشركة التي يراقب حساباتها.

تبقى فكرة تحديد الأتعاب الشغل الشاغل للفقه الفرنسي وهي تثير جدلا فقهيا كبيرا لأنها تكاد تمس بمبدأ الاستقلالية[4]، بحيث اعتبر أنه يستحيل حل الإشكال ما دام المراقب، أي محافظ الحسابات يتقاضى أتعابه من المراقب، الشركة. بمعنى آخر لا يمكن الاعتقاد بأن محافظ الحسابات هيئة مستقلة وهو يتلقى أتعابه من الشركة التي يراقب حساباتها[5]، ويضيف جانب من الفقه الفرنسي[6]، بأن محافظ الحسابات هو مهني يتقاضى أتعابا من أجل إنتقاد الذين قاموا بتعيينه. يلتزم محافظ الحسابات بوضع برنامج عمل يحدد فيه طبيعة مهمته

---

[1]- فرحة زراوي صالح، محاضرات المنهجية، الآنفة الذكر.

[2]- المادة 37 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 السابق الذكر.

[3]- Art. R. 823-15 al . 1. C. com. fr. : « Le montant de la vacation horaire est fixé d'un commun accord entre le ou les commissaires aux comptes et la personne ou l'entité contrôlée, préalablement à l'exercice de la mission ».

[4]- سبع عائشة، المراقبة الداخلية في شركة المساهمة، مذكرة نيل شهادة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2004-2005، ص. 66.

[5]- O DUFOR, *Les commissaires aux comptes tirent les leçons des récents financiers,* P.A, 2002 , n° 197, p. 4: « …On ne résoudra pas le problème tant que le contrôleur sera rémunéré par le contrôleur …, autrement dit, tant que le commissaire aux comptes perçoit ses honoraires de la société dont il vérifie les comptes ».

[6]- Y. CHAPUT, *Le commissaire aux comptes partenaire de l'entreprise,* op.cit, p. 7.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وجميع النقاط الضرورية لتأديتها[1]، ولقد حدد القانون سلم أتعاب يتعين عليه العمل به كمبدأ عام، كما سمح للمحافظ الخروج عن هذا السلم في حالات معينة. تحدد أتعاب محافظ الحسابات بإتفاق مشترك بينه وبين شركة المساهمة التي يراقب حساباتها، وفي حالة وقوع خلاف بينه وبينها حول مبلغ الأتعاب، يحق له عرض النزاع على الجهة القضائية المختصة من أجل تسديد أتعابه.

المبحث الأول: كيفية تحديد أتعاب محافظ الحسابات

كيف يتم تحديد أتعاب محافظ الحسابات داخل شركة المساهمة؟

ينص المشرع في القانون رقم 10-01 السالف الذكر[2]، على أن أتعاب محافظ الحسابات تحدد في بداية مهمته من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات، ولكنه لم يبين كيفية تحديد هذه الأتعاب، أي هل يتم باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة أو بكيفية أخرى، بل تم النص على ذلك في المرسوم التنفيذي رقم 96-136[3] السالف الذكر، بأن تحديد أتعاب محافظ الحسابات يكون باتفاق مشترك بين الجمعية العامة للمساهمين وهذا الأخير، ولابد أن تحترم هذه الاتفاقية الأسعار المحددة من قبل السلطة العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية.

---

[1]- www.fidunion.com., D. DJERAD, Newsletter n° 4, *L'organisation de la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée en Algérie*, Fidunion Algérie.

[2]- المادة 37 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 السابق الذكر.:" تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ".

[3]- المادة 29 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السابق الذكر: "يحدد الجهاز القانوني المؤهل مقابل أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق معه في بداية توكيله، وفق التعريفات التي تقررها السلطات العمومية المختصة بمشاركة النقابة الوطنية في ايطار التشريع المعمول به ".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

تجسيدا لمبدأ استقلالية محافظ الحسابات[1]، فقد حدد مقابل الأتعاب التي يتقاضاها مهما كانت نتيجة السنة المالية للشركة بموجب القانون[2]، كما أنه لم يعد خاضعا لإرادة المساهمين[3].

ويضيف التشريع الجزائري[4]، بأنه لا يحق لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته. في حالة تعدد محافظي الحسابات، فإن أتعاب كل محافظ تحسب بقسمة المبلغ الإجمالي على عدد جميع المحافظين[5]. كما نصت الأحكام التنظيمية الجزائرية[6]، على أن مقابل الأتعاب لا يمكن أن يتم دفعه في شكل منافع عينية أو مسترجعات أو عمولات أو مساهمات، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

وتشكل الأتعاب بالنسبة لمحافظ الحسابات المقابل المالي لعمله[7]، ويتعلق الأمر بمبلغ أتعابه، أي عدد الساعات التي قام فيها هذا الأخير بعمله لدى شركة المساهمة مضروب في ساعات العمل.

---

[1]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales, Les règles communes, La société en nom collectif, La société en commandite simple*, op.cit, n° 317, p. 203.

[2]- المادة 37 الفقرة 3 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر. :" ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية."

[3]- سعيد بوقرور، النظام القانوني لرد محافظ حسابات شركة المساهمة ، المقال السابق، رقم 8، ص. 38.

[4]- المادة 37 الفقرة 2 من نفس القانون: "لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته."

[5]- المادة 29 الفقرة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السالف الذكر:" في حالة تعدد محافظي الحسابات تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم."

[6]- المادة 28 من نفس المرسوم.: "لا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب هذا في شكل منافع عينية أو مسترجعات أو عمولات أو مساهمات، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة."

[7]- فرحة زراوي صالح، محاضرات المنهجية، 2008، السالفة الذكر.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

أما المشرع الفرنسي فقد نص في القانون التجاري[1]، بأن تحديد مبلغ الأتعاب يتم باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات والشركة التي يراقب حساباتها وأضاف المرسوم رقم 05-599 المؤرخ في 27 ماي 2005 على أن الإتفاق بين هاذين الأخيرين حول مبلغ بدل الأتعاب، لا بد أن يكون سابقا على ممارسة المهمة، من أجل تفادي أي اعتراض لاحق على نتائج العمل الذي قام به محافظ الحسابات[2].

المطلب الأول: وضع محافظ الحسابات لبرنامج عمل

يجب على محافظ الحسابات وضع برنامج عمل، وقد نصت الأحكام التنظيمية الجزائرية[3] على أن الشركة هي التي تتولى تحديد ساعات عمل محافظ الحسابات، وبالتالي فان محافظ الحسابات ليس حرا في تحديد حجم هذه الساعات، وإنما هو مقيد بإرادة شركة المساهمة التي يتولى مراقبة حساباتها. ولكن اكتفى التنظيم بالنص على أن محافظ الحسابات هو الذي يقوم بتحديد كيفيات أداء مهمته المتمثلة في الرقابة، وتكون له المبادرة في تبيان مدى هذه الرقابة[4].

---

[1]- Art. R. 823-15 al . 1. C. com. fr. : « Le montant de la vacation horaire est fixé d'un commun accord entre le ou les commissaires aux comptes et la personne ou l'entité contrôlée, préalablement à l'exercice de la mission ».

[2]- Art. 81 du décret n° 2005-599 du 27 mai 2005, v. aussi ; J.F BARBIÉRI, *Contentieux de rémunération des commissaires aux comptes : problème de procédure*, *Actualité du droit des sociétés*, Bull. Joly soc. n°4, avril 1998, p. 293.

[3]- المادة 5 من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المعدل والمتمم المتعلق بأتعاب محافظ الحسابات، ج. ر. 12 12 مارس 1995، العدد 14، ص. 32. :" يحدد الجهاز أو المؤسسة المؤهلة عدد الساعات المخصص لمحافظ الحسابات، في إطار المهام العادية، وضمن سلم الساعات الملحق بهذا القرار، وحسب التوزيع الجغرافي وعدد الوحدات الاقتصادية أو المراكز المحاسبية الواجب التدقيق فيها ".

[4]- المادة 35 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر: " مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه ".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وذلك عكس القانون الفرنسي، الذي منح لهذا الأخير المبادرة في تحديد حجم ساعات العمل[1]، في حين يرجع له وضع مخطط مهمة و برنامج عمل سنوي. وقبل أن يقوم محافظ الحسابات بتدخلاته بجانب شركة المساهمة التي يراقب حساباتها، يجب عليه أن يحضر كتابيا هاتين الوثيقتين التي يصنف فيهما مجموعة المهام التي يعتبرها ضرورية، مع الأخذ بعين الاعتبار الشكل القانوني للشركة، حجمها، طبيعة نشاطها، الرقابة الاحتمالية الممارسة من طرف السلطة العمومية، تعقيدات المهمة، المنهجية والتكنولوجيا النوعية... التي يفكر في استعمالها وعند الاقتضاء، سلم الأتعاب المحدد قانونا[2]. وبهذا الصدد ذكرت لجنة اجتهادات المجلس الوطني لمحافظي الحسابات بأن برنامج العمل وتخطيط أشغال محافظ الحسابات، هما اللذان يؤديان إلى إعداد ميزانية ساعات العمل وليس العكس[3].

---

[1]- Art. R. 823-11 C. com. fr.: « Les travaux du ou des commissaires aux comptes font l'objet d'un plan de mission et d'un programme de travail annuels, établis par écrit, qui tiennent compte de la forme juridique de la personne ou de l'entité contrôlée, de sa taille, de la nature de ses activités, du contrôle éventuellement exercé par l'autorité publique, de la complexité de la mission, de la méthodologie et des technologies spécifiques utilisées par le ou les commissaires aux comptes.
- Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux.
- Le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en œuvre du plan, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel ; il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants.
Le plan de mission et le programme de travail sont versés au dossier prévu au deuxième alinéa de l'article R. 823-10».

[2]- Art. R. 823-12 C. com. fr.: « Les diligences estimées nécessaires à l'exécution du programme de travail doivent comporter pour un exercice, en fonction du montant du bilan de la personne ou de l'entité, augmenté du montant des produits d'exploitation et des produits financiers, hors TVA, un nombre d'heures de travail normalement compris entre les chiffres suivants :
Montant total du bilan et des produits d'exploitation et des produits financiers, hors taxes, et nombre normal d'heures de travail :
- jusqu'à 305 000 euros : 20 à 35 heures ;
- de 305 000 à 760 000 euros : 30 à 50 heures ;
- de 760 000 à 1 525 000 euros : de 40 à 60 heures ;
- de 1 525 000 à 3 050 000 euros : 50 à 80 heures ;
- de 3 050 000 à 7 622 000 euros : 70 à 120 heures ;
- de 7 622 000 à 15 245 000 euros : 100 à 200 heures ;
- de 15 245 000 à 45 735 000 euros : 180 à 360 heures ;
- de 45 735 000 à 122 000 000 euros : 300 à 700 heures ».

[3]- Bull .CNCC n° 77, mars 1970, p. 123.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

بالرغم من أنه منح لمحافظ الحسابات حرية تقديرية من أجل تحديد أتعابه ، فيلاحظ أن هذه الحرية محدودة بسلم الأتعاب الذي نص عليه القانون، و كذا بقانون السوق الذي يتحكم في عبارات التفاوض مع الشركة الزبونة[1].

تنظم أتعاب محافظ الحسابات في الأحكام التنظيمية للقانون التجاري وفي قانون أخلاقيات المهنة، ويتم حسابها حسب عدد الساعات الضرورية للتطبيق الحسن للمهمة مع احترام الفوارق المحددة من قبل سلم الأتعاب المطبق من قبل كل مكتب، وشركة المساهمة هي التي تتحمل هذه الأتعاب.

ولقد أولت الأحكام التنظيمية الجزائرية اهتماما للمصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات في إطار مهامهم كما تقتضيها العناية المهنية وبرنامج العمل، بحيث أكدت بأن كل من مصاريف النقل ومصاريف الإيواء والإطعام لا تدفع من قبل الشركة المراقبة إلا بتقديم محافظ الحسابات وثائق ثبوتية أي بوجود تبرير، ففي ما يخص مصاريف النقل، فهي تسدد على أساس تعويض كيلومتري قدره 3 دج عن الكيلومتر الواحد في حالة استعمال السيارة الشخصية لهذا الأخير. أما مصاريف الإيواء والإطعام التي لا يكون بإمكان الشركة توفيرها، فيتم دفعها ولكن بحدود تقدر ب 1.500 دج على الأكثر في اليوم عن الشخص الواحد و80 % من مجموع الساعات المخصصة[2]، ولقد اشترط القانون من أجل دفع هذه المصاريف، بعد المسافة أكثر من خمسون كيلومترا عن مراكز المراقبة ومقر محافظ الحسابات[3].

ولابد على محافظ الحسابات أن يقدم اقتراحا للأتعاب لشركة المساهمة كل سنة، عن طريق رسالة مهمة، يكون الهدف منها تبيان تفصيلي لكيفيات تدخله وخلق علاقة ثقة

---

[1]- N. DHAINAUT-FAKIROFF, *Les prérogatives du commissaire aux comptes*, Thèse Paris II, 2007, n° 171, p. 86.

[2]- المادة 9 الفقرة الأولى من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المعدل والمتمم السالف الذكر.

[3]- المادة 9 الفقرة 2 من نفس القرار. :" لا تدفع المصاريف المذكورة أعلاه إلا في الحالات التي يبررها قانونا بعد المسافة التي تبعد أكثر من 50 كلم عن مراكز المراقبة ومقر محافظ الحسابات ".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وشفافية بينه وبين الشركة[1]. ويجب أن تتناسب أتعاب محافظ الحسابات مع تعقيدات الأشغال، أي أن تكون ذات علاقة مع أهمية الإجراءات التي تعتبر ضرورية، مع الأخذ بعين الاعتبار التقدم القانوني ومعايير الممارسة المهنية، ويجب أن يبين عدد ساعات العمل المقدرة لمهمة الرقابة والأتعاب التي تقابلها[2].

وتتضمن الأتعاب في التشريع الفرنسي أيضا المصاريف العامة الضرورية للقيام بالمهمة كالمراجع، في حين لا تشكل مصاريف التنقل والإقامة أتعابا، لأنها لا تعد مقابل عمل ولكنها تشكل مصاريف إضافية لا تكون محلا للتفاوض وإنما يتم تسديدها من قبل الشخص أو الهيئة بعد الإطلاع على التبريرات (قائمة حساب النزل، فاتورة المطعم، بطاقة سيارة الأجرة، تذكرة القطار أو الطائرة...). وتجدر الإشارة إلى أن كل من مصاريف التنقل والإقامة تشكلان تكاليف استغلال للشركة المراقبة، وهي لا تتحملها إلا إذا كانت مبررة[3].

كما نص قانون أخلاقيات المهنة على أن أتعاب محافظ الحسابات يجب أن تكون ذات علاقة مع أهمية الاجتهادات الواجب القيام بها، مع الأخذ بعين الاعتبار حجم وطبيعة تعقيدات نشاطات الشخص أو الهيئة التي يراقب حساباتها. ولا يمكن لمحافظ الحسابات قبول نسبة أتعاب يمكن أن تؤدي إلى المخاطرة بنوعية أشغاله. ويؤكد هذا القانون أن محافظ الحسابات يستطيع تلقي أتعاب على خدمات غير تلك المقررة ضمن الاجتهادات المرتبطة مباشرة بمهمته كمحافظ للحسابات.

من هذا المنطلق، يستنتج أنه إذا كان يفرض على الشركة أن تدفع لمحافظ الحسابات أتعابا على ساعات العمل المخصصة للكشف على الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، ففي

---

[1]- A. CONSTANTIN, *Droit des sociétés, Droit commun et droit spécial des sociétés*, Dalloz , 3ème éd, 2007, p. 86.

[2]- Art. R. 823-11 C. com. fr.

[3]- Art. R. 823-15 al. 2. C. com. fr.: " Les frais de déplacement et de séjour engagés par les commissaires aux comptes dans l'exercice de leurs fonctions sont remboursés par la personne ou entité, sur justification ".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

هذه الحالة يشترط أن يكون قد تم العلم بهذه الوقائع في إطار مهمته، لأنه ليس بإمكانه المطالبة بأتعاب على ساعات العمل المكرسة خصيصا للبحث عن هذه الوقائع.

كما أنه لا يحق لمحافظ الحسابات أن يقوم بتسعير أتعاب متعلقة بمهمة مساعدة، بصفة خبير محاسب للغير الذي تعاقد مع هذه الشركة قبل تعيين محافظ الحسابات[1].

ولا يجب أن تشكل الأتعاب المسعرة من أجل القيام بمهمة قانونية تبعية مالية لمحافظ الحسابات للشركة التي يراقب حساباتها[2]، كما لا يمكن لمحافظ الحسابات قبول أي شكل للأتعاب سواء أكانت نسبية أو مقيدة بشرط.[3]

وهكذا يحدد مبلغ بدل الأتعاب باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة لممارسة المهمة[4]، تسدد مصاريف التنقل والإقامة التي دفعها هذا الأخير من أجل ممارسة وظائفه من قبل الشركة مع وجود التبرير[5]. ويحدد مبلغ الأتعاب باتفاق مشترك بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة مع الأخذ بعين الاعتبار أهمية العمل الضروري لإتمام مهمته الشرعية[6].

تعد كذلك موضوعا للأتعاب اتفاقية الأشغال التي قام بها محافظ الحسابات عندما قامت الشركة بوضع حسابات مدعمة من أجل المصادقة عليها[7].

---

[1]- Com., 10 juillet 2007, Bull. Joly soc. 2007, p. 1321, note D. Vidal, Rev. soc. 2008, p. 146, note T. Granier.

[2]- Art. 34 C. fr. déont. : «Les honoraires facturés au titre d'une mission légale ne doivent pas créer de dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ou d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle.»

[3]- Art. 33 C. fr. déont. : «Le commissaire aux comptes ne peut accepter aucune forme de rémunération proportionnelle ou conditionnelle. »

[4]- A. MIKOL, P. le DELVAILLE, C. HEBERT et H. STOLOWY, *Révision, évaluation et contrôle interne*, DUNOD, 3ème éd, 2004, p. 67.

[5]- Art. R. 823-15 C. com. fr.

[6]- Art. R. 823-17 C. com. fr.

[7]- Art. R. 823-16 C. com. fr.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

المطلب الثاني: سلم الأتعاب المحدد قانونا

كما سبق القول، فان أتعاب محافظ الحسابات تحدد بالاتفاق مع شركة المساهمة التي يراقب هذا الأخير حساباتها[1]، وهكذا، فقد أصدرت وزارة المالية القرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، والذي يهدف إلى تعديل سلم الأتعاب المنصوص عليه في القرار المؤرخ في 7 نوفمبر سنة 1994[2]. أما فيما يخص العناصر التي يحدد على أساسها سلم الأتعاب، فقد تم النص عليها كذلك من قبل هذا القرار[3]، بحيث يأخذ هذا السلم بعين الاعتبار المبلغ الخام الإجمالي من الموازنة السنوية للشركة وللمواد التي يجب أن تتناسب مع حجم ساعات معين، ماعدا إعادة تقويم الاستثمارات مع زيادة مجموع عائدات الاستغلال ماعدا حسابات تحويل الأعباء المتمثلة في الحسابان رقم 75 و78، لأنه يتم الوصول إلى مبلغ الأتعاب بضرب عدد الساعات الضروري المقدر لأداء مهمة محافظ الحسابات في تكاليف التوقيت المحددة بمبلغ 500 دج، ويصعد مبلغ الأتعاب إلى غاية مبلغ 2.250.000 دج[4].

يحدد النص كيفية دفع الأتعاب كالتالي: ثلاثون بالمئة في بداية الأشغال، وعشرون بالمئة بعد تسليم التقرير الخاص بالأشغال، ثلاثون بالمئة عند انتهاء الأشغال معاقب عليه

---

[1]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales,* op.cit, n° 317, p. 203.

[2]- المادة 2 من القرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006 المعدل والمتمم للقرار المؤرخ في 7 نوفمبر سنة 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، ج. ر. 14 جانفي 2007، العدد 4، ص. 18.:" يعدل سلم أتعاب محافظي الحسابات ويتمم حسب السلم الملحق بهذا القرار ".

[3]- المادة 4 من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المعدل والمتمم السابق الذكر. :" يحدد سلم الأتعاب المنصوص عليه في المادة 2 أعلاه، على العناصر الآتية:
1- المجموع الخام للموازنة السنوية ماعدا إعادة تقويم الاستثمارات مع زيادة مجموع عائدات الاستغلال كما حدده المخطط الوطني للمحاسبة باستثناء حسابات تحويل الأعباء (الحسابان رقم 75 و 78)
لا تتضمن الاستثمارات الخاصة المدرجة في الموازنة التي طرأت أو التي يمكن أن تطرأ لاحقا التقويمات القانونية.
2- عدد الساعات الضروري المقدر لأداء مهمة محافظ الحسابات كما ينص عليه القانون واعتمادا على الفقرة الأولى من هذه المادة.
3- مبلغ الأتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الساعات في الجزء المحدد في الفقرة 2 مضروبا في تكاليف التوقيت المحددة بمبلغ 500 دج ابتداء من السنة المالية 1994 ".

[4]-المادة 7 من نفس القرار. :" الأتعاب المحددة في السلم الملحق بهذا القرار لا تتضمن الرسوم، وحدها الأقصى الأقصى البالغ 2.250.000 دج يطابق عدد 4500 ساعة ".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

بتقرير المصادقة على الحسابات، وأخيرا عشرون بالمئة بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تكون قد وافقت على الحسابات موضوع التقرير[1].

وفي حالة تعدد محافظي الحسابات، فان مبلغ الأتعاب الإجمالي يقسم على عددهم[2]، ولقد تطرق التنظيم الجزائري إلى حالة وجود محافظان أو أكثر يؤديان أو يؤدون مهامهم في الرقابة لدى نفس الشركة. ففي هذه الحالة، فان مبلغ أتعاب هؤلاء المحافظين يتم الحصول عليه بحساب مبلغ أتعاب محافظ واحد مع زيادة نسبة عشرون بالمئة[3]، وإذا قام محافظ الحسابات بمهمته في الرقابة في شركة المساهمة الأم وعمله كذلك كمحافظ حسابات في الشركة الفرعية، فإنه يتقاضى زيادة على أتعابه باسم المؤسسة الأم 70 % من الأتعاب الناتجة عن السلم المطبق على الشركة الفرعية[4].

وقد حدد التشريع الجزائري سلم أتعاب محافظي الحسابات، والذي يتعين عليهم العمل به واحترامه في حدود المهام العادية الموكلة إليهم لأداء مهمتهم في الرقابة[5]، وتحسب هذه

---

[1]- المادة 8 من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المعدل والمتمم السابق الذكر.:" تدفع أتعاب محافظ الحسابات من مهامه العادية، بناء على تقديم بيانات الأتعاب، كما يأتي:
- 30 % عند بداية الأعمال،
- 20 % بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة،
- 30 % عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات،
- 20 % بعد اجتماع الجمعية العامة العادية ".

[2]- المادة 29 الفقرة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السالف الذكر:" في حالة تعدد محافظي الحسابات تدفع أتعاب كل واحد منهم بتقسيم المبلغ الإجمالي على عددهم ".

[3]- المادة 6 الفقرة الأولى من نفس القرار.:" يحدد الجدول المطبق على محافظ أو محافظي الحسابات عند تدخله (أو تدخلهم) سواء باسم المؤسسة الأم و/ أو المؤسسة الفرعية مبلغ الأتعاب كما يأتي:
1. عندما يكون محافظان أو أكثر للحسابات يعملان أو يعملون لمؤسسة نفسها، فان مبلغ أتعاب هؤلاء يساوي أتعاب محافظ واحد مع زيادة عشرين في المائة (20%).
- يتم الحصول على أتعاب كل محافظ للحسابات بقسمة هذا المبلغ على عدد المتدخلين ".

[4]- المادة 6 الفقرة 2 من نفس القرار.

[5]- المادة 2 من نفس القرار.: " يتقاضى محافظو الحسابات أتعابا عن الأعمال التي ينجزونها خلال السنة المالية، في اطار مهامهم العادية ومع احترام العنايات المهنية، يحسب مبلغها حسب السلم الملحق بهذا القرار ".
- وتجدر الإشارة إلى أن سلم الأتعاب المنصوص عليه في القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 السالف الذكر، قد عدل وتمم كما سبق القول بموجب القرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006 وفي المادة 2 منه.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الأتعاب حسب سلم الأتعاب الآتي[1]:

المبلغ الإجمالي الخام من الموازنة السنوية (الاستثمارات غير المعادة للتقويم وعائدات الاستغلال)	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب حسب كلم/دج (يحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات مبلغ 500 دج.)
أقل من 50 مليون دج	من 80 إلى أقل من 160	من 40 إلى أقل من 80
من 50 إلى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دج	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من 800 إلى أقل من 1.600 مليون دج	من 600 إلى اقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1.600 إلى أقل من3.200 مليون دج	من 760 إلى أقل من 1.030	من 380 إلى أقل من 515
من 3.200 إلى أقل من6.400 مليون دج	من 1.030 إلى أقل من 1.400	من 515 إلى أقل من 700
من 6.400إلى أقل من12.800مليون دج	من 1.400 إلى أقل من 1.800	من 700 إلى أقل من 900
من 6.400إلى أقل من12.800مليون دج	من 1.400 إلى أقل من 1.800	من 700 إلى أقل من 900
من12.800 إلى أقل من25.600 مليون دج	من 1.800 إلى أقل من 2.400	من 900 إلى أقل من 1.200
من 25.600 مليون دج يضاف إلى 2.400 ساعة نسبة % 2 أي 46 ساعة لكل حصة إضافية ب 5.000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4.500 ساعة	حد أقصى 4.500 ساعة	حد أقصى 2.250

[1]- المادة 2 من القرار المؤرخ في 6 ديسمبر 2006 الآنف الذكر. :" يعدل سلم أتعاب محافظي الحسابات ويتمم حسب السلم الملحق بهذا القرار ".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وقد نصت الأحكام التشريعية الجزائرية[1] على الاستثناءات التي يمكن أن ترد على تطبيق سلم الأتعاب الذي سبق ذكره[2]. وهي تتعلق بالمهام التي تخرج عن نطاق تطبيق هذا السلم[3]، ولم تقم هذه الأحكام بذكر نوعية هذه المهام على سبيل الحصر ولكن ذكرتها على سبيل المثال، ولقد أطلق عليها اسم المهام الخاصة الدقيقة، وهي تتمثل في إنشاء شركات فرعية لإسهام جزئي في الأصول، إدماج - انقسام مؤسسة، أداء مهام خاصة في رقابة حسابات الشركات الفرعية أو شركات المساهمة ومهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات.

يمثل السلم المنظم للعدد العادي لساعات العمل بحسب الشركة المراقبة دليلا توضيحيا ولا يفرض على محافظ الحسابات العمل به. ولذلك، فان الكثير من الأشخاص والشركات يتهربون من تطبيقه، وفي حالة تطبيقه يلاحظ أن خامات الأتعاب الموضحة تعد واسعة إذا ما تمت المقارنة بين السلم والعدد العادي لساعات العمل. وبالتالي، يفهم من ذلك أن مثل هذا التصرف يترك لمحافظ الحسابات مساحة تقديرية هامة.

لا شك أن سلم الأتعاب يساهم في مساعدة محافظ الحسابات من أجل تحديد عدد ساعات العمل الضرورية للقيام بمهامه. وقد حدد القانون حالات تجاوز هذا السلم عند القيام

---

[1]- المادة 3 الفقرة الأولى من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المعدل والمتمم السالف الذكر.:" يطبق سلم الأتعاب المذكور في المادة 2 أعلاه، على المهام العادية لمحافظ الحسابات التي يحددها القانون باستثناء المهام الخاصة الدقيقة التي توكلها الجمعية العامة للمساهمين مثل:

- إدماج – انقسام مؤسسة،
- إنشاء شركات فرعية لإسهام جزئي في الأصول،
- مهام محدودة وظرفية في مراقبة الحسابات،
- أداء مهام خاصة في رقابة حسابات الشركات الفرعية أو شركات المساهمة ".

[2]- المادة 3 الفقرة 2 من نفس القرار:" تحدد الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن هذه المهام الخاصة باتفاق مشترك بين الأطراف المعنية (المساهمين ومحافظي الحسابات)."

[3]- www. compta. online.com., D. DJERAD, Newsletter n° 4, *L'organisation de la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agrée en Algérie*, op.cit.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

بإجراءات الإخطار[1] وكذلك الاستثناءات الواردة عليه[2]. كما أن كلا من القانون والتنظيم قد سكتا عن الإجابة على هذا التساؤل، ولذلك لابد من الرجوع إلى مواقف السلطات المهنية. فقد اعتبرت لجنة اجتهادات المجلس الوطني أن النص القانوني المحدد للأتعاب لا يتعلق إلا بالأشغال التي تدخل ضمن المهمة العامة لمحافظ الحسابات، في حين ينظم هذا السلم أشغال لفحص الحسابات، وكذلك المراجعة النوعية المتعلقة بإحترام بعض التعليمات القانونية وحول المعلومات المختلفة المذكورة في القانون، كالوثائق السداسية أو التقديرية، المعلومات الموجهة للمساهمين، الاتفاقيات التنظيمية... .

من ثم، فإنه في وقت وضع محافظ الحسابات لبرنامج عمله، فذلك يقوده لوضع ميزانية لساعات العمل، التي تلزمه أن يأخذ بعين الإعتبار المراجعة النوعية التي سوف يجريها حول أسس معرفته بالشركة والالتزامات الخاصة التي تفرض عليه (دورية المعلومات التي يجب نشرها...). فبالنسبة للتدخلات المرتبطة بالمهمة العامة (إرسال الالتزامات القابلة للتصرف، فتح خيارات اكتتاب أو شراء أسهم ...)، وبما أنها لم تذكر في برنامج العمل السنوي، فإنها لا تدخل في إطار السلم المنصوص عليه، ويجب أن تشكل موضوع أتعاب مختلفة عن تلك الخاصة بالمهمة العامة.

ولقد مر سلم أتعاب محافظ الحسابات في التشريع الفرنسي بعدة تعديلات إلى غاية الوصول إلى السلم الحالي، الذي اكتفى بتبيان عدد ساعات محافظ الحسابات التي تعتبر " عادية " تبعا للحجم الاقتصادي لشركة المساهمة المراقبة[3] ، فقد نص هذا التشريع على أن عدد ساعات العمل الضرورية للعمل يجب أن تحدد تبعا للجدول الأتي[4]:

---

[1]- Art. R. 823-13 C. com. fr.: « Lorsqu'au cours de la procédure d'alerte l'appréciation par le commissaire aux comptes du caractère satisfaisant de la réponse des dirigeants ou des décisions prises par eux rend nécessaires des diligences particulières, le nombre d'heures prévu par le programme de travail peut être augmenté au plus d'un tiers.»

[2]- Arts. R. 823-16 et R. 823-17 C. com. fr.

[3]- E. GARAUD, Juriscl. com, *Commissaire aux comptes*, op.cit, n° 193, p. 45.

[4]- Art. R. 823-12 C. com. fr.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

Montant total du bilan et des produits d'exploitation et des produits financiers, hors taxes	Montant normal d'heures de travail
Jusqu'à 305 000 euros	20 à 35 heures
De 305 000 à 760 000 euros	30 à 50 heures
De 760 000 à 1 525 000 euros	40 à 60 heures
De 1 525 000 à 3 050 000 euros	50 à 80 heures
De 3 050 000 à 7 622 000 euros	70 à 120 heures
De 7 622 000 à 15 245 000 euros	100 à 200 heures
De 15 245 000 à 45 735 000 euros	180 à 360 heures
De 45 735 000 à 122 000 000 euros	300 à 700 heures

ترد على سلم الأتعاب استثناءات فقد نص التنظيم الفرنسي[1]، على أنه إذا كان عدد الساعات الضرورية لتطبيق برنامج عمل محافظ الحسابات يبدو مبالغا فيه أو غير كافي ، يمكن في هذه الحالة للطرف الأكثر استعجالا أن يعرض على رئيس اللجنة الجهوية، طلبا للخروج عن القاعدة المتمثلة في تطبيق فارق ساعات العمل في السلم الأتعاب التنظيمي. ولا بد أن يتضمن الطلب المقدم أولا طبيعة المهمة، عدد الساعات المقدرة بأنها ضرورية ودوافع الاستثناء المطلوب. ويدلي الطرف الآخر برأيه في ذلك، وعلى رئيس هذه اللجنة إصدار قراره خلال خمسة عشر يوما من الطلب ، ويمكن الطعن في هذا القرار أمام الغرفة الجهوية للآداب. وأخيرا لا يطبق هذا الإجراء إذا كان التجاوز في حدود ساعات سلم الأتعاب يشكل موضوعا لاتفاق مشترك بين الطرفين .

ولا يتضمن سلم الأتعاب التنظيمي العمل الإضافي الذي يقوم به محافظ الحسابات في إطار إجراء الإخطار[2]، مهمة المصادقة على الحسابات المدعمة والمهام المؤقتة الموكلة

[1]- Art. R. 823-14 C. com. fr.

[2]- Art. R. 823-13 C. com. fr.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

من قبل الشركة المراقبة بطلب من السلطة العمومية[1]. بهذا المعنى يجب أن يطبق سلم الأتعاب على البيان الذي يحدد عامة حجم الشركة المراقبة، موقعها الجغرافي وكذلك الصعوبة التقنية للمهمة. فتحدد الساعة ما بين 100 أورو و200 مئتي أورو، وعامة الجهات الباريسية والجهات الكبرى الجهوية، تطبق فيها مبالغ أكثر ارتفاع على الجهات المحلية.

إعتبر المجلس الوطني لمحافظي الحسابات بأنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يكيف برنامج عمله حسب نشاط الشركة من أجل تحديد ساعات التدخل الضرورية، أو أيضا عند وجود رقابة داخل الشركة أو إذا كانت هذه الأخيرة تلجأ إلى خبير محاسب. وبالتالي، فانه يبدو غير ضروري بعد المراجعة، أن يعيد محافظ الحسابات جميع المراقبات التي سبق القيام بها[2]. في حين يرى جانب من الفقه أن محافظ الحسابات يمكن أن يطلب زيادة في عدد ساعات التدخل في الحالات الآتية[3]:

- إذا كانت الرقابة الداخلية للشركة غير موجودة أو غير كافية،
- إذا وجدت اتفاقيات تنظيمية عديدة ومعقدة،
- عندما يكون للشركة عدد كبير من المؤسسات في الوطن وفي الخارج،
- إذا استلزم على محافظ الحسابات خلال بحثه اللجوء إلى خبراء[4]،
- إذا تجاوزت الممارسة الاجتماعية الواجب مراقبتها اثنتي عشرة شهرا.

إن الهدف من وضع سلم الأتعاب هو تفادي تدخل الشخص المعنوي المراقب بحرية كبيرة في تحديد الأتعاب الواجب دفعها للمراقب، وبدقة أكثر من أجل تفادي تجاوزات ساعات العمل التي تعتبر ضرورية لاداء المهمة.

---

[1]- Art. R. 823-16 C. com. fr.

[2]- Recommandation de la CNCC sur les honoraires du 17 avril 1986, n°30.

[3]- N. DHAINAUT-FAKIROFF, *Les prérogatives du commissaire aux comptes*, op.cit, n° 210, p. 102.

[4]- المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السالف الذكر:" لا يمكن محافظي الحسابات أن يعهدوا بالمهام المسندة إليهم إلى غيرهم. غير أنه يجوز لهم أن يستعينوا بأي خبير مهني آخر، على نفقتهم وتحت مسؤوليتهم ".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ولقد حذر المرسوم رقم 2010-131 المؤرخ في 10 جانفي 2010 المعدل لقانون أخلاقيات المهنة الفرنسي السابق الذكر، محافظي الحسابات من قبول الميزانيات الجد ضئيلة أو الغير متجانسة[1]، بتأكيده أن محافظ الحسابات لا يمكنه قبول درجة أتعاب بإمكانها المساس أو التقليل من نوعية الأشغال التي يقوم بها ، وأن عدم وجود تجانس بين مبلغ الأتعاب وأهمية الاجتهادات والمهام الواجب إتمامها يمس باستقلالية وموضوعية محافظ الحسابات. ففي النصوص التي تعالج هذه المسالة تظهر إرادة حتمية لتفادي الميزانيات الجد منخفضة، ورفض التغطيات المالية التي تبدو غير كافية من أجل الحفاظ على نوعية استقلالية وعدم تناسب المهنة .

ولابد أن يظهر مبلغ أتعاب محافظ الحسابات في حساب نتائج السنة المالية[2]، إضافة إلى ضرورة تمييز الأتعاب التي تقاضاها والمتعلقة بالرقابة الشرعية عن تلك المتعلقة بالنصائح وخدمات المصلحة التي تتضمن الواجبات المرتبطة مباشرة بمهمة الرقابة الشرعية للحسابات. ولكن هذه المعلومات لا تقدم إذا كانت الشركة مدرجة في محيط تدعيم و إذا تم ذكرها من قبل ملحق الحسابات المدعمة.

وقد نص التنظيم الفرنسي على وجوب تحديد أتعاب محافظ الحسابات في كل "وكالة" بدرجة كافية، حتى يتمكن هذا الأخير من ممارسة مهامه باستقلالية مادية حقيقية[3]، ولذلك، فإن نقص الأتعاب تعد وسيلة تستخدمها بعض الشركات من أجل منع محافظ الحسابات من الوصول إلى غايته أثناء قيامه بتدخلاته وبمهمته، أو من أجل دفعه إلى

[1]- Art. 31 C. fr. déont: « Le professionnel ne peut accepter un niveau d'honoraires qui risque de compromettre la qualité de ses travaux » et « que toute disproportion entre le montant des honoraires perçus et l'importence des diligences à accomplir affecte l'indépendance et l'objectivité du commissaire aux comptes ».

[2]- Décr. n° 2008-1487 du 30 décembre 2008 *relatif aux commissaires aux comptes*. V. aussi arts. R. 123-198 et art. R. 233-14 C. com. fr.

[3]- Art. 6. al. 1 C. fr. déont. (Décr. n° 2010-131 du 10 février 2010 modifiant le code de déontologie de la profession du Commissaire aux comptes, J.O.R.A du 12 février 2010, p. 3, texte 9): « Les honoraires facturés au titre d'une mission légale ne doivent pas créer de dépendance financière du commissaire aux comptes à l'égard de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés ou d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle."

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الاستقالة[1]، في هذا المجال يحث قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي على عدم قبوله درجة أتعاب بإمكانها المخاطرة بنوعية أعماله، ويطالب هذا القانون أن تكون لأتعابه علاقة مع أهمية الاجتهادات المطالب بها (مع الأخذ بعين الاعتبار حجم، طبيعة وتعقيدات أعمال الشركة). بالمعنى المعاكس، فإن عدم التوازن الكبير بين مبلغ الأتعاب المتلقى وأهمية المهام التي يقوم بها محافظ الحسابات يؤدي إلى المساس باستقلالية وموضوعية محافظ الحسابات.

كان من الضروري السماح لمحافظ الحسابات بتأمين توسيع مهامه وسلطات تدخله، وذلك نظرا للأهمية الجديدة التي منحت له، لهذا الغرض قرر المشرع حماية أتعاب هذا الأخير وعدم تركها لتقدير الشركة المراقبة وحدها، فأخضع تحديد هذه الأتعاب للاتفاق المشترك بين محافظ الحسابات وبين الشركة.

وللتذكير، فان النص القانوني يبين جليا أن أتعاب محافظ الحسابات يتحملها الشخص أو الهيئة الذي كلف بمراقبة حساباتها، وهي من اختصاص القانون التجاري. فالأحكام التنظيمية للقانون التجاري[2] تبين كيفيات تحديد أتعاب محافظ الحسابات وفض النزاعات المتعلقة بها. وبالرغم من كون أن محافظ الحسابات يعد مهنيا حرا، فإنه ليس بإمكانه تحديد أتعابه بكل بحرية. ولكن الأتعاب لم يحددها القانون بطريقة جبرية، فقد ترك لمحافظ الحسابات بعض حرية التصرف من أجل تقدير ساعات العمل الضرورية لإتمام برنامج عمله و كذلك في تحديد بيانات أسعاره، ولكن تمارس حرية التقدير النسبية بحدود، في حالة التفاوض مع الشخص أو الهيئة المكلف بمراقبة حساباتها في سوق يكثر فيه التنافس.

ينتج مبلغ أتعاب محافظ الحسابات نظريا عن ضرب المنتج في حجم ساعات العمل مقسمة على مجموع بدل الأتعاب. إلا أن محافظ الحسابات يتمتع ببعض السلطة التقديرية سواء في تحديد حجم الساعات الضرورية لتدخلاته وكذلك تلك المتعلقة بمبلغ بدل الأتعاب.

---

[1]- N. DHAINAUT-FAKIROFF, *Les prérogatives du commissaire aux comptes*, op.cit, n° 177, p. 88. : « …D'ailleurs, il est noté que l'insuffisance de la rémunération est un moyen utilisé par certaines sociétés, personnes et entités pour éviter que le commissaire aux comptes ne puisse aller jusqu'au bout de ses investigations et de sa mission ou encore pour l'inciter à démissionner… », v. aussi ; A. LEPARMENTIER, *« Commissaire aux comptes : mission impossible »,* Option finance mars 1993, n° 252, p. 6-9.

[2]- Spéc. arts. R. 823-10 à R. 823-20 C. com. fr.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وتحدد ساعات العمل من جهة من طرف محافظ الحسابات أثناء قيامه بوضع برنامج لعمله، الذي يعتبر أساسيا لتحديد ساعات العمل الخاصة بتدخلاته الضرورية. ومن جهة أخرى، فان القانون هو الذي يقوم بهذا التحديد مع ترك بعض الحرية لمحافظ الحسابات.

إن سلم الأتعاب المنصوص عليه في التشريع الفرنسي لا يطبق على بعض المهام وعلى بعض الأشخاص. ولذلك فانه يرد عليه استثناء، إضافة إلى أن مجرد الاتفاق بين الطرفين يعد كافيا للخروج عن تطبيقه. ولقد نص المشرع الفرنسي بأن سلم الأتعاب التنظيمي لا يطبق على كل وظيفة أو مهمة المصادقة على الحسابات المدعمة، المهام الخاصة بالمراجعة الممارسة لحساب الشركة في الشركات المعنية بالتدعيم أو المقرر لذلك، النشاطات المهنية المكملة الممارسة في الخارج، والمهام المؤقتة ذات الموضوع المحدد والتي تدخل في إطار وظائف محافظ الحسابات والمكلفة من طرف الشركة بطلب من السلطة العمومية (مثال: الهيئة المكلفة بالأسواق المالية[1]). وبالتالي، فإن أتعاب هذه النشاطات أو المهام لا تدخل في نطاق سلم الأتعاب، ولكنها تحدد عن طريق اتفاق مشترك بين محافظ الحسابات ومسيري الشركة (أو السلطة العمومية التي طالبت بهذه المهمة).

من المحتمل أن يكون النص التنظيمي القانوني المعدل[2] ذو محتوى معادل بما أن طابع إبعاد هذه المهام الذي يبدو أنه مؤسس حول تعقيدات تكييف حجم ساعات العمل الضرورية في نظر الطبيعة الخاصة للمهام المعنية، يجيب عن حقيقة لا تتغير.

وبالرجوع إلى الفقه، يلاحظ أن الاستثناءات عن تطبيق سلم أتعاب تظهر صراحة[3]. نتيجة لذلك، فإن كل النشاطات، المهام والتدخلات التي لا تدخل في إطار برنامج العمل تشكل استثناءات على تطبيق سلم الأتعاب.

---

[1]- Autorité des marchés financiers (AMF).

[2]- Art. R. 823-16 C. com. fr.

[3]- Comité des diligences du Conseil national des commissaires aux comptes: « Concernant l'intervention connexe à la mission générale, l'émission d'obligations convertibles, l'ouverture d'option de souscription ou d'achats d'actions … », celles-ci n'étant pas comprises dans le programme de travail annuel, n'entrent pas dans le cadre des dispositions de l'article 120 du décret. Elles doivent donc faire l'objet d'une rémunération distincte de celle de la mission générale ».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

كما أن الموقف الصريح الذي اتخذه المجلس الوطني لمحافظي الحسابات في فرنسا، يجعل المهام المرتبطة بالمهمة العامة تخرج عن نطاق تطبيق سلم الأتعاب.

وبالتالي، يبدو أن تدخلات محافظ الحسابات المرتبطة على سبيل المثال بالتوزيع على الأرباح، بزيادة أو نقصان رأس المال، باختبار الحساب التقديري، بإلغاء الأفضلية في حق الاكتتاب، بإرسال الالتزام القابل للتصرف أو القابل للمبادلة، بأسهم أو مع سندات اكتتاب أسهم أو بتحويل الشركة، كل هذه التدخلات لا تدخل في مجال تطبيق سلم الأتعاب.

يستنتج مما سبق أن كل هذه المهام تشكل استثناءات على تطبيق هذا السلم، وأتعاب هذه الأخيرة تحدد باتفاق بين الطرفين، ماعدا تلك المتعلقة بالمهمة.

المبحث الثاني: أنواع النزاعات في مجال الأتعاب وكيفية حلها

بما أن محافظ الحسابات يتقاضى أتعابه من قبل شركة المساهمة التي يتولى مراقبة حساباتها، فان النزاعات المتعلقة بهذه الأتعاب تقع بين محافظ الحسابات وهذه الشركة[1].

المطلب الأول: النزاعات المتعلقة بتحديد الأتعاب

نص التنظيم الجزائري[2]، على أنه في حالة عدم إتفاق محافظ الحسابات مع شركة المساهمة التي يراقب حساباتها على مبلغ الأتعاب، ففي هذه الحالة يعرض الطرفان النزاع أمام مجلس النقابة، بناء على اتفاق مشترك بينهما[3]. ولكن لم يحدد القانون الجزائري نوعية النزاعات المتعلقة بالأتعاب، ولم يفرق بين النزاعات المتعلقة بمبلغ حجم ساعات العمل وتلك الخاصة بمبلغ الأتعاب، ولكنه اكتفى بذكر كيفية حل النزاعات المتعلقة بالأتعاب بصفة

---

[1]- Art. R. 823-18 al. 1 C. com. fr.

[2]- المادة 31 من المرسوم رقم 96-136 السالف الذكر.:" في حالة حدوث نزاع حول مبلغ مقابل الأتعاب المستحقة لأعضاء النقابة أو كيفيات دفعه، يجوز أن يطلب أطراف النزاع، بناء على اتفاق مشترك بينهم تحكيم مجلس النقابة، وفي حالة عدم حصول مصالحة ودية بينهم، يمكنهم رفع دعوى لدى الهيئات المختصة ".

[3]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op.cit, n° 317, p. 203.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

عامة. وتجدر الإشارة إلى أن الأحكام التنظيمية الجزائرية قد أكدت بأن نقص الأتعاب بالنظر إلى المهمة المقبولة، لا يبرر عدم احترام الالتزامات المهنية[1].

يدور موضوع هذه النزاعات في التشريع الفرنسي عموما، حول مبلغ حجم ساعات العمل أو الأتعاب، دفع هذه الأخيرة أو تسديد المصاريف ويختلف الاختصاص القضائي لفض هذا النوع من المنازعات بحسب طريقة النزاع، ويكون موضوعا لإجراء دقيق للمشاكل المرتبطة بمبلغ الأتعاب[2].

يتضمن نظام الشريعة العامة استثناءات، وذلك عندما يقوم محافظ الحسابات بإجراء الإخطار الذي يتطلب اجتهادات خاصة، عدد الساعات المقرر من طرف برنامج العمل لا يمكن أن يزيد لأكثر من الثلث[3]، وفي بعض الشركات يحدد مبلغ الأتعاب بالإتفاق المشترك بين الأطراف وخاصة الشركات التي تصدر قيما منقولة في سوق منظم.

لقد تم فصل القضاء في عدم إمكانية الشركة الاعتراض على استثناءات عدم التنفيذ لمحافظ الحسابات[4]. أما فيما يتعلق بالنزاعات المتعلقة بأتعاب مصاريف التنقل والإقامة، فإنها تخضع لنفس إجراءات التسوية و التي تعد من اختصاص المحاكم العادية.

المطلب الثاني: كيفية فض النزاعات المتعلقة بالأتعاب

يخضع هذا النوع من النزاعات إلى إجراء خاص، إذ نصت الأحكام التنظيمية الجزائرية على أنه في حالة عدم إتفاق محافظ الحسابات مع شركة المساهمة التي يراقب حساباتها على مبلغ الأتعاب[5]، ففي هذه الحالة يعرض الطرفان النزاع أمام مجلس النقابة، بناء على اتفاق مشترك بينهما، بحيث يقوم المجلس بمحاولة المصالحة بين الطرفين، ولكن

[1]- المادة 28 الفقرة 3 من المرسوم رقم 96-136 السالف الذكر.:" لا يمكن أن يبرر عدم كفاية مقابل الأتعاب بالمقارنة مع المهمة المقبولة، بأية صفة كانت، عدم احترام الإجراءات المهنية ".

[2]- Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, *Sociétés commerciales*, op.cit, n° 12981, p. 757.

[3]- Art. R. 823 -13 C.com. fr.

[4]- Paris, 10 mars 2006, Bull. Joly soc. 2007, p. 1003, note Barbiéri.

[5]- المادة 31 من نفس المرسوم.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

لم يتم تحديد كيفية حصول إجراء المصالحة ولا الأشخاص الذين يحق لهم حضور الجلسة التي تجرى فيها المصالحة. وفي حالة فشل محاولة المصالحة، نص التنظيم على أنه يمكن للطرف المعني بالنزاع أن يرفع الدعوى أمام المحكمة المختصة إقليميا[1]، ولكنه لم يتم تحديد أجل رفع الدعوى بعد فشل محاولة المصالحة، وبما أن النزاع ذو طبيعة تجارية، فان الدعوى ترفع أمام القسم التجاري المختص الذي يقوم بالنظر في القضية، ثم يصدر حكمه الذي يمكن أن يكون محلا للاستئناف من قبل الطرف الذي يهمه الأمر وفقا لطرق الطعن العادية المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري، والتي تقدر بأجل شهر واحد، وتسري هذه المهلة ابتداء من تاريخ تبليغ الحكم[2]، وحكم الاستئناف الصادر يكون بدوره قابلا للطعن بالنقض أمام المحكمة العليا.

أما فيما يخص التشريع الفرنسي، فإذا وقع نزاع بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة التي يراقب حساباتها على مبلغ الأتعاب، يعرض الطرف الذي يهمه الأمر القضية على رئيس اللجنة الجهوية للأخلاق، بحيث يسعى هذا الأخير كتابيا لمحاولة للصلح بين الطرفين[3]. في حالة فشل هذه المحاولة خلال شهر من إرسال الطلب[4] يكون للطرف المستعجل أجل خمسة عشر يوما ابتداء من مرور مهلة شهر لعرض النزاع أمام الغرفة الجهوية للأخلاق، وذلك عن طريق رسالة موصى عليها مع طلب العلم بالوصول[5].

---

[1]- المادة 12 من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المعدل والمتمم السالف الذكر:" يجب أن يسوى أي خلاف بين الأطراف تسوية ودية وفي حالة فشل ذلك يعرض على المحكمة المختصة إقليميا."

[2]- أنظر المادة 336 الفقرة الأولى من القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج. ر. 23 أبريل 2008، العدد 21، ص. 4.:" يحدد أجل الطعن بالإستئناف بشهر واحد (1) ابتداء من تاريخ التبليغ الرسمي للحكم إلى الشخص ذاته".

[3]- Paris, 20 janvier 1999, Versailles, 15 octobre 1997, RTD com. 1999, p. 433, obs. Champaud et Dane.

[4]- لقد كان أجل المصالحة في التشريع الفرنسي سابقا خمسة عشر يوما، وبصدور المرسوم 2005-599 في 27 مايو 2005 أصبح الأجل يقدر بشهر كامل.
- V. En ce sens ; N. DHAINAUT-FAKIROFF, *Les prérogatives du commissaire aux comptes*, op.cit, n° 202, p. 92. :« Le professeur BARBIÉRI considère que ce nouveau délai est un délai de foclusion (en l'bsence de saisie de la chambre régionale dans les quinze jours (délai porté à un moi par décret du 27 mai 2005) ».

[5]- Com., 18 mai 2005, Bull. Joly soc. 2005, p. 1341, note Granier, Paris, 17 décembre 1996, Bull. Joly soc. 1997, p. 229, note Barbiéri.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ويقوم الكاتب بإبلاغ قرار الغرفة للذين يهمهم الأمر[1]، حسب نفس الطريقة، أي عن طريق رسالة موصى عليها مع طلب العلم بالوصول. ويمكن للطرفين استئناف هذا القرار أمام المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات خلال أجل شهر ابتداء من تبليغ القرار[2]. وهذا القرار بدوره يمكن أن يكون موضوعا للإحالة على النقض[3]، وذلك بمبادرة من أحد الطرفين، أو من القاضي المكلف من الوزارة العمومية[4]. ولا يمكن لمحافظ الحسابات القيام باعتراض جديد أمام الغرفة الجهوية إذا ما استنفذت جميع الإجراءات وكذلك طرق الطعن، إضافة إلى أن محاكم النظام القضائي غير مختصة لمعرفة هذا النوع من النزاعات[5].

تجدر الإشارة إلى أن القانون الفرنسي[6] لم يحدد كيفية حصول إجراء المصالحة التي يقوم بها رئيس الغرفة الجهوية، ولهذا الغرض قامت لجنة الدراسات القانونية للمركز الوطني لمحافظي الحسابات بإعطاء بعض التوضيحات بخصوص الأشخاص الذين يسمح لهم بالمشاركة في إجتماع المصالحة، أو هؤلاء الذين يمكن سماعهم من قبل رئيس الغرفة[7]، الغرفة[7]، بحيث أن هذه اللجنة أكدت أنه من صالح هذا الأخير بأن يحاط بآراء الأشخاص الذين بإمكانهم مساعدته لإنجاح مهمته، كما يحق لمحامي الطرفين حضور الاجتماع، فتدخلاتهم يمكن أن تكون ذات أهمية إذا ما لم يتم القيام بالتحويل، وذلك في حالة نجاح

---

[1]- Art. R. 823-18 C.com. fr.

[2]- Art. R. 823-19 C.com. fr.

[3]- Trib. confl., 16 mai 1994, Rev .soc. 1994, p. 784, Bull. CNCC 1995, p. 91, note Ph. Merle.

[4]- Art. R. 823-20 C. com. fr. (Modifié par décret n°2008-484 du 22 mai 2008, art. 22).:« La décision rendue par le Haut Conseil en matière d' honoraires peut faire l' objet d' un pourvoi devant la Cour de cassation à l' initiative des intéressés ou du magistrat chargé du ministère public, dans les conditions fixées aux articles 612 et suivants du code de procédure civile ».

[5]- Lyon, 15 mars 2001, Bull. CNCC n° 122 juin 2001, pp.280-282, note Ph. Merle.

[6]- Art. R. 823-18 C. com. fr.

[7]- Bull. CNCC n° 135, septembre 2004, E.J 2004-88, § 125, p. 543-544 et Bull. CNCC n°137, n°137, mars 2005, E.T. 2004-195, n° 27, p. 121. :(A tout intérêt à s'entourer des avis de toutes les personnes qui peuvent être utiles au succès de sa mission (…) rien n'interdit la présence des avocats des parties. Leur intervention pourra même être précieuse pour la mise au point d'une transaction, si la tentative de rapprochement aboutit).

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

المصالحة. في حين اعتبرت هذه اللجنة أن الرئيس بإمكانه سماع الخبير المحاسب للشركة المعنية من أجل إعطاء معلومات حول النزاع المعروض، ولكن يجب أن يكون هذا الإجراء بحضور الطرفين.

وأخيرا، وحتى إذا كان من المستحسن حضور الممثل القانوني للشركة بنفسه لجلسة محاولة الصلح، غير أنه بإمكانه تفويض مديره الإداري أو المالي، عضو المديرية العامة، أو أيضا إطار أجير مكلف بالعلاقات مع محافظ الحسابات.

إذا لم يدفع لمحافظ الحسابات أتعابه، فإنه بإمكانه اعتبار أنه لم يعد من واجبه القيام بمهمته بحيث اعتبر أنه في مثل هذه الظروف لم يرتكب محافظ الحسابات خطأ يبرر عزله، إذ أنه كان يوجد أمام استحالة مادية لمتابعة مهمته[1].

ولقد اعتبر جانب من الفقه الفرنسي[2] بأن محافظ الحسابات الذي لم تدفع له أتعابه للسنة المالية السابقة، لا يلزم بممارسة وظيفته للسنوات المالية التالية. كما نص التنظيم الجزائري[3] على أن ذهاب محافظ الحسابات لا يكون من رغبته، أي ليس من الممكن أن يقوم محافظ الحسابات الذي لم يتقاضى أتعابه بتقديم استقالته فجأة دون أن يقدم أي احتجاج.

إن القضاء العادي هو وحده المختص للفصل في حالة حدوث نزاع ناتج عن عدم الاتفاق بين محافظ الحسابات والشركة التي يراقبها، حول مبلغ الأتعاب[4]، في حين تختص جهات الشريعة العامة في معرفة دعاوى سداد الأتعاب التي لم يحتج على مبلغها[5].

---

[1]- Trib. Com. Paris. ord. réf, 7 octobre 1986, Bull. CNCC n° 64, décembre 1986, p. 442.

[2]- A. MIKOL, P. le DELVAILLE, C. HEBERT et H. STOLOWY, *Révision, évolution, contrôle interne(le commissaire aux comptes et les missions de révision)*, 3ème éd. 2004, p. 68.

[3]- المادة 36 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.: " يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يحترم إشعارا مسبقا مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة ، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية ."

[4]- Com., 16 décembre 1997, Bull. civ. IV, n°349, RTD com. 1998. p. 165, v. aussi, C. Champaud et D. Danet, Rev.soc. 1998, p. 74, note Y. Guyon.

[5]- Paris, 18 mai 1999, Bull. Joly soc. 1999, p. 853, note J.F Barbiéri, Rev soc. 1999, p. 658, obs. Y. Guyon, Dr. soc. 2000, n°7, obs. Y. Chaput, Bull. CNCC 1999, p. 670, note Ph. MERLE.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وقد أكدت محكمة النقض الفرنسية، أنه عندما تستمر مهمة مصادقة محافظ الحسابات بعد حكم الإفتتاح لإجراء جماعي، فان الأتعاب التي تمثل خدمات منتهية قبل هذا الحكم، هي وحدها تستفيد من أولوية السداد[1].

إن مسألة معرفة ما إذا كان تحصيل أتعاب محافظ الحسابات يستفيد من أولوية مصاريف القضاء أو لا، بالنسبة لدوره أثناء قيامه بإجراء الإخطار، فقد كان موضوعا للنقد، ولكن القضاء يجيب عامة بطريقة سلبية[2]، ولقد اتخذ نفس الموقف بالنسبة لموضوع أولوية الحفاظ على الشيء[3]، حيث أنه اعتبر أن أتعاب محافظ الحسابات بإمكانها أن تكيف على أنها مصاريف للقضاء، إذا ما تم الافتراض أن محافظ الحسابات يحرك إجراء الإخطار في وقت مبكر، مع السماح كذلك بوقاية الشركة وأصولها من أجل صالح مجمل الدائنين. ولكن يجدر بمحافظ الحسابات أن يقيم الدليل على الحفاظ على الأصول من أجل الصالح المشترك للدائنين، لأن هذا الدليل لا يستطيع أن ينتج عن القيام بإجراء الإخطار وحده.

لقد أعطى المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات رأيه[4] حول إمكانية استقالة محافظ الحسابات في حالة عدم تقاضيه أتعابه من قبل الشركة، بأنه بإمكان محافظ الحسابات الاستقالة من وظيفته ولكن بشرط استيفاء جميع الطرق القانونية للحصول على أتعابه، أي أن يكون قد عرض النزاع أمام الغرفة الجهوية للأخلاق بعد فشل محاولة الصلح التي قام بها رئيس اللجنة الجهوية للأخلاق، أن يكون قد قام باستئناف قرار هذه الغرفة أمام المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات وأخيرا، قيامه بنقض القرار بنفسه أو من طرف القاضي المكلف من النيابة العامة.

---

[1]- Com., 2 octobre 2001, Bull. civ. IV, n° 157, D. 2001, 3118, obs. A. Lienhard, JCP E. 2002. p. 177, note F. Pasqualini, Bull. Joly soc. 2002, p. 39, note D. Vidal.

[2]- Colmar, 12 janvier 1999, Rev. soc. 1999 .p. 873, obs. Y. Guyon ; Aix-en- Provence, 21 décembre 1972, D. 1973, p. 409, Rev. soc. 1983, p. 472.

[3]- Colmar, 2 mars 1999, Rev. soc. 1999, p. 873, obs. Y. Guyon , Bull. Joly. soc. 2000, p. 45, note J.-F. Barbiéri.

[4]- www.Crcc-paris.fr , Avis Haut commissariat aux comptes, *Non paiement des honoraires du C.A.C*, 19 août 2009.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

كما قام المجلس بإعطاء رأيه[1]، في إمكانية محافظي الحسابات أن يحرر فاتورة حساب أتعاب للهيئة التي يراقب حساباتها، تتعلق بالوقت الذي قضوه من أجل سماعهم من قبل الجهاز المالي في إطار تعلم تعليمات عقابية، وكذلك ذلك الوقت الذي قضوه من أجل تحضير الجلسة.

[1]- www.h3C.org. Avis rendus par le Haut commissariat aux comptes, *Facturation d'honoraires complémentaires*, 14 janvier 2010.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفصل الثاني: انتهاء وظائف محافظ الحسابات

كمبدأ عام، تنتهي وظائف محافظ الحسابات في شركة المساهمة بانقضاء مدة وظائفه[1]، ولكن حدوث وقائع مختلفة قد يؤدي إلى الإنقاص من هذه المدة. إن البعض من هذه الأسباب تنتج عن طبيعة الأشياء كحلول الأجل، الوفاة وعدم تجديد العهدة، إضافة إلى وجود أسباب أخرى كالرد والعزل، التي تفترض فتح إجراء خاص من قبل الشركة. وأخيرا يفترض الانتهاء من الوظائف إعلام كل شخص يهمه الأمر، أي احترام شكليات الإشهار المقررة لجعل هذا الانتهاء ساري المفعول.

المبحث الأول: الأسباب التقليدية لانتهاء وظائف محافظ الحسابات

سميت الأسباب التي تؤدي إلى انتهاء وظائف محافظ الحسابات بالتقليدية، لأنه متعارف عليها من قبل تشريعات عديدة، كما يطلق عليها أيضا إسم الأسباب الكلاسيكية، يتعلق الأمر بعدة أسباب وهي عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات، وفاته، استقالته وأخيرا رده. يتضمن كل سبب أحكاما خاصة به، وكل منها له إجراءات يتعين على المعنيين بالأمر إتباعها.

المطلب الأول: عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات والوفاة

يعد كل من عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات والوفاة من الأسباب التقليدية لانتهاء وظائف هذا الأخير في شركة المساهمة، ففيما يتعلق بعدم تجديد العهدة، وبما أن وظائف محافظ الحسابات تقدر في التشريع الجزائري بثلاث سنوات وبست سنوات في التشريع الفرنسي، فإذا انتهت هذه المدة ولم يتم تجديد مدة وظائفه، ففي هذه الحالة فإن وظائفه تنتهي بمجرد انتهاء مداولات الجمعية العامة التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة في التشريع الجزائري، أما في التشريع الفرنسي فإن مهام هذا الأخير تنتهي بعد مداولات

[1]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales,* t. 1, *Les règles communes, La société en nom collectif, La société en commandite simple,* op.cit, n° 319, p. 204.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الجمعية العامة التي تفصل في حسابات السنة المالية السادسة، أما فيما يخص وفاة محافظ الحسابات، فإن وظائفه تنتهي بمجرد وفاته، وتختلف الأحكام الخاصة بكل سبب باختلاف التشريعين الجزائري والفرنسي وذلك بحسب طبيعة كل سبب.

الفرع الأول: عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات

بما أن مدة عهدة وظائف محافظ الحسابات قد حددت في التشريع الجزائري بثلاث سنوات، وبست سنوات في التشريع الفرنسي. فإن مهام هذا الأخير تنتهي بمداولات الجمعية العامة التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة في التشريع الجزائري[1]، أما في التشريع الفرنسي فإن مهام هذا الأخير تنتهي بعد مداولات الجمعية العامة التي تفصل في حسابات السنة المالية السادسة. وفي التشريعين يكون لشركة المساهمة الحرية إما في تجديد عهدة محافظ الحسابات أو إنهاء مهامه، وتكون شركة المساهمة التي يراقب محافظ الحسابات حساباتها حرة في عدم تجديد مدة العهدة التي قد انتهت.

وقد قام المشرع الجزائري[2] بذكر حالة لا يمكن خلالها تجديد عهدة محافظ الحسابات، وذلك عند عدم مصادقة هذا الأخير على حسابات شركة المساهمة التي يراقب حساباتها خلال سنتين ماليتين متتاليتين، وهنا يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

كما نص التشريع الجزائري[3] على أنه بإمكان محافظ الحسابات عند انتهاء مهامه أن يقدم اقتراحا للجمعية العامة، يتضمن هذا الاقتراح عدم تجديد وكالته ويتعين على الجمعية

---

[1]- المادة 715 مكرر 7 الفقرة الأولى ق.ت.ج.:" يعين مندوبو الحسابات لثلاث سنوات مالية، وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة ".

[2]- المادة 27 الفقرة 3 و4 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر.:" في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.
- وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات ".

[3]- المادة 715 مكرر 5 ق.ت.ج. :" عند انتهاء مهام مندوب الحسابات، يقترح على الجمعية العامة عدم تجديد عضويته ويجب على الجمعية العامة سماعه."

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

العامة في هذه الحالة قبول طلبه والعمل به، أي عدم تجديد مدة عهدته وبالتالي يتعين على هذه الأخيرة تعيين محافظ حسابات جديد[1].

وكما سبق القول، ففيما يتعلق بتعيين محافظ الحسابات الإضافي من طرف الجمعية العامة العادية ليحل محل محافظ الحسابات الأصلي في حالات معينة كحالة عدم تجديد عهدة المحافظ الأصلي، أو إصابة هذا الأخير بمانع، أو إغفال الجمعية العامة تعيين محافظ أصلي جديد ...، فإن المشرع الجزائري لم يتطرق إلى هذا الأمر بالرغم من أهميته[2] المتمثلة في التقليل من اللجوء إلى التعيينات القضائية التي تعد استثنائية ومكملة لمبدأ التعيين من قبل الجمعية العامة العادية الذي فيه حماية أكثر لمصالح المساهمين.

وذلك على خلاف المشرع الفرنسي الذي نص على تعيين محافظي حسابات احتياطيين ليحلوا بقوة القانون محل محافظي الحسابات الأصليين، إذا أصبحوا عاجزين عن القيام بمهامهم قبل الشركة لأي سبب من الأسباب، وهذا ما أدى إلى الإنقاص من أهمية هذا الطريق القضائي[3].

تنتهي عهدة محافظ الحسابات في القانون الفرنسي بمجرد نهاية مداولات الجمعية العامة التي تفصل في حسابات السنة السادسة. ويكون لشركة المساهمة التي يراقب محافظ الحسابات حساباتها كامل الحرية في عدم تجديد الوكالة التي قد انتهت[4]، دون أن يكون مقررا إحلال محافظ الحسابات الإضافي محل المحافظ الذي انتهت وكالته. ويتعين في هذه الحالة إما تجديد وكالة محافظ الحسابات السابق وإما تعيين محافظ حسابات جديد. كما أنه ليس لشركة المساهمة أن تبرر سبب عدم تجديدها وكالة محافظ الحسابات[5]، إضافة إلى أن

---

[1]- سعيد بوقرور، محافظ حسابات شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، المقال السالف، رقم 35، ص. 66.

[2]- دحو مختار، صلاحيات الجمعية العامة العادية في شركة المساهمة، المذكرة السابقة، ص. 91.

[3]- Art. L. 823-1 al.2 C. com. fr.: « Un ou plusieurs commissaires aux comptes suppléants, appelés à remplacer les titulaires en cas de refus, d'empêchement, de démission ou de décès sont désignés dans les mêmes conditions ».

[4]- D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes,* rép. Dalloz, 2008, n° 208, p.30.

[5]- FRANCIS LEVEBVRE, op.cit, n° 12830, p. 840.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

القانون الفرنسي لا يفرض أي نص يلزم بتبرير القرارات التي ترمي إلى تغيير محافظ الحسابات[1]. وتجدر الإشارة إلى أن محافظ الحسابات يبقى في مهامه في الفترة الموجودة بين إقفال السنة المالية السادسة وإنعقاد الجمعية العامة لتقوم بالفصل في حسابات السنة المالية السادسة، ويمكن أن تتجاوز هذه المدة الستة أشهر في حالة تأجيل مداولات الجمعية. ولا يكلف محافظ الحسابات في هذه الفترة بواجب تدخل خاص، وذلك لأن مهمته لا تتضمن المصادقة على السنة المالية السابعة بما أنه لم يتم تجديد عهدته، وينتج عن ذلك مشكل استمرارية المهمة الشرعية و تتابع البدء في المهام، والذي لم تسمح النصوص الفرنسية الراهنة بمعالجته في حالة عدم تجديد الوكالة. وعند الإقتضاء، يجب أن يقوم محافظ الحسابات بكل مهمة مرتبطة بحدث تم وقوعه داخل شركة المساهمة أو بقرار اتخذته هذه الأخيرة (مثل: إجراء الإخطار، الكشف،...).

لا يحق للجمعية العامة أن تقرر مسبقا عدم تجديد مدة وظائف محافظ الحسابات وتعيين مهني جديد. وتعد هذه المداولة باطلة لخرق النصوص المتعلقة بتعيين محافظي الحسابات والتي تعد من النظام العام، أو بالأحرى لا تستطيع الجمعية العامة أن تنهي مسبقا عهدة محافظ الحسابات المعين بطريقة قانونية وتحل محله محافظ جديد، ولا ينتج عن ذلك فقط بطلان هذه المداولة وجميع مداولات الجمعيات السابقة. بل يوجد في هذه الحالة عرقلة ذات طبيعة تؤدي إلى قيام المسؤولية الجزائية للمديرين في حالة اعتراضهم في أساس هذه المداولة على متابعة المعني بالأمر لوظائفه.

وتجدر الإشارة إلى أنه من غير الممكن استبعاد التزام مراجعة الحسابات عند عدم إمكانية تجديد وكالة محافظ الحسابات الشخص الطبيعي، بسبب تعاقب الالتزام الذي يفرضه عليه القانون[2].

---

[1]- Rép. Fouqueteau : AN 16-7-1977, p. 4750.

[2]- Art. L. 822-14 C. com. fr. :« Il est interdit au commissaire aux comptes, personne physique, ainsi qu'au membre signataire d'une société de commissaires aux comptes, de certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes des personnes et entités faisant appel public à l'épargne.
- Cette disposition est également applicable aux personnes et entités visées à l'article L. 612-1 et aux associations visées à l'article L. 612-4 dès lors que ces personnes font appel à la

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

في حالة عدم تجديد وكالة محافظ الحسابات، فان قيام الجمعية العامة العادية بالفصل في حسابات السنة السادسة يؤدي إلى انتهاء وظائف هذا الأخير، وهذا ما ينتج عنه منعه من التدخل ابتداء من هذا التاريخ وبأي شكل من الأشكال بصفة محافظ حسابات للشركة. وبالأخص لا يكون بإمكانه التعبير عن رأي جديد حول حسابات السنة السادسة بإصدار تقرير معدل، والذي يتم إخضاعه للجمعية الأقرب انعقادا[1].

ولقد نص كل من قانون علم الأخلاق المهنية الفرنسي[2] وقانون أخلاقيات المهنة الفرنسي[3]، على أنه في حالة عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات الذي إنتهت المدة القانونية لوظائفه، ففي هذه الحالة فإنه يجب على محافظ الحسابات الذي يلحق المحافظ الأول بصفة محافظ أصلي أن يقبل تعيينه أولا وأن يتأكد من قبل زميله السابق أن سبب عدم تجديد وكالة هذا الأخير ليس مبررا بإرادة الشركة التي يراقب حساباتها في خرق الالتزامات القانونية. ويفرض نفس الالتزام على محافظ الحسابات الإضافي الذي يدعى للحلول محل محافظ الحسابات الأصلي الذي استقال أو الذي تعرض لمانع، وذلك قبل التاريخ العادي لانتهاء وظائفه.

---

générosité publique. », v. aussi ; art. 42-2 Comp. Direct. n° 2006/43/CE du 17 mai 2006, (dont la transposition devrait faire évoluer le texte français).

[1]- Bull. CNCC n° 95, septembre 1994, pp. 590 et 591.

[2]- Art. 36 Code d'éthique professionnel français: « ne peut accepter la mission sans être préalablement assuré auprès de son confrère que le défaut de renouvellement de son mandat n'est pas motivé par des considérations tirées soit du désir pour la société d'éluder les effets d'un exercice normal de la profession censoriale soit du refus d'accepter le montant d'honoraires facturés ou proposés. A cette fin, il doit demander à la société que le commissaire aux comptes dont la mission s'achève soit relevé à son égard du secret professionnel. Cette autorisation doit être donnée par écrit ».

[3]- Art. 21 C. fr. déont. :« Le commissaire aux comptes appelé à succéder en tant que titulaire à un commissaire aux comptes dont le mandat venant à expiration ne sera pas renouvelé doit, avant d'accepter cette nomination, s'assurer auprès de ce confrère que le non-renouvellement de son mandat n'est pas motivé par une volonté de la personne ou de l'entité contrôlée de contourner les obligations légales.
La même obligation s'impose au commissaire aux comptes suppléant appelé à succéder de plein droit au commissaire aux comptes titulaire qui démissionne ou est empêché, avant la date normale d'expiration de son mandat ».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

كما نص المشرع الفرنسي، على أنه بإمكان محافظ الحسابات أثناء انتهاء مدة وظائفه، طلب سماعه من قبل الجمعية العامة بشأن رغبته في عدم تجديد وكالته. كما يمكنه أن يزود المساهمين برأيه حول أسباب هذه الرغبة لكي يبرر طلبه، الأمر الذي يسمح للهيئة المداولة بالفصل عن دراية ومعرفة. يمكن للمحافظ الذي لم تجدد مدة وظائفه أن يطلب سماعه من قبل الجمعية العامة إذا رغب في ذلك، وله كذلك إمكانية إعطاء المساهمين جميع التوضيحات اللازمة[1]. وتجدر الإشارة إلى أن هذه النصوص لم تعد تطبق في شركات المساهمة التي تلجأ علنيا للادخار منذ أول أوت 2006، لأن محافظي حسابات هذه الشركات ليس من الممكن تجديد وكالاتهم المحدود مدتها بست سنوات متتالية[2]. فإن تجديد وكالة محافظ الحسابات الذي انتهت مدة وظائفه قد تم استبعاده في شركات المساهمة التي تلجأ علنيا للادخار، يرمي مثل هذا الإجراء إلى تفادي الانخفاض في الحذر المهني عند نهاية الوكالة، وهي الفترة التي يجب على محافظ الحسابات خلالها أن يتوقف عن القيام بانتقادات حتى لا يعرقل تجديد وكالته. وتوجد هذه المخاطرة في جميع الشركات، ولكن الشركات التي تقوم باللجوء العلني للادخار تعد وحدها المعنية بمتطلبات التعاقب. وبذلك لا يمكن للشركة أن تتصل بمحافظ حساباتها السابق إلا بعد فوات أجل ست سنوات، أي عند انتهاء وكالة خلفه. أما إذا تعلق الأمر بشركة محافظي حسابات التي كلفت بالعمل على الحسابات، ففي هذه الحالة لا يكون لهذه الأخيرة التخلي عن وكالتها في ظرف ست سنوات، فالقانون في هذه الفرضية لا ينص إلا على تغيير الموقعين الأشخاص الطبيعيين[3]. يمكن تجديد وكالة محافظ حسابات شركة المساهمة التي تقوم باللجوء العلني للادخار في الفترة بين أول أوت 2003 وأول أوت 2006، ولكن تنتهي هذه الوكالة بتاريخ أول أوت 2009[4].

---

[1]- Art. L. 823-8 C. com. fr.: « Lorsque, à l'expiration des fonctions d'un commissaire aux comptes, il est proposé à l'assemblée ou à l'organe compétent de ne pas le renouveler, le commissaire aux comptes doit, sous réserve des dispositions de l'article L. 822-14 et s'il le demande, être entendu par l'assemblée ou l'organe compétent ».

[2]- Art. L. 822-14 C. com. fr.

[3]- E. GARAUD, *Commissaire aux comptes,* op.cit, n° 63, p. 19.

[4]- Art. 114. Loi n° 2003- 706 du 1 aout 2003 portant Sécurité financière.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وبطبيعة الحال، فلابد من الاحتفاظ بفرضية مصادقة محافظ الحسابات لمدة ست سنوات متتالية حسابات شركة المساهمة التي تلجأ علنيا للادخار، والتي تخضع لالتزام دوري، ففي هذه الحالة، لا يكون للمعني بالأمر أية مصلحة لطلب انعقاد جلسة للجمعية العامة لإنقاذ وكالته[1].

أما عن وضع محافظ الحسابات الإضافي عند انتهاء عهدة محافظ الحسابات الأصلي، فتجدر الإشارة إلى عدم نص النصوص القانونية الفرنسية على أن محافظ الحسابات الإضافي يصبح محافظ أصلي بعد انتهاء وكالة محافظ الحسابات الأصلي[2].

ولقد اعتبرت لجنة الدراسات القانونية للمجلس الوطني لمحافظي الحسابات[3] بأنه في حالة عدم تعيين محافظ حسابات أصلي جديد أو عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات الأصلي السابق، فإنه يتوجب على محافظ الحسابات الإضافي أن يبعث رسالة إلى شركة المساهمة التي يراقب حساباتها مع طلب العلم بالوصول، والتي يشرح من خلالها أن المحافظ الإضافي لا يحل محل المحافظ الأصلي أثناء الانتهاء العادي لمهام هذا الأخير، وأن الشركة تلتزم في أقرب وقت ممكن بتعيين محافظ أصلي من أجل تفادي بطلان المداولات المتخذة في غياب تعيين قانوني لمحافظي الحسابات، ويجب أن يوضح في هذه الرسالة بأنه لم يمارس في أي وقت وكالة محافظ الحسابات الأصلي سواء بصفة صريحة أو ضمنية [4].

تنتهي مهام محافظ الحسابات الإضافي المعين ليحل محل المحافظ الأصلي بتاريخ انقضاء مدة الوكالة المسندة لهذا الأخير، إلا إذا كان المانع ذو طابع مؤقت، ففي هذه الحالة إذا زال المانع، فان المحافظ الأصلي يعود إلى وظائفه بعد انعقاد الجمعية العامة المقبلة التي تفصل في الحسابات[5].

---

[1]- E. GARAUD, *Commissaire aux comptes,* n° 66, p. 19, préc.

[2]- D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes,* rép. Dalloz, 2008, n° 208, p. 30.

[3]- Etude juridique, CNCC, op.cit, p. 36.

[4]- Bull. CNCC n° 45, 1982, p. 91.

[5]- Art. L. 823-1 al. 3 C. com. fr. :« Les fonctions du commissaire aux comptes suppléant appelé à remplacer le titulaire prennent fin à la date d'expiration du mandat confié à ce

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

لا يدخل محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية العامة ليحل محل آخر في وظائفه، إلا بانقضاء وكالة المحافظ الذي سبقه.

عند تواجد محافظ الحسابات الإضافي أمام حالة من حالات التنافي القانونية المؤقتة، ففي مثل هذه الحالة، يكون من غير الممكن حلول محل المحافظ الأصلي الذي سيصبح أمام حالة مانع. هذه الوضعية تستوجب إذا تعيين محافظ حسابات إضافي ثاني في شركة المساهمة التي كان محافظ الحسابات الموقوف يراقب حساباتها. يعين المحافظ الإضافي لمدة ست سنوات ويحل بصفة فعلية محل المحافظ الأصلي خلال مدة توقيف المحافظ الإضافي الأول[1].

ومن جهة أخرى، في حالة استقالة المحافظ الأصلي في حين يرفض المحافظ الإضافي القيام بوظائفه بصفة محافظ أصلي، ففي هذه الحالة يكون هذا الأخير ملزما بتقديم استقالته. ويجب في هذه الوضعية على الجمعية العامة أن تعين محافظ أصلي جديد ومحافظ إضافي للمدة المتبقية من الوكالة.

الفرع الثاني: وفاة محافظ الحسابات

تعد الوفاة من الأسباب الطبيعية التي تؤدي إلى انتهاء وظائف محافظ الحسابات في شركة المساهمة، وتختلف أحكام الوفاة في كل من التشريعين الجزائري والفرنسي.

ينص التشريع الجزائري[2]، على أنه في حالة وفاة محافظ الحسابات أو شطبه أو إيقافه، يقوم الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس

---

dernier, sauf si l'empêchement n'a qu'un caractère temporaire. Dans ce dernier cas, lorsque l'empêchement a cessé, le titulaire reprend ses fonctions après l'approbation des comptes par l'assemblée générale ou l'organe compétent ».

[1]- Art. L. 823-1 C. com. fr.

[2]- المادة 76 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.:" في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها، يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية، مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع."

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية بتعيين مهني مؤهل لتسيير المكتب، بحيث أن مهام هذا الأخير تنتهي مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع. وتجدر الإشارة إلى أن محافظ الحسابات المعين تطبق عليه حالات التنافي القانونية الخاصة والعامة والتي كان يخضع لها محافظ الحسابات السابق[1].

تجدر الإشارة، إلى أن المشرع الجزائري قد نص على عدم انتهاء مهام محافظ الحسابات بانحلال الشركة[2].

أما المشرع الفرنسي، فقد نص على أن وكالة محافظ الحسابات الأصلي تنتهي بوفاته، وبذلك يحل محافظ الحسابات الإضافي محل هذا الأخير ويقوم بوظائفه بصفته محافظ أصلي إلى غاية تاريخ انتهاء وكالة سلفه المتوفى[3]، ويتعين في هذه الحالة على شركة المساهمة تعيين محافظ حسابات إضافي جديد للمدة المتبقية من الوكالة.

ولا يمكن لشركة المساهمة المراقبة أن تعين بديلا للمحافظ الأصلي المتوفى، وتمنع محافظ الحسابات الإضافي من الحلول محل هذا الأخير.

كما أن تعيين محافظ أصلي في مكان المحافظ المتوفى، يعتبر بالنسبة لبعض الفاعلين بمثابة عزل تعسفي لمحافظ الحسابات الإضافي من وظائفه كمحافظ أصلي[4].

وفيما يخص إشهار انتهاء وظائف محافظ الحسابات، فهو يخضع إلى نفس إجراءات إشهار تعيينه، ويتولى المديرون القيام بهذه الأخيرة، وعند الإقتضاء يمكن لمحافظ الحسابات القيام بها.

وإذا كان محافظ الحسابات الأصلي ينتمي إلى شركة محافظي حسابات، فإن وفاة هذا الأخير تؤدي إلى افتراض انحلال هذه الشركة وتصفيتها، بالرجوع إلى القانون المدني

---

[1]- المادة 76 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01 الآنف الذكر.:" ويخضع المهني المعين لحالات التنافي والموانع المنصوص عليها في هذا القانون."

[2]- المادة 780 ق.ت.ج. :" لا تنتهي مهام مندوبي الحسابات بانحلال الشركة."

[3]- Paris, 21 janvier 1977, Rev. soc. 1977, p. 501, note P. Mabilat.

[4]- Bull. CNCC n°2, 1971, p. 88.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرنسي[1]، فإن الشركة تنتهي بالانحلال المسبق أو بسبب الحكم الذي ينطق بالتصفية القضائية أو التنازل الكلي عن أصول الشركة[2]. وبالتالي سيكون لشركة محافظي حسابات حتما نفس المصير إذا أصيبت بإحدى هاتين الظاهرتين، الأمر الذي يؤدي إلى إنهاء الوكالات الممنوحة من قبل هذه الشركة. ويكون من المناسب الإعلان عن قيام الجمعية الأقرب لشركة المساهمة المراقبة بفحص التغيير الواقع إذا ما حصل تحويل، كل ذلك مع مراعاة الاعتبار الشخصي الذي يوجد بدون شك في الوكالات القانونية[3].

ويطرح إشكال إمكانية إحداث تعديل موضوع شركة مدنية مهنية لمحافظي حسابات في حالة وفاة أو عزل أحد شركاءها، المبدأ هو أن مثل هذا الحدث لا يؤثر على الوكالات الممنوحة من قبل الشركة المدنية المهنية لمحافظي الحسابات، والتي لم يتم المساس بشخصيتها القانونية. مع ذلك، فإنه لا بد من إعلام الشركات المراقبة بتغيير عنوان الشركة بغرض الإشهار حول شروط صيانة إسم أسرة الشركاء الذين تم استردادهم في عنوان الشركة[4].

لا تقوم مسؤولية محافظ الحسابات الإضافي إذا ما تم إعلامه بوفاة محافظ الحسابات الأصلي في وقت متأخر، خاصة إذا لم يتم الكشف عن الوقائع الجنحية[5]. في حين، تقوم مسؤولية محافظ الحسابات الإضافي إذا ما تم إعلامه بأنه سيتم تعيينه كبديل للمحافظ الأصلي السابق، ولكنه تأخر في اتخاذ قرار قبول المهمة أو رفضها، في حين كان بإمكانه الإدلاء بهذا القرار في أجل معقول، وفي حالة حدوث صعوبات يترك التقدير للمحاكم.

---

[1]- Art. 1844-7 C. civ. fr.

[2]- Etude juridique, CNCC, *La nomination et la cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, op.cit, p. 37.

[3]- Bull. Joly 1998, p. 621.

[4]- Cass. civ. 1re, 1er juillet 1997 JCP, éd. E, 1997, note ; Dr. soc. 1997, n° 153, note Th. Bonneau, v. aussi ; J.-J. Daigre, « Du maintien du nom d'un ancien associé dans l'appellation de profession libérale », Bull. Joly soc. 1997, p. 949.

[5]- Bull. CNCC n° 63, 1986, p. 310.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

أما فيما يخص إشهار تعيين وإنتهاء وظائف محافظ الحسابات في فرنسا، فبالنسبة لمحافظ الحسابات الأصلي لابد أن يصرح بكل من تعيين محافظ الحسابات وانتهاء وظائفه في جريدة الإعلانات القانونية وفي سجل التجارة والشركات، بالإضافة إلى ضرورة إيداع نسختين من المحضرالشفوي للجمعية الذي قررت من خلاله هذه الأخيرة تجديد عهدة محافظي الحسابات أو استبدالهم. أما بخصوص محافظ الحسابات الإضافي، فإن النصوص القانونية لم تحدد بصفة صريحة إذا ما كان محافظ الحسابات الإضافي يجب أن يقوم بنفس إجراءات الإشهار التي يخضع لها محافظ الحسابات الأصلي أو أنه يخضع لإجراءات أخرى. ولكن من أجل تفادي إجراء إشهار جديد في حالة إحلال محافظ الحسابات الإضافي محل المحافظ الأصلي، يكون من المستحسن إجراء الإعلام حول تعيين المحافظ الإضافي الذي يتم في نفس الوقت الذي عين فيه المحافظ الأصلي ولنفس مدة الوكالة المقدرة بست سنوات[1].

وحسب اللجنة الوطنية لمحافظي الحسابات[2]، فإن شكليات الإشهار القانوني في السجل التجاري والشركات يتعلق أيضا بمحافظي الحسابات الإضافيين عندما يحلون بصفة نهائية محل محافظي الحسابات الأصليين، وذلك في حالة استقالة أو وفاة أو عزل هؤلاء. كل تعيين أو إنتهاء للوظائف مهما كان سببه (نهاية الوكالة وعدم تجديدها، الرد، العزل والاستقالة)، يجب أن يكون موضوعا للإشهار.

المطلب الثاني: إستقالة محافظ الحسابات ورده

يعد كل من الاستقالة والرد من الأسباب التقليدية التي تؤدي إلى انتهاء وظائف محافظ الحسابات داخل شركة المساهمة، ولذلك لا بد من التطرق إلى تعريف كل منهما وإلى الجهة المختصة في رفع هذا النوع من الدعاوى والإجراءات المتبعة في ذلك.

[1]- Rép. Godfrain, JO. 30 septembre 1985, Déb. AN quest. pp. 4623 et 4624.

[2]- Bull. CNCC 84, décembre 1991, pp. 571 et 572.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرع الأول: إستقالة محافظ الحسابات

كمبدأ عام، فان محافظ الحسابات يمارس مهامه بصفة متواصلة ومنتظمة إلى غاية حلول الأجل المقرر لانتهاء مدة عهدته، والتي حددها المشرع الجزائري بثلاث سنوات[1]، في حين قام المشرع الفرنسي بمد هذه المدة إلى ست سنوات[2]، ولكن قد يرد استثناء على هذا المبدأ، ويتمثل في تخلي هذا الأخير عن وظائفه قبل انتهاء المدة القانونية لوظائفه. ويعتبر كلا التشريعين الجزائري والفرنسي هذا التصرف مشروعا[3]، بشرط أن لا يكون محافظ الحسابات قد قدم استقالته من أجل التهرب من التزام قانوني[4]، مثل حالة الإعلام عن الثغرات التي لاحظها أثناء قيامه بالتدخلات اللازمة للأداء الحسن لمهامه، الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، القيام بإجراء الإخطار وأخيرا التخلي عن الإدلاء برأيه حول الحسابات.

ويجب على محافظ الحسابات أن يقوم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر، كما يتعين عليه تقديم تقرير عن المراقبات والإثباتات التي وقعت[5].

---

[1]- المادة 27 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

[2]- Art. L. 823-3 al. 1 C. com. fr.

[3]- E. GARAUD, *Commissaire aux comptes*, fasc. 1085, op.cit, n° 82, p. 23.

[4]- تنص المادة 38 من نفس القانون على ما يلي:" يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة."

- في حين كانت المادة 46 من القانون رقم 91-08 الملغى السالف الذكر تنص على أنه:" يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يحترم إشعارا مسبقا مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة ، ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية "..يلاحظ أن القانون رقم 10-01 السالف الذكر لم يتطرق إلى عبارة:" لا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية."

- V. En ce sens ; art. 19. al. 2 C. fr. déont. :« Le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales relatives notamment :
  1° A la procédure d'alerte ;
  2° A la révélation de faits délictueux au procureur de la République ;
  3° A la déclaration de sommes ou d'opérations soupçonnées d'être d'origine illicite ;
  4° A l'émission de son opinion sur les comptes.
- Il ne peut non plus démissionner dans des conditions génératrices de préjudice pour la personne ou l'entité concernée. Il doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation ».

[5]- المادة 38 من نفس القانون.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ويكون من حق محافظ الحسابات الاستقالة من وظائفه قبل حلول الأجل القانوني لانتهاء مهامه[1] لعدة أسباب[2]، فيمكن أن يكون سبب تقديم الاستقالة هو وقوع هذا الأخير في حالة من حالات التنافي القانونية بنوعيها العامة والخاصة، لأن بقاء هذا الأخير في وظيفته بالرغم من ذلك، يؤدي إلى معاقبته جزائيا[3]، وقد يكون السبب هو استحالة تلقيه للأتعاب من قبل شركة المساهمة، والتي تعتبر ضرورية لإتمام مهامه العادية أو في حالة عدم حصوله على الأتعاب[4]، أو عند تلقيه صعوبات للقيام بمهامه، وكذلك عند رفض الشركة أخذ الملاحظات المتكررة بعين الاعتبار، عند قيام الشركة بإعاقة ممارسة محافظ الحسابات للرقابة، أو إصابته بمرض وأخيرا، عند حدوث عوائق شخصية[5].

وهناك حالات حسب الفقه تجعل استقالة محافظ الحسابات ضرورية[6]، يتعلق الأمر بوقوع هذا الأخير في حالة من حالات التنافي السالف ذكرها، وكذلك حالة الشطب لأي سبب كان مثل عدم دفعه للاشتراكات لمدة سنتين متتاليتين[7]، فهنا يتعين عليه التنازل عن وظائفه. ففي مثل هذه الحالة، يكون بإمكان الشركة التي كانت تجهل الإجراء الإقصائي الذي حل بمحافظ الحسابات، أن تطالبه بتعويض الأضرار الناجمة عن الممارسة الغير شرعية لمهنته. إضافة إلى حالة رفض محافظ الحسابات الإضافي استلام وظائف المحافظ الأصلي عند استقالة هذا الأخير، فهو يعد مستقيلا، ففي مثل هذه الوضعية، يجب على الجمعية العامة تعيين محافظ حسابات أصلي وآخر احتياطي لمدة العهدة المتبقية.

---

[1]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales,* op.cit, t. 1, n° 321, p. 204.

[2]- G. RIPERT et R. ROBLOT, *Traité de droit commercial,* t, 1, vol. 2, *Les sociétés commerciales,* par M. GERMAIN, op.cit, n° 356, p. 96.

[3]- المادة 829 ق.ت.ج.

- V. art. L. 820-6 C. com. fr.

[4]- Caen, 24 octobre 2000, Bull. CNCC 2000, p. 552, note Ph. Merle.

[5]- Nîmes, 27 mars 1973, Rev. soc. 1974, p. 327, note E. du Pontavice, Bull. CNCC n° 12, 1973, p. 493.

[6]- E. GARAUD, *Commissaire aux comptes*, op.cit, n° 84, p. 23.

[7]- Versailles, 2 décembre 2004, Bull. CNCC mars 2005, p. 105, note Ph. Merle.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

نص قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي[1] على الحالات التي تتضمن الأسباب التي تكيف على أنها مشروعة لتمكين محافظ الحسابات من القيام بتقديم استقالته، ولقد تم ذكرها على سبيل الحصر. يتعلق الأمر بالصعوبات التي تعترض طريق محافظ الحسابات ويكون من المستحيل عليه التخلص منها أو تخطيها، الانتهاء نهائيا من الوظائف، سبب شخصي ليس بإمكانه مقاومته خاصة حالته الصحية، وأخيرا حدوث واقعة ذات طبيعة تمس احترام القواعد المطبقة في المهنة والتي تمس أيضا باستقلالية وموضوعية محافظ الحسابات.

كمبدأ عام، يجب على محافظ الحسابات الذي يريد أن يستقيل أن يعلم جميع الأطراف التي يهمها هذا الرحيل[2]، أي المديرين الذين توجه إليهم رسالة الاستقالة، وكذلك الجمعية التي بإمكان محافظ الحسابات إطلاعها على أسباب استقالته[3]. وفي حالة قيام الشركة المعنية المعنية باللجوء العلني للادخار، يظهر هذا الالتزام بأنه طبيعي، وذلك لأنه في هذا النوع من الشركات يتعين على محافظي الحسابات تبليغ ترشحهم للمهنة لهيئات البورصة.

يتكلف الممثلون الشرعيون للشركة بتأمين إشهار استقالة محافظ الحسابات، وذلك تحت مسؤوليتهم، ففي حالة عدم تنفيذهم هذا الالتزام، يمكن لمحافظ الحسابات في القانون الفرنسي أن يطلب من رئيس المحكمة التجارية تعيين وكيل يتكفل بالقيام بشكليات إشهار الاستقالة في جريدة الإعلانات القانونية[4]، أو بطلب مّوجه إلى القاضي المكلف بمراقبة سجل

---

[1]- Art 19. al. 1 C. fr. déont. : « Le commissaire aux comptes exerce sa mission jusqu'à son terme. Il a cependant le droit de démissionner pour des motifs légitimes.
Constitue un motif légitime de démission :
a) La cessation définitive d'activité ;
b) Un motif personnel impérieux, notamment l'état de santé ;
c) Les difficultés rencontrées dans l'accomplissement de la mission, lorsqu'il n'est pas possible d'y remédier ;
d) La survenance d'un événement de nature à compromettre le respect des règles applicables à la profession, et notamment à porter atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité du commissaire aux comptes ».

[2]- D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes,* Dalloz, éd. 2008, n° 211, p. 31.

[3]- Réponse de la commission juridique de la CNCC, Bull. CNCC 1974, n° 13, p. 13.

[4]- Art. R. 210-18 C. com. fr. :« Après immatriculation au registre du commerce et des sociétés, la constitution de la société fait l'objet d'une publicité au *Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales*, conformément à l'article R. 123-155 ».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

سجل التجارة والشركات[1]، ويمكنه كذلك أن يطلب من كاتب ضبط المحكمة التجارية الإشارة إلى استقالة محافظ الحسابات بتسجيل معدل للسجل التجاري وللشركات، وذلك في حالة تبرير هذا الأخير تقديم استقالته بوجود مصلحة[2].

وأخيرا، لا بد على محافظ الحسابات الأصلي الذي استقال أن يعلم المحافظ الاحتياطي حتى يتم استبداله في أحسن الظروف.

الفرع الثاني: رد محافظ الحسابات

الرد هو فعل يتمثل في رفض دخول محافظ حسابات في وظائفه سواء تم تعيينه بصفة محافظ أصلي أو إضافي، كما لا يمكن أن يستند طالب الرد إلى أي سبب كان، بل يجب أن يكون السبب مشروعا ومبررا، ويكون للقاضي وحده الحق في النطق بحكم الرد.

ولقد نص المشرع الجزائري[3] على أنه بإمكان مساهم أو أكثر يملكون على الأقل عشر(10/1) رأسمال الشركة، أن يتقدموا إلى العدالة بطلب رد محافظ أو محافظي الحسابات الذي تم تعيينه أو تعيينهم من قبل الجمعية العامة العادية، ولا بد أن يكون سبب هذا الرفض مبررا. أما فيما يخص الأشخاص المؤهلين لطلب رد محافظ الحسابات، فقد حصرهم في شركة المساهمة التي تقوم باللجوء العلني للادخار ويتم ذلك وفق شروط محددة[4]، مستبعدا شركة المساهمة التي لا تلجأ علنية للادخار أي التي لا تتأسس فورا من إمكانية رفض محافظ حساباتها، سواء تم تعيينه في القانون الأساسي أثناء التأسيس أو من قبل الجمعية العامة العادية خلال حياة الشركة.

---

[1]- Art. R. 123-3 C. com. fr.

[2]- Art. R. 123-8 C. com. fr.

[3]- المادة 715 مكرر 8 الفقرة الأولى ق.ت.ج.:" يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة ".

[4]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op.cit, n° 309, p. 199.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ويرى جانب آخر من الفقه الجزائري[1]، عدم وجود سبب مبرر لاستبعاد المشرع شركة المساهمة التي لا تلجأ علنية للادخار من نظام الرد، لعدم وجود فرق بين شركة المساهمة التي تلجأ علنيا للادخار وتلك التي تتأسس فورا، إلا في إجراءات التأسيس التي تخضع أساسا لرقابة محافظ الحسابات. في حين يلاحظ أنه كلتا الشركتان تخضعان لنفس أحكام التسيير والرقابة أثناء حياة الشركة، أي أثناء رقابة محافظ الحسابات.

ويضيف الجانب الفقهي الأوّل[2]، أن المشرع الجزائري قد أخطأ عندما نقل نص المادة 715 مكرر 8 من النص الفرنسي، إذ أنه قام بحذف العبارة التي تتضمن لجنة المؤسسة والنيابة العامة ولجنة تنظيم البورصة، الأمر الذي أدى إلى خلل في المعنى وحصر إمكانية رد محافظ الحسابات في شركة المساهمة التي تلجأ علنيا للادخار. ولهذا السبب، فانه يتعين على المشرع الجزائري القيام بتصحيح محتوى المادة بإعطاء الحق لشركة المساهمة التي لا تلجأ علنيا للادخار في إمكانية طلب الرد، وبإضافة هيئات أخرى كلجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، النيابة العامة والهيئات الممثلة لأجراء الشركة، لتعلق مهام محافظ الحسابات بالمصلحة العامة.

أما فيما يخص الهيئة المختصة في الفصل في طلب الرد، فبالرغم من تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية، فإن سلطة رده لا تعود إلى هذه الأخيرة، ولكن القضاء هو الهيئة الوحيدة المؤهلة في هذا المجال، وذلك من أجل الحفاظ على استقلالية محافظ الحسابات ولارتباط مهامه بالمصلحة العامة. وبذلك يكون المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي قد خالف مبدأ توازي الأشكال.

يلاحظ عدم وجود أي نص في التشريع الجزائري يحدد الجهة القضائية المختصة بالفصل في دعوى الرد، ولذلك يجب الرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الذي

---

[1]- سعيد بوقرور، النظام القانوني لرد محافظ حسابات شركة المساهمة، دراسة مقارنة، المقال السالف، رقم 5، ص. 36.:" ولا نجد أي سبب مبرر لاستبعاد المشرع شركات المساهمة التي لا تلجأ علنيا للإدخار من نظام الرد".

[2]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, n° 309, p. 199, préc.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ينص أن المحكمة هي الجهة القضائية ذات الإختصاص العام[1]، وهي تفصل في جميع القضايا لا سيما المدنية والتجارية والتي تختص بها إقليميا[2]. ولذلك فهي المختصة وظيفيا ونوعيا بالفصل في هذا النوع من الدعاوى. ويمكن رفع الدعوى سواء أمام القسم التجاري أو القسم المدني، وذلك لعدم وجود اختصاص نوعي بين أقسام المحكمة. كما يمكن رفعها أمام القسم الإستعجالي[3] لتوافر شروط القضايا الإستعجالية المتمثلة في كون الطلب إجراء تحفظيا ووقتيا فقط، توافر عنصر الاستعجال وعدم مساس الدعوى بأصل الحق. وبالتالي، فان دعوى الرد تعد من اختصاص رئيس المحكمة بصفته رئيس القسم الإستعجالي أو القاضي المنتدب من قبله لذلك.

أما فيما يخص الاختصاص المحلي، فطبقا لنفس القانون فهو ينعقد للمحكمة الواقع في دائرتها الإشكال، وهي تتحدد عمليا بالمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان المقر الاجتماعي للشركة[4].

تجدر الإشارة إلى عدم تحديد المشرع الجزائري مهلة رفع دعوى الرّد، سواء في القانون التجاري، أو في القانون رقم 10-01 السالف الذكر وكذلك في المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السالف الذكر، الأمر الذي يطرح معه إشكال كبير، إذ أنه لا يمكن إبقاء إمكانية رفع طلب الرد طوال مدة مهام محافظ الحسابات التي حددها المشرع بثلاث سنوات مالية. منطقيا لا بد أن ترفع دعوى الرد قبل مباشرة هذا الأخير لمهامه، فإذا تم رفعها بعد دخول محافظ الحسابات في مهامه، ففي مثل هذه الحالة يمكن رفع دعوى العزل القضائي إذا ما توافرت شروطه. وبالرجوع إلى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السالف

---

[1]- المادة 32 الفقرة الأولى ق.إ.م.إ.ج.:" المحكمة هي الجهة القضائية ذات الإختصاص العام. وتتشكل من أقسام. يمكن أيضا أن تتشكل من أقطاب متخصصة ".

[2]- المادة 32 الفقرة 2 من نفس القانون. :" تفصل المحكمة في جميع القضايا، لا سيما المدنية والتجارية والبحرية والإجتماعية والعقارية وقضايا شؤون الأسرة والتي تختص بها إقليميا ".

[3]- المادة 40 البند 9 من نفس القانون. :" في المواد المستعجلة، أمام المحكمة الواقع في دائرة اختصاصها مكان وقوع الإشكال في التنفيذ، أو التدابير المطلوبة ".

[4]- المادة 40 البند 3 من نفس القانون. :" 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 الإجتماعي للشركة ".

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الذكر[1]، والتوصية المهنية الأولى المتعلقة بالاجتهادات الدنيا المتعلقة بالوظيفة، فان محافظ الحسابات لا يمارس مهامه إلا بعد خمسة عشر يوما على الأقل، يقوم فيها بالتعرف على الشركة والمساهمين والمسيرين، كما يتعين عليه التأكد من عدم وقوعه في حالة من حالات التنافي المنصوص عليها قانونا. ويجب أن يعلم النقابة المهنية بتعيينه في أجل عشرة أيام من تاريخ قبول وظيفته.

ويرى جانب من الفقه الجزائري[2]، أنه أمام عدم وجود نص صريح يحل هذا الإشكال، فانه يجب أن ترفع دعوى الرد خلال وقت قصير، لا يتجاوز خمسة عشر يوما من تاريخ توقيع محافظ الحسابات محضر الجمعية العامة العادية التي قامت بتعيينه، أو من تاريخ تبليغه رسالة القبول للشركة[3].

أما المشرع الفرنسي[4]، فقد نص على أنه بإمكان مساهم أو أكثر أو شركاء يملكون على الأقل 5 % من رأس مال الشركة أو لجنة المؤسسة، النيابة العامة، وفي الشركات التي تلجأ علنيا للادخار الهيئة المكلفة بالأسواق المالية، طلب رد محافظ الحسابات من القضاء لسبب مشروع.

لا بد أن يستند طلب الرد إلى سبب مبرر، الأمر الذي أدى بالقضاة إلى البحث عن هذا السبب قبل النص عليه صراحة من قبل القانون[5]. يخضع هذا السبب إلى السلطة التقديرية للقاضي.

---

[1]- المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السالف الذكر.:" يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ النقابة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في أجل عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ قبول كل توكيل".

[2]- سعيد بوقرور، المقال السالف، رقم 22، ص. 47.

[3]- أنظر المادة 12 من نفس المرسوم.

[4]- Art. L. 823-6 al. 1er C. com. fr. « Un ou plusieurs actionnaires ou associés représentant au moins 5 % du capital social, le comité d'entreprise, le ministère public, l'Autorité des marchés financiers pour les personnes dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé et entités peuvent, dans le délai et les conditions fixées par décret en Conseil d'Etat, demander en justice la récusation pour juste motif d'un ou plusieurs commissaires aux comptes ».

[5]- D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes,* op.cit, n° 219, p. 32.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ولقد إعتبر القضاء الفرنسي[1] أن الرّد لا بد أن يبرر بأحداث تسمح بالشك في كفاءة محافظ الحسابات، نزاهته، عدم حياده أو استقلاليته اتجاه الشركة التي قامت بتعيينه. ويجب في التشريع الفرنسي[2]، أن يقدم طلب الرد خلال 30 يوما من تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة أو الهيئة المختصة، وليس في أجل 30 يوما التي تلي قبول مهمته، ويجب أن يوجه الطلب ضد محافظ الحسابات وشركة المساهمة التي يراقب حساباتها. يرفع هذا الطلب أمام محكمة التجارة التي تفصل في القضايا المستعجلة. يحدد أجل الاستئناف بخمسة عشر(15) يوما، يرفع الاستئناف ويفصل فيه حسب القواعد المطبقة على الإجراء المختصر أو إجراء اليوم المحدد[3].

عندما يتم النطق بحكم الرد يعين القضاء محافظ جديد. يبقى هذا الأخير في مهامه إلى غاية تسلم محافظ الحسابات المعين من قبل الجمعية العامة أو الهيئة المختصة وظائفه[4]. وفي استئناف قرار الرد، فان مهام هذا الأخير تمتد إلى غاية فصل مجلس الاستئناف في الحكم، ما لم يتم الأمر بالتنفيذ المؤقت لقرار المحكمة الابتدائية[5].

---

[1]- Paris, 11 juillet 1969, D. 1969, p. 517, note Dalsace, JCP 1969, II, p. 16081, note Y. Guyon, Rev. soc. 1969, p. 214, note J. H.

[2]- Art. R. 823-5 C. com. fr. « Dans les cas prévus aux articles L. 823-6 et L. 823-7, le tribunal de commerce statue en la forme des référés sur la récusation ou le relèvement de fonctions d'un commissaire aux comptes. La demande de récusation ou de relèvement de fonctions est formée contre le commissaire aux comptes et la personne ou l'entité auprès de laquelle il a été désigné. La demande de récusation du commissaire aux comptes est présentée dans les trente jours de sa désignation.
- Lorsque la demande émane du procureur de la République, elle est présentée par requête ; lorsqu'elle émane de l'Autorité des marchés financiers, elle est faite par lettre recommandée avec demande d'avis de réception.
Le délai d'appel est de quinze jours. L'appel est formé et jugé selon les règles applicables à la procédure abrégée ou à la procédure à jour fixe. Lorsque le commissaire aux comptes est relevé de ses fonctions, il est remplacé par le commissaire aux comptes suppléant ».

[3]- Art. R. 823-5 C. com. fr.

[4]- Art. L. 823-6 al. 3 C. com. fr.: « S'il est fait droit à la demande, un nouveau commissaire aux comptes est désigné en justice. Il demeure en fonctions jusqu'à l'entrée en fonctions du commissaire aux comptes désigné par l'assemblée ou l'organe compétent. ».

[5]- E. GARAUD, *Commissaire aux comptes*, op.cit, n° 81, p. 23.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

تجدر الإشارة إلى عدم اكتفاء المشرع الفرنسي بالنص على إمكانية شركة المساهمة التي تلجأ علنيا للادخار وحدها طلب رد محافظ الحسابات من القضاء، كما قام بذلك المشرع الجزائري، ولكنه لم يفرق بين الشركتين وسمح لشركة المساهمة ذات التأسيس الفوري هي الأخرى أن تقوم بطلب رد هذا الأخير.

كما أن المشرع الجزائري قد اشترط لإمكانية القيام بطلب رد محافظ الحسابات امتلاك مساهم أو أكثر على الأقل 10 % من رأس مال الشركة، في حين اكتفى المشرع الفرنسي كما سبق القول، بامتلاك مساهم أو أكثر 5 % من رأس مال الشركة لإمكانية القيام بطلب رد هذا الأخير.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

المبحث الثاني: العزل القضائي لمحافظ الحسابات

قام المشرع الجزائري بتغيير طريقة عزل محافظ الحسابات عند إصداره المرسوم التشريعي رقم 93-08 الصادر في 25 ابريل 1993[1]، الذي نص فيه على أن عزل محافظ الحسابات في شركة المساهمة لا يتم إلا بتوافر شروط معينة وهي حدوث خطأ أو وجود مانع، فهنا يكون لكل من مجلس الإدارة في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، مجلس المديرين في شركة المساهمة ذات مجلس المديرين، مساهم أو أكثر يملكون على الأقل عشر10/1 رأس مال الشركة في شركة المساهمة مهما كان نظامها، وأخيرا الجمعية العامة، الحق في طلب إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي لوظائفه عن طريق القضاء[2] ووفق إجراءات خاصة.

وبالتالي، فان المشرع الجزائري قد خالف مبدأ توازي الأشكال المتمثل في أن العضو الذي يقوم بالتعيين هو الذي يتولى العزل[3]، ومنح سلطة عزل محافظ الحسابات للجهة القضائية بناء على طلب الهيئات السالفة الذكر[4]، ولم يمنح هذه السلطة للجمعية العامة العادية التي قامت بتعيين هذا الأخير، وبهذا التعديل يكون قد تبنى موقف المشرع الفرنسي.

أما فيما يخص التشريع الفرنسي، فبعدما كان عزل محافظ الحسابات داخل شركة المساهمة في ظل قانون 1966 من اختصاص الجمعية العامة العادية، فقد انتزع قانون أول مارس 1984[5] سلطة العزل من الجمعية العامة العادية، وجعلها من اختصاص القضاء

---

[1]- ج .ر. رقم 27 المؤرخة في 27 أبريل 1993، ص. 3.

[2]- المادة 715 مكرر 9 ق.ت.ج :" في حالة حدوث خطأ أو مانع يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يملكون على الأقل 10/1 رأس مال الشركة أو الجمعية العامة إنهاء مهام مندوب الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة."

[3]- M. SALAH et F. ZÉRAOUI, *Pérégrination en Droit Algérien des sociétés commerciales,* op.cit, n° 36, p. 89.

[4]- بالنسبة لطبيعة الجمعية العامة العادية، راجع فرحة زراوي صالح، محاضرات السنة الثالثة، المرجع السالف، أنظر أيضا دحو مختار، صلاحيات الجمعية العامة العادية في شركة المساهمة، المذكرة الآنفة، ص. 184.

[5]- Art. L. 823-7 al. 1er C.com. fr.: « En cas de faute ou d'empêchement, les commissaires aux comptes peuvent, dans les conditions fixées par décret en Conseil d'Etat, être relevés de leurs fonctions avant l'expiration normale de celles-ci, sur décision de justice, à la demande de l'organe collégial chargé de l'administration, de l'organe chargé de la direction, d'un ou

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

بطلب من عدة هيئات: هي مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو لجنة المؤسسة أو من طرف مساهم أو أكثر يملكون على الأقل 5% من رأس مال الشركة أو من طرف الجمعية العامة. ويمكن أن يقدم هذا الطلب كذلك وكيل الجمهورية، أو من طرف الهيئة المكلفة بالأوراق المالية في الشركات التي تلجأ علنيا للادخار، ما يمكن أن يقدم الطلب من قبل جمعيات المساهمين التي تتوفر فيها الشروط المتطلبة قانونا، فإذا كان لها حق المبادرة في الدعوى القضائية، فان هذه الأخيرة ترفع من قبل الشخص المعنوي الذي يمارس لديه محافظ الحسابات معني بدعوى العزل[1].

المطلب الأول: شروط العزل القضائي لمحافظ الحسابات

حفاظا على استقلالية محافظ الحسابات، فان عزله لم يعد يستند إلى أي سبب كان[2]، كما أنه لم يعد يتم في أي وقت، لذلك نص المشرع الجزائري على ضرورة توافر شروط معينة من أجل إمكانية عزل محافظ الحسابات في شركة المساهمة. تتمثل هذه الأخيرة في شرطي الخطأ والمانع[3] اللذان تم النص عليهما في المرسوم التشريعي رقم 93-08 المعدل للأمر رقم 75-59 السالف الذكر، ، فهي نفس الشروط التي نص عليها القانون الفرنسي منذ 1984. وبسبب غياب مصادر قضائية جزائرية منشورة في هذا المجال ولعدم كفاية

---

plusieurs actionnaires ou associés représentant au moins 5% du capital social, du comité d'entreprise, du ministère public ou de l'Autorité des marchés financiers pour les personnes faisant publiquement appel à l'épargne et entités ».

[1]- D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes,* op.cit, n° 222, p. 32. V. également, Com., 3 octobre 2006, D. 2006, 2670, obs. A. Lienhard, Bull. Joly. soc. 2007, p. 33, note J.-F. Barbiéri, JCP E 2007, n°7, p. 1049, obs. J.-J. Caussain, F. Deboissy et G. Wicker, Dr. et patr. 2007, n° 159, p. 74, obs. D. Poracchia, Rev. soc. 2007, p. 117, note Ph. Merle, RTD com. 2007, p. 164, obs. P. Le Cannu.

[2]- Ph. MERLE, *Droit commercial, Sociétés commerciales*, op.cit, n° 506, p. 600.

[3]- المادة 715 مكرر 9 ق.ت.ج.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

تعريف النصوص الجزائرية والفرنسية لهاذين الشرطين، فانه لا بد من الرجوع إلى القضاء الفرنسي لتحديد مفهوم كل من الخطأ والمانع[1].

الفرع الأول: عزل محافظ الحسابات لحدوث خطأ

نص التشريع الجزائري[2] على قيام مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه الشركة التي يراقب حساباتها وذلك في حالة قيامه بارتكاب خطأ وتسببه في أضرار للشركة أو للغير وهو بصدد تأدية مهامه، أي أثناء قيامه بعمليات الرقابة الشرعية المتمثلة في رقابة الوضعية المالية والمحاسبية للشركة طيلة السنة المالية، المصادقة على صحة وانتظام الذمة المالية ومدى مصداقيتها وفي إعلام الجمعية العامة ووكيل الجمهورية. وعند الاقتضاء، لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، بالمخالفات والحالات الغير شرعية متى علم بها، سواء عند مباشرة مهامه أو أثناءها أو عند انقضاءها[3].

ويرى جانب من الفقه الجزائري[4]، أن مسألة المسؤولية المدنية وحتى الجزائية لمحافظ الحسابات لكشفه عن وقائع إعتبرها عن خطأ منه أنها جنحية، لم تحسم بعد من قبل المشرع الجزائري.

كما نص المشرع الجزائري على أن محافظي الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم. ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها

---

[1]- M. SALAH, *La voie judiciaire de révocation des commissaires aux comptes de sociétés par actions : questionnements et réponses*, Rev. entr. com, éd. EDIK, n° 4, 2008, § 11, p. 92.

[2]- المادة 61 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 السالف الذكر:" يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ".

[3]- سعيد بوقرور، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي حسابات شركة المساهمة، المذكرة السالفة، ص. 206.

[4]- F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, *Une mission particulière du commissaire aux comptes de sociétés par actions dans ses rapports au parquet : la révélation des faits délictueux,* op.cit, n° 9-1, p. 81.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/ أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها[1].

ويضيف جانب آخر من الفقه بأنه في الواقع نادرا ما يكشف محافظ الحسابات لوكيل الجمهورية عن المخالفات التي علم بها، في حين فان هذا الأخير كثيرا ما يباشر دعاوى ضد مديري الشركات[2].

ولقد نص المشرع الجزائري[3]، على أن محافظ الحسابات يلتزم بالعناية بمهمته، وإلا فإنه يتحمل المسؤولية العامة عن عدم تنفيذه لهذا الالتزام، كما أن هذا الأخير يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، أي أنه لا بد أن يبذل قصار جهده لتأدية مهامه في الرقابة، وأن يقوم بجميع التدخلات الضرورية وفي الوقت المناسب. وفي هذه الحالة، لا يعد محافظ الحسابات مسؤولا عن عدم تحقق النتيجة التي كان لابد عليه من الوصول اليها. كما نص التشريع الجزائري[4]، على أن محافظ الحسابات يكون متضامنا مع الشركة أو الغير عن الضرر الذي سببه لهما.

اشترط المشرع الجزائري في الفقرة الأولى من المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري الجزائري السالفة الذكر لقيام مسؤولية محافظ الحسابات مدنيا، توافر ضرر قد يصيب الشركة أو الغير. ولا بد أن يكون الضرر مؤكدا ومحققا حسب الفقه، جديا وقابلا للتقدير[5]، ويستوجب توافر العلاقة السببية بين خطأ محافظ الحسابات والضرر الحاصل، إذ أن المسؤولية المدنية للمحافظ لا تقوم إلا إذا أثبت المتضرر أن الضرر الذي لحقه كان من جراء خطأ محافظ الحسابات وهو بصدد تأدية مهامه في الرقابة.

---

[1]- المادة 715 مكرر 14 ق.ت.ج.

[2]- T. BELLOULA, *Droit des sociétés*, 1ère èd. Collection droit pratique, Berti, 2006, p. 247.

[3]- المادة 59 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.:" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج."

[4]- المادة 61 الفقرة 2 من نفس القانون.:" ويعد متضامنا تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون."

[5]- سعيد بوقرور، المذكرة السابقة، ص. 126.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

أما فيما يخص الجهة القضائية المختصة نوعيا في مثل هذه الدعاوى[1]، فهي محاكم القانون العام لأول درجة دون التفرقة بين القسم المدني والتجاري، وتختص هذه المحاكم أيضا بالدعوى المدنية المرتبطة بالدعوى العمومية متى كان الضرر ناجما عن جريمة ارتكبها المهني. أما الاختصاص المحلي، فهو ينعقد للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها موطن المدعى عليه، ومن الناحية التطبيقية، تكون المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المقر الاجتماعي لشركة المساهمة هي المختصة. ونص كذلك المشرع الجزائري[2] على أن محافظ الحسابات يجب عليه إثبات أنه قام بجميع المتطلبات العادية لمهنته، وأنه قد أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات التي لاحظها أو علم بها أثناء تأدية مهامه في الرقابة، وذلك من أجل إبعاد مسؤوليته التي تتعلق بالمخالفات التي لم يشارك فيها. وفي حالة معاينة مخالفة، يتولى هذا الأخير إثبات أنه قد أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة. وتجدر الإشارة، إلى أن الاختصاص الإقليمي لدعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات لا يتعلق بالنظام العام[3]، مما لا يمكن إثارته تلقائيا من طرف المحكمة وعلى المدعى عليه إبدائه قبل أي دفاع في الموضوع، وإلا لم يقبل منه.

ويرى جانب من الفقه الجزائري[4]، أن الخطأ قد يتمثل في فعل ايجابي أو فعل سلبي كالإهمال، ويعد الخطأ واجب الإثبات في الحالتين.

تجدر الإشارة إلى عدم تفرقة القانون الجزائري بين الخطأ المرتكب بسوء نية والخطأ العادي الذي يعتبر سببا لقيام المسؤولية، على عكس الفقه والقضاء الفرنسيين. ولكن تعرض التشريع الجزائري إلى الحالات التي تؤدي إلى عزل محافظ الحسابات، فنص على حالة

---

[1]- المادة 32 ق.إ.م.إ.ج.

[2]- المادة 61 الفقرة 3 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

[3]- المحكمة العليا، 8 يناير 1989، المجلة القضائية 1990، العدد 4، ص. 99. :" متى كان من المقرر قانونا أنه يجوز لطرفي الخصومة باختيارهما أمام القاضي حتى لو لم يكن مختصا محليا بنظر الدعوى، فإن الاختصاص المحلي ليس من النظام العام."

[4]- سعيد بوقرور، المذكرة الآنفة، ص. 126.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وقوع خلل نتيجة عدم تطبيق محافظ الحسابات لالتزام قانوني[1]، كالخطأ في إيداع التقارير القانونية في الوقت المناسب.

ولقد عرف جانب من الفقه الفرنسي[2] الخطأ بأنه سوء ممارسة المهمة الموكلة لمحافظ الحسابات أو عدم ممارستها بسبب خطأ منسوب إليه، ولقد اختلف الفقه الفرنسي بشأن الخطأ الذي يؤدي إلى عزل محافظ الحسابات، وحول أساس مختلف القرارات القضائية، بحيث اقترح تفرقة مرتكزة حول ضرورة أو عدم ضرورة وجود سوء النية[3]، أي فرق بين الخطأ المتطلب من أجل عزل محافظ الحسابات من وظائفه، الذي يجب أن ينتج إما عن رقابة غير كافية دون الحاجة إلى إثبات سوء نيته في ذلك، وبين الخطأ الناتج عن تجاوز في الرقابة وفي الاجتهادات، الذي يوجب إثبات سوء نية محافظ الحسابات[4]. ينطق بالعزل في الحالتين، ولكن تستدعي الحالة الثانية من المدعي جلب دليل سوء نية محافظ الحسابات. تدخل جانب أخر من الفقه الفرنسي[5]، للتفرقة بين الخطأ المرتكب بسوء نية الذي يؤدي إلى العزل، والخطأ العادي الذي يعد فقط سببا للمسؤولية. و"لا يوجد هذا الاعتراض لا في النصوص ولا في القرارات اللاحقة ". فما هي طبيعة الخطأ المؤدي إلى العزل؟

---

[1]- المادة 62 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.:" يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني."

[2]- Ph. MERLE, op.cit, n° 506, p. 540.

[3]- Ph. MERLE, note sous Com., 18 octobre 1994, Bull. CNCC 1995, p. 78.:" Un contrôle insuffisant est fautif et justifie le relèvement du commissaire aux comptes sans qu'il soit besoin de prouver sa mauvaise foi. En revanche, lorsque est reproché un excès de contrôle et de diligences, se traduisant, comme en l'espèce, par une immixtion dans la gestion, la mauvaise foi du commissaire doit être prouvée."

[4]- D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes,* op.cit. n° 223, p. 32, v. également, Nimes, 16 septembre 2004, Bull. Joly soc. 2004, p. 385, note J.-F. Barbiéri ; Com., 6 mai 2002, Bull. CNCC 2002, n° 127, p. 337, note Ph. Merle, Dr. soc. 2002, comm. p. 138, D. Vidal.

[5]- G. RIPERT et R. ROBLOT, *Traité de Droit commercial, Les sociétés commerciales*, op.cit, n° 1732, p. 487: « Cette opposition n'existe pas dans les textes ni dans des arrêts ultérieurs».

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

تجدر الإشارة إلى صعوبة معرفة موقف القضاء الجزائري[1] في مجال الأخطاء المرتكبة من قبل محافظ الحسابات أثناء ممارسته مهمة مراقبة حسابات الشركة، الأمر الذي يتطلب الإستعانة بمضمون بعض الأحكام القضائية الفرنسية. إذ اعتبرت محكمة النقض في فرنسا[2]، بأن الخطأ العادي الذي لم يرتكب بسوء نية يعتبر غير كافي للأمر بعزل الفاعل المتمثل في محافظ الحسابات. وبالتالي، فان سوء النية لا يؤخذ به في القانون التجاري الفرنسي، الذي ينص على الخطأ دون أي إضافة أخرى[3]، وهذا ما نتج عنه مقاومة قضاة الموضوع الذين يكتفون بفرض دليل أي خطأ كان، كعدم الحذر أو التهاون، من أجل النطق بالعزل[4]. فعلا، فان جعل سوء النية كشرط لعزل محافظ الحسابات، يفرض على الشركة إبقاء محافظ حسابات في مهنته بالرغم من عدم كفاءته. وهو ما لا يتماشى مع المصلحة العامة[5]. كما أن محافظ الحسابات الذي لم تكن له نوايا خبيثة، ويقوم بارتكاب خطأ يتميز بخيانته لشرعية الشركة، ونتيجة ذلك، أنه لا يصبح أهلا لتحمل أعباء مهمته بجانب الشركة[6].

لقد تدخل القضاء الفرنسي[7] للفصل في قضايا عزل محافظ الحسابات نتيجة ارتكابه خطأ متمثلا في الإهمال في الرقابة، إذ قرر أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يعزل فقط لتقديمه شبه تقرير للشركة، من أجل الإجابة على انتقادات الشركة المتمثلة في عدم إتمامه

[1]- تجدر الإشارة إلى أّن أغلب الأحكام التي يتم نشرها في المجلة القضائية تتعلق بالمحل التجاري، أنظر فرحة زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري، المرجع السالف، ص. 76.

[2]- Com., 3 décembre 1991, Dr. soc. 1992, comm. 24, note Th. Bonneau; RJ com. 1992, p. 296, note F. Pasqualini.

[3]- R. PASSEMARD et A. AUBIGEON, *La mauvaise foi dans le comportement du commissaire aux comptes justifiant sa révocation*, Bull. Joly soc. 1996, p. 270.

[4]- E. GARAUD, *Commissaire aux comptes*, op.cit, n° 69, p. 20, Grenoble, 29 avril 1999, Juris-Data n° 1999-041204; Dr. soc. 1999, comm. 151, obs. D. Vidal.

[5]- Nimes, 16 septembre 2004, RJDA 2006, n° 158.

[6]- D. VIDAL, *Mauvaise foi ou inaptitude du commissaire aux comptes relevé de ses fonctions* ?, op.cit, p. 645.

[7]- Com., 6 mai 2002, Bull. CNCC 2002, p. 337, note Ph. Merle.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

لأي من المهام التي كلف بها إلى غاية التاريخ الذي قامت فيه الجمعية العامة للمساهمين بفحص حسابات السنة المالية.

كما يمكن أن يتعلق الأمر بفراغ خاطئ في الاجتهادات، كالخطأ في مراجعة الكتابات والوثائق التبريرية، وذلك عند إغفال محافظ الحسابات القيام بمراجعة إضافية والتي كانت ستفيده للكشف عن فوارق هامة في حساب الممول، والتي ترجع إلى القيام باختلاسات للإضرار بالشركة[1]، إضافة إلى حالة عدم محافظ الحسابات اتصاله بالجمعية العامة بعد علمه بوجود غموض في الحسابات، لأنه رأى بأنه عدم ضرورة قيامه بذلك[2]، أو إذا تبين وجود نقص في تدخلات محافظ الحسابات وهذه الحالة تعد أكثر صعوبة للتقدير، كقيام هذا الأخير باجتهادات ولكنها جد سطحية والتي لم تسمح له بالتعرف على الفراغات الموجودة في الحسابات، وهذا السلوك يعد أكثر صعوبة للتقدير[3]، أو إذا لم يقوم بالرقابة الضرورية للتعرف على الكتابات غير المنتظمة، والتي كان من الواجب عليه أن لا يتركها تغفل عليه[4]. عليه[4]. ويمكن كذلك ذكر حالة وقوع خلل نتيجة عدم تطبيق محافظ الحسابات لالتزام قانوني، كالخطأ في إيداع التقارير القانونية في الوقت المناسب[5].

كما أكد القضاء الفرنسي أن الخطأ يمكن أن ينتج عن تجاوز في الرقابة، وذلك عند قيام محافظ الحسابات بتدخلات مبالغ فيها وهذا ما أكده القضاء الفرنسي بإصداره عدة قرارات من بينها: من أجل الكشف عن وقائع داخل الشركة يزعم محافظ الحسابات بأنها جنحية، يقوم هذا الأخير بتحريك إجراء إخطار بطريقة غير ملائمة ويعلم وكيل الجمهورية بذلك[6]، خلق محافظ الحسابات لنزاع من أجل كسب تأثير داخل الشركة بهدف تفضيل

---

[1]- Com., 6 fêvrier 1990, Bull. CNCC 1990, p. 359, note E. du Pontavice.

[2]- Com., 22 décembre 1991, Bull. Joly soc. 1992, p. 46, note J.-F. Barbiéri.

[3]- Com., 28 janvier 1992, Dr. soc. 1992, comm. 82, note H. Le Nabasque; Rev. soc. 1992, p. 727, note D. Vidal.

[4]- Colmar, 6 fêvrier 2002, Lefèvre c/ SA Portania, Juris-Data n° 2002-189291.

[5]- Com., 22 octobre 1991, Bull. Joly soc. 1992, p. 46, note J.-F. Barbiéri.

[6]- Paris, 19 fêvrier 1993, JCP E. 1993, II, p. 485, note J.-F. Barbiéri.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ترشيحه لمنصب في الإدارة[1] وأخيرا قيام محافظ الحسابات بترويج شائعات حول مدير الشركة ذات طبيعة تسيء بهذا الأخير[2].

أما فيما يتعلق بدليل الخطأ، فان المدعي هو الذي يتحمل عبء الإثبات سواء في مجال العزل أو في مجال المسؤولية، ويمكن أن ينتج هذا الدليل عن خطأ في تطبيق التزام قانوني كعدم إيداع التقرير في الوقت المناسب، وبالتالي لا يكون هذا الدليل قاطعا إلا بإثبات وجود فعل مبرر، كتبرير هذا الإيداع المتأخر بحدوث ظرف من شأنه المساس بممارسة الوظائف.

ويمكن أن ينتج الدليل أيضا عن فراغ في الواجبات المهنية، أي نقص في التدخلات وفي المراقبة. ففي هذه الحالة يتعين على المحافظ المدعى عليه أن لا يبقى ساكن اليدين، بل يحاول جلب الدليل المعاكس المتمثل في الاجتهادات التي قام بها وذلك بالاستعانة بملفه المهني.

يمكن لمحافظ الحسابات أن ينتظر جلب الدليل على حسن نيته أثناء تأدية وظائفه، وذلك عندما يؤسس طلب العزل على السلوك المتجاوز لمحافظ الحسابات[3].

ويكون للضحية طلب التعويض عن الضرر اللاحق به، ويجب عليه توضيح طريقة حساب التعويض للقاضي وإثبات ذلك بخبرة قضائية ومستندات إثبات للضرر، في حين لا يتم الحكم بالتعويض بصفة تلقائية، يرجع دائما إلى قاضي الموضوع سلطة تقدير التعويض عن الضرر الناجم عن خطأ محافظ الحسابات، ويقوم هذا الأخير بمراجعة التعويض للحد الذي يراه مناسبا بصورة تغطي الضرر الناجم جراء هذا الخطأ.ويكون للضحية طلب التعويض عن الضرر[4].

---

[1]- Paris, 24 juin 1992, JCP E. 1992, pan. p. 1019.

[2]- Paris, 25 fĕvrier 1998, p. 617, note J.-F. Barbiéri.

[3]- J. POTDEVIN, *Le commissaire aux comptes*, Delmas, 1ère éd. 1997, p. 43.

[4]- المحكمة العليا، 6 مارس 1985، المجلة القضائية 1989، العدد 4، ص. 36.:" من المقرر قانونا أن كل عمل عمل أيا كان، يرتكبه المرء ويسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض." والمحكمة العليا، 8 مارس 1985، العدد 3، ص. 34.:" إذا كان مؤدى نص المواد 130، 131 و182 من القانون المدني، أن التعويض يخضع في تقديره لسلطة القاضي، فإن عدم الإشارة من طرف قضاة الموضوع إلى مراعاتهم الظروف الملابسة للضحية وقيامهم بتحديد الخسارة يجعل قرارهم غير سليم ويغرض للنقض."

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرع الثاني: عزل محافظ الحسابات لوجود مانع

يتميز شرط المانع بالطابع الموضوعي[1]، ويقصد به وقوع حالة تجعل محافظ الحسابات غير قادر على متابعة مهمته. ولذلك، فان الالتزام المقرر لهذا الأخير بالانسحاب لوجود مانع لا يتعلق بتعرضه لعقوبة، وإنما يتعلق الأمر بنتائج حدث موضوعي يضع محافظ الحسابات أمام استحالة ممارسة مهامه مع غياب السكينة المطلوبة لذلك.

ينقسم المانع إلى نوعين: مانع قانوني ومانع مادي[2]. يقصد بالأول، تواجد محافظ الحسابات في وضعية يمنعها القانون، كأن يمارس مهامه بالرغم من وقوعه في حالة من حالات التنافي القانونية التي سبق التعرض إليها[3]، مثل كونه مؤسسا للشركة أو شريكا بتقديمه لحصص عينية في رأسمالها، أو عضوا في مجلس المراقبة، أو الشطب من القائمة المهنية. أما المانع المادي، فهو يتمثل في إصابة محافظ الحسابات بمرض لمدة طويلة أو بعلة تقعده عن العمل[4]، وقد يكون بسبب بعد المسافة.

ولا يمكن أن يكون سبب المانع أجنبيا عن محافظ الحسابات، فهو يرتبط بسبب شخصي لهذا الأخير. ولذلك، فان محافظ الحسابات الذي لا يحترم مهامه[5]، ويواصل ممارسة مهامه بالرغم من وجود مانع يتعرض لعقوبات جزائية[6]، كما يعاقب التشريع الجزائري كل شخص يقوم بممارسة مهنة محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية[7].

---

[1]- J. MONEGER et T. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, op. cit, n° 365, p. 98.

[2]- Etude juridique, CNCC, *Nomination et cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, op.cit, n° 152, p. 47.

[3]- المواد من 64 إلى 72 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر.

[4]- Com., 6 février 1990, Bull. Joly soc. 1990, p. 367, Rev. soc. 1990, p. 433, note Vidal; Bull. CNCC 1990, p. 359, obs. E. du Pontavice; Versailles, 8 février 1990, Rev. soc. 1990, p. 292, R.D.C. 1990, p. 415 et Nîmes, 7 novembre 1997, Bull. CNCC 1998, p. 57, note Ph. Merle.

[5]- نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، المرجع السالف، ص. 338.

[6]- المادة 829 ق.ت.ج.

[7]- المادة 73 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

أما التشريع الفرنسي[1]، فهو كذلك نص على تعرض محافظ الحسابات لعقوبات جزائية في حالة متابعة القيام بمهامه مع وجود مانع.

ولقد انفتح الإجراء الحالي للعزل في فرنسا بصورة كبيرة لعدة أشخاص وهيئات، لأنه أصبح لا يمس فقط المحافظين الأصليين المعينين من قبل الجمعية أو عن طريق القضاء، ولكن أيضا المحافظين الإضافيين في حالة وجود مانع[2].

توصل القضاء الفرنسي[3]، إلى أنه لا يمكن للشركة التخلي عن محافظ حساباتها بحجة وجود علاقات متوترة معه. في حين يكون ذلك الخلاف راجعا إلى فعل المساهمين أنفسهم، اللذين ضاعفوا المحاولات من أجل عرقلة محافظ الحسابات وجعل تنفيذ مهمته مستحيلا.

يرى جانب من الفقه الفرنسي[4]، أنه من المنطقي أنه لا يكون المنع مؤقتا، بل لا بد أن يكون نهائيا وإلا فإنه سيكتفي فقط بفتح مجال لاستبدال محافظ الحسابات، ولا بد أن يؤدي إلى استقالته تلقائيا. كما أن عزل هذا الأخير من وظائفه يعد السبيل الوحيد عند عدم تقديم المعني بالأمر استقالته بصفة تلقائية[5].

المطلب الثاني: إجراءات العزل القضائي لمحافظ الحسابات

بعدما كان عزل محافظ الحسابات من اختصاص الجمعية العامة العادية التي قامت بتعيين هذا الأخير، أوكلت مهمة عزله إلى الجهة القضائية المختصة في كلا التشريعين الجزائري والفرنسي، ولم يترك للجمعية العامة سوى صلاحية طلب العزل بعدما كانت هي التي تقوم بإجرائه.

---

[1]- Art. L. 820-6 C. com. fr.

[2]- Etude juridique, CNCC, *Nomination et cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, op.cit, n° 125, p. 43.

[3]- Nimes, 7 novembre 1997, Bull. CNCC 1998, n° 109, p. 57, note Ph. Merle.

[4]- Y. GUYON, *Droit des affaires*, t. 1, *Droit commercial général et sociétés*, op.cit, p. 397.

[5]- TGI Paris, 16 février1993, Bull. Joly soc. 1993, p. 1003, note J.-F. Barbiéri et Paris, 21 novembre 1994, Bull. CNCC 1995, n° 98, p. 191, note Ph. Merle, Bull. Joly soc. 1995, p. 323, note J.-F. Barbiéri.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرع الأول: الفراغ القانوني الملاحظ في التشريع الجزائري

يرى جانب من الفقه الجزائري[1] أن النقص في النصوص القانونية الجزائرية في مجال إجراءات عزل محافظ الحسابات لا يرجع إلى النقص في النصوص القانونية، ولكنه يعود إلى انعدام ثقافة احترام النصوص وتطبيقها.

فقد نص المشرع الجزائري فقط على أنه يجوز إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة، ولكنه لم يحدد ما هي الجهة القضائية المختصة ولا الإجراءات المتبعة في هذا الشأن[2]، وإنما اكتفى بذكر قائمة الأشخاص اللذين يمكنهم طلب عزل محافظ الحسابات والمتمثلين في الجمعية العامة، مجلس الإدارة، مجلس المديرين، ومساهم أو أكثر يملكون 10/1 رأس مال الشركة[3]. ويضيف نفس الجانب الفقهي[4]، أن قائمة الأشخاص المؤهلين قانونا لطلب العزل المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 تعد ناقصة ويجب تكملتها، وبما أن مهمة محافظ الحسابات هي مقررة للمصلحة العامة، فالهدف منها ليس فقط حماية مصالح المساهمين وإنما أيضا حماية جميع الأطراف المعنية بالسير الحسن للشركة، ولهذا الغرض لا بد من حماية أجراء الشركة من طرف لجنة الشركة وذلك بجعلهم من بين هؤلاء الذين لهم الحق في طلب عزل محافظي الحسابات. كما يجب إضافة هيئة أخرى وهي النيابة العامة التي تمثل الصالح العام، وإعطاء الحق لها في طلب دعوى العزل خاصة في حالة عدم كشف محافظ الحسابات لها عن الوقائع الجنحية[5]. ويضيف نفس الجانب، أن

---

[1]- M. SALAH, *La voie judiciaire de révocation des commissaires aux comptes de sociétés par actions : questionnements et réponses,* op.cit, n° 5, p. 85: « En effet, la lenteur des juridictions algériennes n'a pas besoin d'être établie, même en matière de référé. Ce n'est pas une question de textes comme d'ailleurs dans bien d'autres domaines-, mais de culture du respect des textes et de leur application… ».

[2]- M. SALAH, op.cit, n° 5, p. 84.

[3]- المادة 715 مكرر 9 ق.ت.ج.

[4]- M. SALAH, n° 10, p. 90, préc.

[5]- F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, *Une mission particulière du commissaire aux comptes de sociétés par actions dans ses rapports au parquet : la révélation des faits délictueux,* op.cit, n° 9-1, p. 81.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

هذه القائمة أصبحت غير متوافقة من جهة مع حالة النصوص الخاصة بمحافظة الحسابات عند تاريخ صدور المرسوم التشريعي رقم 93-08 السالف الذكر عام 1993، ومن جهة أخرى مع تطور التنظيم الخاص بشركات المساهمة السابق لهذا التاريخ.

ويمكن الإشارة إلى موقف المشرع المصري في هذا المجال، الذي يطلق على محافظ الحسابات لقب "المراقب". فقد حافظ هذا المشرع على مبدأ عزل محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية[1] إذ نص على أنه يجوز لهذه الأخيرة في جميع الأحوال بناء على اقتراح أحد أعضائها تغيير المراقب، ولا بد على صاحب الاقتراح أن يخطر الشركة برغبته وبدوافع طلب العزل قبل انعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل، ويمكن للمراقب في جميع الحالات أن يقوم بالرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العامة قبل اتخاذها قرار العزل، ويضيف المشرع المصري بأن هذه الأحكام من شأنها توفير قدر معقول من الضمان والاستقلال للمراقبين حتى يتمكنون من أداء مهامهم كما يجب[2].

كما أنه لا يمكن عزل محافظ الحسابات إلا بتوافر أسباب مقبولة، لأنه يجب على شركة المساهمة احترام المدة القانونية لعهدة هذا الأخير، ففي حالة خرقها لهذه الأحكام أو تسببها في إلحاق ضرر بالمحافظ، ففي هذه الحالة تقوم المسؤولية المدنية لهذه الشركة، هذا ما يؤدي بها إلى تعويض المتضرر[3].

الفرع الثاني: إجراءات العزل القضائي في القانون الفرنسي

قام المشرع الفرنسي بتنيظم شروط رفع الدعوى من طرف الأشخاص المؤهلين قانونا[4]، ونص على أن طلب العزل يرفع ضد محافظ الحسابات وضد الشركة التي يراقب حساباتها، كما أنه أسند العزل إلى رئيس المحكمة التجارية الكائن مقرها بمركز الشركة،

---

[1]- مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، الأحكام العامة في الشركات- شركات الأشخاص- شركات الأموال- أنواع خاصة من الشركات، دار الفكر الجماعي، الإسكندرية، 2007، رقم 315، ص. 296.

[2]- أنظر المادة 103 من قانون الشركات المصري.

[3]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales,* t. 1, *Les règles communes,* op.cit, n° 322, p. 205.

[4]- Art. R. 823-5 al. 1. C. com. fr.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

وهو يقوم بالفصل في هذا الأمر بموجب إجراءات إستعجالية بسيطة وسهلة. ومنح القانون أجل خمسة عشر 15 يوما للاستئناف، وفي حالة الاستجابة لطلب العزل لا بد من القيام باستبداله بمحافظ حسابات إضافي.

فقد نص المشرع الفرنسي وكما سبق ذكره على أن طلب العزل يمكن أن يقدم إما من قبل الجمعية العامة، أو مديري الشركة أي مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، من طرف مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل 5% من رأس مال الشركة[1]، وكيل الجمهورية ولجنة المؤسسة في الشركات التي تلجأ علنيا للادخار وأخيرا جمعيات المساهمين التي تتوافر فيها الشروط المتطلبة قانونا.

تجدر الملاحظة مرة ثانية إلى أن المشرع الجزائري اشترط في طلب العزل المقدم من قبل مساهم الشركة، امتلاك على الأقل 10% من رأس مال الشركة، في حين يشترط المشرع الفرنسي فقط نسبة 5 % على الأقل.

وإذا تم عزل محافظ الحسابات من مهامه، يقوم الكاتب بإعلام المجلس الجهوي في أجل ثمانية أيام، وفي حالة ما إذا كان طلب العزل تعسفيا يمكن لمحافظ الحسابات الحصول على تعويض[2].

غير أن تجرد كل من مجلس الإدارة ومجلس المديرين في شركة المساهمة ذات النظامين من الشخصية القانونية، لا يشكل عائقا لصحة قبول طلب كل منهما المتعلق بعزل محافظ الحسابات[3].

ولقد اعتبر القضاء الفرنسي[4]، أنه إذا تم رفع الدعوى باسم هيئة مجردة من الشخصية القانونية، فان الفعل المؤدي إلى الدعوى يعد باطلا، دون الإشارة إلى أن دعوى العزل ترفع من قبل وسيط الممثل القانوني للشركة.

---

[1]- Art. L. 823-7 C. com. fr.

[2]- G. RIPERT et R. ROBLOT, op.cit, n° 1732, p. 487.

[3]- E. GARAUD, *Commissaire aux comptes,* op.cit, n° 73, p. 73.V. aussi, Versailles, 2 mai 2002, Bull. CNCC 2002, p. 225, note Ph. Merle.

[4]- Toulouse, 13 janvier 2005, Bull. CNCC 2004, p. 693, note Ph. Merle ; Bull. Joly soc. 2005, p. 359, note J.-F. Barbiéri.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ويمكن للجنة محافظي الحسابات المكلفة بالدفاع عن المصالح المعنوية والمهنية للمحافظين التدخل في دعوى العزل[1]، ولا بد أن توجه دعوى العزل ضد محافظ الحسابات والشركة، في حين أن الالتزام بإدخال الشركة في الدعوى لا يكون إلزاميا عندما تمثل هذه الأخيرة من قبل رئيسها الذي يتدخل بإسمها[2]، كما أنه ليس من الضروري تمثيل الشركة من قبل وكيل[3].

يشكل الاستئناء ويحكم فيه حسب القواعد المطبقة على الإجراء المختصر أو على إجراء اليوم المحدد[4]، ويعد الطعن موقفا للتنفيذ. وعندما يعزل محافظ الحسابات الأصلي من وظائفه، يستلم المحافظ الإضافي مهامه بعدما يتم تحذيره بشدة.

في حالة استئناف الحكم الابتدائي، يبقى المحافظ في مهامه إلى غاية صدور قرار مجلس الاستئناف، كما أن المدير الذي يرفض تقديم الوثائق الحسابية لمحافظ الحسابات دون سبب مقنع قد يحاكم بسبب ارتكابه جنحة[5]. غير أن الطابع الموقف للاستئناف يمكن أن يستبعد عند الاقتضاء بأمر من القاضي بالتنفيذ المؤقت لقرار عزل محافظ الحسابات، ويتوجب على هذا الأخير إيقاف مهامه في الحين[6].

وأخيرا، يجب إشهار قرار العزل، إذ يتعين على المساهمين إشهار استبدال محافظ الحسابات المعزول بمحافظ إضافي أو بتعيين محافظ إضافي جديد[7].

---

[1]- Trib. com. Paris, 17 septembre 1996, Bull. CNCC 1996, p. 487, note Ph. Merle.

[2]- E. GARAUD, *Commissaire aux comptes*, op.cit, n° 74, p. 22.

[3]- D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes,* op.cit, n° 225, p. 32. V. aussi, Lyon, 15 novembre 2007, Bull. CNCC n° 150, 2008, p. 268, note Ph. Merle.

[4]- Art. R. 823-5 C. com. fr.

[5]- Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, *Sociétés commerciales*, éd. 2004, n° 12840, p. 742. V. également ; Crim., 12 septembre 2001, n° 5589, RJDA 1/02, n° 561.

[6]- Mémento pratique FRANCIS LEFEBVRE, op.cit, n° 12840, p. 744.

[7]- CNCC, Etude juridique, *Nomination et cessation des fonctions du commissaire aux comptes,* op.cit, p. 50.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الخـاتمــة

نظرا للدور الفعال الذي يقوم به محافظ الحسابات في شركة المساهمة ونتيجة للمنفعة التي يعود بها على الشركة وعلى الصالح العام، فقد أصبح تعيينه في هذه الشركة إجباريا، تعد الرقابة التي يمارسها ضرورية كما أنها تبين دوره الفعال في شركة المساهمة والفائدة التي يحققها لمديري الشركة، للمساهمين، للمسيرين وحتى الغير المتعاملين مع الشركة، تشكل الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات منفعة لمديري شركة المساهمة المكلفين بإثبات حساباتها، فمن جهة، يعتبر المساهم المستفيد الأساسي من هذه المراقبة لأنها تمنح له الثقة في المعلومات المقدمة إليه في إطار الإعلام، كما تحقق فائدة للمسيرين، بحيث تمكنهم من إتباع أحسن السبل لمسك حسابات الشركة، وبدون شك فإن محافظ الحسابات ملزم بالإبلاغ عن عدم صحة الحسابات أو عدم دقتها، الأمر الذي يؤدي إلى عدم رضاء المسؤولين في الشركة، وفي هذه الحالة تصبح المحاسبة وسيلة تسيير. يمكن لمحافظ الحسابات تقديم نصائح للمسيرين حول طريقة مسك الحسابات من أجل السير الحسن للشركة. ويكون بإمكانه أيضا جلب إنتباههم حول المخالفات ذات الطابع القانوني. في حين يعد وجود هذا المهني في الشركة بمثابة ضمان للمديرين الذين تنقصهم الخبرة. ومن جهة أخرى، تعد الرقابة ذات منفعة للغير الذي ينوي التفاوض مع الشركة أو الحصول على السندات التي قامت بإصدارها ، فهي تضمن له الثقة والطمأنينة في الوثائق المصادق عليها لا سيما الميزانية والحسابات السنوية وتمكنهم من التعرف على الوضعية الحقيقية للشركة، يجب على هؤلاء الأشخاص معرفة وضعية المتعاقد معهم، وبما أن هؤلاء لا يمكنهم الوثوق فقط بميزانية الشركة وبالحسابات المقدمة لهم من قبل المديرين. ولكن كون أن هذه الوثائق قد تمت المصادقة عليها من طرف محافظ الحسابات، فإن ذلك يضفي عليها قوة قاطعة وتجعلها أكثر إعتبار، وعند الإقتضاء، وبما أن مهمة محافظ الحسابات تتميز بالاستمرارية فإنه يتم إخطار هؤلاء الأشخاص في حالة تدهور وضعية الشركة، وبالتالي فإن رقابة الحسابات الجادة بإمكانها السماح للشركة الحصول على قرض في ظروف إيجابية مع إثبات

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

قدرتها على الوفاء بالدين، وهو يسهل خاصة اللجوء إلى السوق المالي، بحيث أن ثقة المدخرين ترتكز على المعلومة النزيهة.

ولقد أضحى محافظ الحسابات يمارس مهامه بكل استقلالية بعدما كان خاضعا لسيطرة المساهمين بموجب عقد الوكالة السابق. تلك المهام المتمثلة في مراقبة حسابات الشركة ووضعيتها المالية، ونظرا لهذه الأهمية، تم وضع شروط دقيقة للإلتحاق بمهنة محافظ الحسابات، وتجسيدا لمبدأ الاستقلالية حدد له القانون حالات تنافي يفرض عليه احترامها وذلك تحت طائلة تعرضه لعقوبات، كما تم التأكيد على ضرورة عدم وجود تبعية محافظ الحسابات للشركة التي يراقب حساباتها بخصوص الأتعاب التي يتقاضاها، وتجدر الإشارة، إلى وجود تناقض في مجال الأتعاب بين النصوص التشريعية والنصوص التنظيمية، بحيث تم النص في التشريع على سلم أتعاب يتعين على محافظ الحسابات احترامه والعمل به، إذ أن هذا السلم يحدد على أساس عدة عناصر، فهو يأخذ بعين الاعتبار المبلغ الخام الإجمالي من الموازنة السنوية للشركة والمواد التي يجب أن تتناسب مع حجم ساعات معين، ماعدا إعادة تقويم الاستثمارات مع زيادة مجموع عائدات الاستغلال ماعدا حسابات تحويل الأعباء، ويتم الوصول إلى مبلغ الأتعاب بضرب عدد الساعات الضروري المقدر لأداء مهمة محافظ الحسابات في تكاليف التوقيت المحددة بمبلغ 500 دج، ويصعد مبلغ الأتعاب إلى غاية مبلغ 2.250.000 دج، غير أنه تم النص على خلاف ذلك في النص التنظيمي الذي أكد أنه لا يمكن إحتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية التي حققتها الشركة. ولذلك يكون من المستحسن أن يغير المشرع الجزائري موقفه الذي نص عليه في التشريع، ويبقي على النص التنظيمي، لأن فصل تحديد أتعاب محافظ الحسابات عن النتائج المالية للشركة فيه تجسيد لمبدأ استقلالية هذا الأخير، وبعث الإطمئنان والثقة في نفسيته حتى يتسنى له القيام بمهمته في الرقابة بكل شفافية وموضوعية.

أما فيما يتعلق بمدة عهدة وظائف محافظ الحسابات في شركة المساهمة في التشريع الجزائري، فتجدر الملاحظة، إلى أن المدة المحددة من قبل المشرع والمقدرة بثلاث سنوات، هي ضئيلة جدا إذا ما تمت مقارنتها بمدة ست سنوات المقررة في التشريع الفرنسي، ولهذا السبب، يكون من المستحسن أن يطيل المشرع الجزائري في هذه المدة،

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

لأن في ذلك حفاظا على مبدأ استمرارية وظائف الحسابات، مما يعود بالمنفعة على شركة المساهمة التي يراقب حساباتها. وأخيرا، فإن وظائف محافظ الحسابات تنتهي إما بعدم تجديد الوكالة، الوفاة، الإستقالة أو الرد، وإما بعزله قضائيا.

أمام التطورات السريعة التي وصل إليها العالم اليوم، يتعين وضع قواعد نظام إقتصاد حر ومنفتح على العالم وقادر على الاندماج في الاقتصاد العالمي، وإيجاد المناخ المناسب للإستثمار، ولا بد من اهتمام هذه القواعد بمصلحة الشركة بصفتها شخصا معنويا وتسهر على حسن سيرها ودوامها كعنصر هام في التقدم الإقتصادي. كما يجب تدعيم رقابة محافظ الحسابات داخل شركة المساهمة عن طريق سن أحكام قانونية خاصة تهدف إلى توسيع مهام هذا الأخير خاصة في مجال ممارسة حق الإطلاع وسلطته في البحث لكي يضم فروع الشركة المراقبة ولا يقتصر فقط على الشركة الأم، وكذلك تقوية واجب الإنذار لأنه إجراء وقائي، لكونه يسمح للشركة باتخاذ كل الاحتياطات والتدابير الضرورية من أجل مواجهة العقبات التي تعترضها وتعرقل استمرار استغلالها ومن ثم تؤدي إلى توقفها عن الدفع وإلى إفلاسها. من أجل تعزيز الدور الهام الذي يشغله محافظ الحسابات داخل الشركة، لا بد من الإهتمام بمهنته ومنح هذا المهني القدر الكافي من الإهتمام بانشغالاته والصعوبات التي تواجهه أثناء ممارسة مهامه في الرقابة، ولكي يتحقق ذلك لا بد من وضع نظام قانوني موحد لمحافظ الحسابات، بعيدا عن الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، يتماشى مع التطورات الجارية.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

قائمـة المصـادر

1- قائمة المصادر باللغة العربية

أولا: أهم النصوص القانونية الخاصة بالتشريع الجزائري حسب التسلسل التاريخي

1- الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، ج. ر. 31 ديسمبر 1969، العدد 110، ص. 1802.

2- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر1975 المتضمن القانون التجاري، ج.ر. 19 ديسمبر1975، العدد 101، ص. 1073.

3- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. أول مايو 1991، العدد 20، ص. 651.

4- المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر1975 المتضمن القانون التجاري، ج.ر. 27 أبريل 1993، العدد 27، ص. 32.

5- المقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 2 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، المنشور بمجموعة النصوص التشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، منشورات الساحل، 2002، ص. 53.

6- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. 17 أبريل 1996، العدد 24، ص. 4.

7- المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصه وقواعد عمله، ج. ر. 26 ديسمبر 2001، العدد 80، ص. 25.

8- القرار الصادر في 6 ديسمبر 2006 المعدل و المتمم للقرار المؤرخ في 7 نوفمبر سنة 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، ج. ر. 14 جانفي 2007، العدد 4، ص. 18.

9- القانون رقم 07-05 المؤرخ في 17 ماي 2007 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، ج.ر. 23 ماي 2007، العدد 31، ص. 3.

10- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، ج. ر. 25 نوفمبر2007، العدد 74، ص. 3.

11- القرار الصادر في 25 جوان 2008 المعدل والمتمم للقرار الصادر في 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، ج. ر. 17 أوت 2008، العدد 47، ص. 106.

12- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008، والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج. ر. 28 مايو 2008، العدد 27، ص. 11.

13- القانون رقم 09-110 المؤرخ في 7 أبريل 2009، الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، ج .ر. 8 أبريل 2009، العدد 2، ص. 4.

14- القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر. 31 ديسمبر 2009، العدد 78، ص. 16.

15- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. 11 يوليو 2010، العدد 42، ص. 4.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

ثانيا: المراجع باللغة العربية

أ. المراجع العامة حسب التسلسل التاريخي

1- فرحة زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري: الأعمال التجارية- التاجر- الحرفي- الأنشطة التجارية المنظمة- السجل التجاري، نشر وتوزيع ابن خلدون، النشر الثاني، 2003.

2- رزق الله العربي بن المهيدي، الوجيز في القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2003.

3- نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

4- مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، الأحكام العامة في الشركات- شركات الأشخاص- شركات الأموال- أنواع خاصة من الشركات، دار الفكر الجماعي- الإسكندرية، 2007.

5- هاني دويدار، القانون التجاري، التنظيم القانوني للتجارة- الملكية التجارية والصناعية- الشركات التجارية، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2008.

ب. المراجع الخاصة حسب التسلسل التاريخي

1- العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، الأردن، 1990.

2- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 1999.

3- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية : المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

4- بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

5- لطفي أمين، السيد أحمد، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.

ج. المحاضرات

1- فرحة زراوي صالح، محاضرات القانون التجاري، السنة الثالثة ليسانس، كلية الحقوق، جامعة وهران، السنة الجامعية 2001-2002.

2- محمد صالح، السنة الأولى ماجستير قانون الأعمال، محاضرات مادة قانون الشركات، جامعة وهران، السنة الجامعية 2008- 2009.

3- فرحة زراوي صالح، محاضرات مادة المصطلحات، السنة الأولى ماجستير قانون الأعمال، جامعة وهران، السنة الجامعية 2008- 2009.

4- فرحة زراوي صالح، محاضرات المنهجية، السنة الأولى ماجستير قانون الأعمال، جامعة وهران، السنة الجامعية 2009- 2010.

د. المقالات الفقهية والمذكرات حسب التسلسل التاريخي

1- فرحة زراوي صالح، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم لقانونية و الاقتصادية والسياسية ، العدد الأول، 1994، ص. 194.

2- سعيد بوقرور، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات شركات المساهمة، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، السنة الجامعية 2003-2004.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

3- سبع عائشة، المراقبة الداخلية في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، السنة الجامعية 2004-2005.

4- سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، السنة الجامعية 2004-2005.

5- سعيد بوقرور، النظام القانوني لرد محافظ حسابات شركة المساهمة: دراسة مقارنة، مجلة المؤسسة والتجارة، ابن خلدون للنشر والتوزيع، عدد 2، 2006، ص. 33.

6- دحو مختار، صلاحيات الجمعية العامة العادية في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، جامعة وهران، السنة الجامعية 2006-2007.

7- أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2007-2008.

8- سعيد بوقرور، الأهلية القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، ابن خلدون للنشر والتوزيع، عدد 4، 2008، ص. 73.

9- لقليطي لخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، السنة الجامعية 2008-2009.

ه. الإجتهادات القضائية الجزائرية حسب تاريخ صدورها

1- المحكمة العليا، 6 مارس 1985، المجلة القضائية 1989، العدد 4، ص، 36.

2- المحكمة العليا، 8 مارس 1985، المجلة القضائية 1989، العدد 3، ص، 34.

3- المحكمة العليا، 8 يناير 1989، المجلة القضائية 1990، العدد 4، ص، 99.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

2. Bibliographie en langue française

I- Textes législatifs et règlementaires

1- C. com. fr. (Arts. L.820-3 à L.820-6, arts. L. 822-1, L. 822-8, L. 822-10 et L. 822-11, arts. L. 823-1 à L. 823-15) et (arts. R. 123-3, R. 123-8, R. 210-18, R. 822-32 et R. 822-60, arts. R. 823-3 à R. 823-20).

2- C. fr. déont. (Arts. 5, 6, 10, 13, 19, 21, arts. 26 à 29 et arts. 31 à 34).

3- C. civ. fr. (art. 1844-7).

II- Ouvrages généraux par ordre chronologique

1- D. BASTIAN, *La réforme du droit des sociétés commerciales*, J.C.P. 1968.

2- J. HEMARD, F. TERRE et P. MABILAT, *Sociétés commerciales*, t. 2, éd. 1974.

3- Y. GUYON, *La société anonyme, connaissance du droit*, I, éd. Dalloz, 1994.

4- G. RIPERT et R. ROBLOT, *Traité de droit commercial*, *Commerçants, actes de commerce, entreprise commerciale, fonds de commerce, sociétés commerciales,* t. 1, vol. 2, par M. GERMAIN, L.G.D.J, éd. 1996.

5- Y. GUYON, *Droit des affaires,* T. 1, *Droit commercial général et sociétés*, Economica, 11ème éd. 2001.

6- Mémento pratique Francis Lefebvre, *Sociétés commerciales*, éd. 2004.

7- R. SALOMOM, *Précis de droit commercial*, Collection Major, éd. 2004.

8- M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, T.1, *Les règles communes, la société en nom collectif, la société en commandite simple,* Collection Droit des affaires, éd. EDIK, 2005.

9- T. BELLOULA, *Droit des sociétés*, Collection droit pratique, BERTI, 1èreéd. 2006.

10- A. CONSTANTIN, *Mémentos Droit des sociétés, Droit commun et droit spécial des sociétés*, Dalloz, 3ème éd. 2007.

11- Ph. MERLE, *Droit commercial, Sociétés commerciales*, 12ème éd. Dalloz, 2008.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

12- G. RIPERT et R. ROBLOT, *Traité de droit commercial*, t. 1, vol. 2, *Les sociétés commerciales*, par M. GERMAIN, LGDJ, 19ème éd., 2008.
13- J. BONNARD, *Droit des sociétés,* Les fondamentaux, Hachette, 5ème éd, 2008-2009.

III- Ouvrages spéciaux et thèses par ordre chronologique

1- M. SALAH, *Les prérogatives des associés et des organes sociaux dans le fonctionnement des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés par actions en droit français et en droit algérien,* Thèse de Doctorat en droit privé, 1984, Université de droit d'économie et de sciences sociales de Paris II.

2- R. CASTELL et F. PASQUALINI, *Le commissaire aux comptes*, éd. 1995.

3- J. MONEGER et Th. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, Dalloz, éd. 1995.

4- J. POTDEVIN, *Le commissaire aux comptes*, DELMAS, éd, 1998.

5- Etude juridique, CNCC, *Nomination et cessation des fonctions du commissaire aux comptes*, avec la collaboration de J.-F. BARBIERI et de C. Bul, éd. 1998.

6- Guide de l'entreprise RF, *La société anonyme et la société par actions simplifiée*, Groupe Revue fiduciaire, éd. 1999.

7- E. GARAUD, Juriscl .com, fasc. 1085, *Commissaire aux comptes*, mise à jour 2006.

8- N. DHAINAUT-FAKIROFF, *Les prérogatives du commissaire aux comptes,* Thèse de Doctorat en droit privé, 2007, Université Panthéon-Assas, Paris II.

9- MERCIER, Ph. MERLE et C. FLAHAUT-JASSON, *Audit et Commissariat aux comptes*, Mémento pratique Francis Lefebvre, éd. 2007-2008

10- D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes,* rép. Dalloz, 2008.

IV- Articles par ordre chronologique

1- E. du PONTAVICE, *Le commissaire aux comptes et la défense de s'immiscer dans la gestion,* Bull. CNCC 1972, p. 75.

2- Y. GUYON, *L'indépendance des commissaires aux comptes,* J.C.P. G. 1977, I, p. 2831.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

3- A. ZAHI, *Responsabilité du commissaire aux comptes et révélation des faits délictueux*, Rev. alg. des sciences juridiques économiques et politiques, n° 2, juin 1990, p. 285.

4- MEGUELLATI, *Relation dirigeants d'entreprises commissaire aux comptes, Rev. Alg. compt et audit*, n°1, 1er trimestre 1994, p. 36.

5- M. S. HADJ-ALI, *Le commissaire aux comptes : caractéristiques et missions*, Rev. alg. compt et audit. 1994, p. 1.

6- R. PASSEMARD et A. AUBIGEON, *La mauvaise foi dans le comportement du commissaire aux comptes justifiant sa révocation,* Bull. Joly soc. 1996, p. 270.

7- D. VIDAL, *Mauvaise foi ou inaptitude du commissaire aux comptes relevé de ses fonctions* ?, Mélanges M. CABRILLAC, Dalloz-Litec 1999, p. 645.

8- A. REYDEL, *Le contrôle des sociétés : quelle évolution depuis un demi-siècle* ? . Problèmes économiques, entreprise et marchés, hebdomadaire n° 2810, mai 2003, p. 24.

9- Th. GRANIER, *Rapport public de comité de déontologie et de l'indépendance pour la période 1999 -2003*, LPA 27 avril 2004, p. 4.

10- J.-F. BARBIÉRI, *La nomination de liens personnels étroits Code de déontologie et indépendance des commissaires aux comptes*, Bull. Joly. soc. 2006, p. 409.

11- M. SALAH et F. ZÉRAOUI SALAH, *De l'influence de la législation commerciale française en Algérie,* Bicentenaire du code de commerce 1807-2007, Dalloz.

12- F. ZÉRAOUI-SALAH et M. SALAH, Une mission particulière ducommissaire aux comptes de sociétés par actions dans ses rapports au parquet : la révélation des faits délictueux, Rev. entr. com. EDIK, n° 3, 2007, n° 9-1, p. 98.

13- M. SALAH, La voie judiciaire de révocation des commissaires aux comptes de sociétés par actions : questionnements et réponses, Rev. entr. com, EDIK, n° 4, 2008, § 11, p. 92.

14- R. MANITA et M. HAZGUI, *Le processus du contrôle de la qualité de l'audit par le Haut conseil du commissariat aux comptes,* Rev. fr. compt, février 2010, n° 429, p. 26.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

15- R. SALOMON, *Exercice des fonctions de commissaire aux comptes malgré incompatibilité,* Dr. soc. octobre 2010, p. 34.

16- Rev. fr. comp. L'organisation professionnelle, *L'indépendance du contrôleur légal des comptes dans l'union Européenne : principes fondamentaux*, octobre 2010, n° 348, p. 15.

17- B. LELARGE, *La « Maison de la profession comptable francilienne », une adresse unique pour les experts comptables et les commissaires aux comptes,* Dr. soc. décembre 2010, n° 12, p. 2.

V- Jurisprudence française par ordre chronologique

1- Crim., 18 octobre 1983, D. 1984, p. 361, note D. Vidal.

2- Com., 6 mai 2002, Bull. CNCC 2002, p. 337, note Ph. Merle.

3- Com., 6 février 1990, Bull. CNCC 1990, p. 359, note E. du Pontavice.

4- Com., 22 décembre 1991, Bull. Joly soc. 1992, p. 46, note J.-F. Barbiéri.

5- Com., 28 janvier 1992, Dr. soc. 1992, comm. 82, note H. Le Nabasque; Rev. soc. 1992, p. 727, note D. Vidal.

6- Colmar, 6 février 2002, Lefèvre c/ SA portania, Juris-Data n° 2002-189291.

7- Com., 22 octobre 1991, Bull. Joly. soc. 1992, p. 46, note J.F. Barbiéri.

8- Paris, 19 février 1993, JCP. E 1993, II, p. 485, note J.-F. Barbiéri.

9- Paris, 24 juin 1992, JCP. E 1992, pan. p. 1019.

10- Trib. Saint-pierre et Miquelon, ord. Réf, 19 novembre1991, Paris , 22 novembre 1994, Bull. CNCC n°98, 1995, p. 191, note Ph Merle; Bull. Joly. soc. 1995, p. 323, note Barbiéri.

11- Com., 3 décembre 1991, Dr. soc. 1992, comm. 24, note Th. Bonneau; RJ com. 1992, p. 296, note F. Pasqualini.

12- Com., 16 décembre 1997, Bull. civ. IV, n° 349, RTD com. 1998, 165, obs . C. Champaud et D. Danet, Rev. soc. 1998. p. 74, note Y. Guyon.

13- Colmar, 2 mars 1999, Rev. soc. 1999, p. 873, obs. Y. Guyon, Bull. Joly. soc. 2000, p. 45, note J.-F. Barbiéri.

14- Trib. com. Paris, 17 février 1999, Dr. soc. 1999, comm. 118, obs. D. Vidal, Bull. Joly. soc. 1999, p. 445, note J-F. Barbiéri.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

15- Paris, 13 novembre 2000, Bull. CNCC 2001, p. 295, note Ph. Merle.

16- Lyon, 15 mars 2001, Bull. CNCC n° 122. Juin 2001, pp. 280-282, note Ph. Merle.

17- Com., octobre 2001, Bull. civ. IV, n° 157, D. 2001, 3118, obs. A. Lienhard, JCP. E. 2002, p. 177, note F. Pasqualini. Bull. Joly soc. 2002, p. 39, note D. Vidal.

18- Bordeaux, 15 janvier 2002, Bull. CNCC, 2002, p. 67, note Ph. Merle.

19- Nimes, 16 septembre 2004, Bull. Joly. soc. 2004, p. 385, note Barbiéri.

20- Toulouse, 13 janvier 2005 : Bull. CNCC 2004, p. 693, note Ph. Merle.

21- Com., 18 mai 2005, Bull. civ. IV, n° 107, Rev. soc. 2005, p. 871, obs. F. Pasqualini.

22- Com., 3 octobre 2006, n° 05-12.410, D. 2006. 2670, obs. A. Lienhard.

23- Com., 10 juillet 2007, Bull. Joly. soc. 2007, p. 1321, note D. Vidal, Rev. soc. 2008, p. 146, note Th. Granier.

24- Crim., 16 juin 2010, JurisData n° 2010-011673.

VI- Avis du Haut conseil français du commissariat aux comptes

1- Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes, 4 décembre 2006.

2- Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes en application de l'article 1er du décret du 12 aout 1969 (C. com, art. R. 821-6) sur saisine individuelle (4 décembre 2006).

3- Avis du Haut conseil du commissariat aux comptes en application de l'article 1er -5 du décret 12 aout 1969 (C. com , art. R. 821-6) sur une auto-saisine (11 janvier 2007).

4- Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes, Non paiement des honoraires du C.A.C, 19 aout 2009,

5- Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes, Facturation d'honoraires complémentaires, 14 janvier 2010.

6- Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes, Bull. CNCC n° 161, mars 2011, p. 152.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

VII- Principaux sites Internet

1- Haut commissariat aux comptes: www.Haut commissariat aux comptes.com

2- www.commissaires aux comptes.com

3- www.h3c.org/publications.htm

4- CNCC documentation @ cncc.fr

5- www.lexisnexis.fr

6- www.ecole.org

7- www.compt-online.com

8- fidgroupe.blogspot.com

9- www.fidunion.com

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفــهـرس

مقدمـة..... 1

الباب الأول: الشروط المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات..... 8

الفصل الأول: حالات التنافي المتعلقة بمحافظ الحسابات 9

المبحث الأول: حالات التنافي العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات 10

المطلب الأول: منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تمس باستقلاليته.....11

الفرع الأول: التعريف بمبدأ الاستقلالية 11

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لمهنة محافظ الحسابات في شركة المساهمة 16

أ. إعتبار محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين..... 16

ب. إعتبار محافظ الحسابات هيئة رقابية مستقلة.....19

المطلب الثاني: منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة.....23

الفرع الأول: منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة في التشريع الجزائري 24

الفرع الثاني: منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة في التشريع الفرنسي 25

المبحث الثاني: حالات التنافي الخاصة المتعلقة بمحافظ الحسابات.....26

المطلب الأول: حالات التنافي ذات الطابع الشخصي 25

الفرع الأول: حالات التنافي ذات الطابع الشخصي المنصوص عليها في القانون التجاري.....27

الفرع الثاني: حالات التنافي ذات الطابع الشخصي المنصوص عليها في قانون أخلاقيات المهنة.....31

المطلب الثاني: حالات التنافي ذات الطابع المهني.....34

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرع الأول: حالات التنافي ذات الطابع المهني المنصوص عليها في التشريع الجزائري.....35
الفرع الثاني: حالات التنافي ذات الطابع المهني المنصوص عليها في التشريع الفرنسي.....37
الفصل الثاني: تعيين محافظ الحسابات ومدة وظائفه.....49
المبحث الأول: تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة.....52
المطلب الأول: المعايير الشخصية لمحافظ الحسابات.....53
الفرع الأول: التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات واستقلاليته 54
أ. التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات 54
1. شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات 55
2. الصفات الواجب توافرها في محافظ الحسابات.....58
ب. العناصر التي تدعم استقلالية محافظ الحسابات.....59
الفرع الثاني: العناية المهنية الملائمة وآداب وسلوكيات المهنة.....63
أ. واجب القيام بالعناية المهنية اللازمة.....64
ب. آداب وسلوكيات مهنة محافظ الحسابات 65
1. المفاهيم العامة لآداب وسلوكيات المهنة.....66
2. الجهات المختصة بآداب وسلوكيات مهنة محافظ الحسابات.....67
المطلب الثاني: الهيئات المختصة بتعيين محافظ الحسابات.....69
الفرع الأول: الهيئات الداخلية المكلفة بتعيين محافظ الحسابات 69
أ. تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية.....70
1. التعريف الجمعية العامة العادية.....70
2. صلاحية الجمعية العامة العادية في تعيين محافظ الحسابات 71
ب. الاستثناءات الواردة على المبدأ العام 74
1. تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة 74

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

2. تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة التأسيسية 76
الفرع الثاني: تعيين محافظ الحسابات من قبل القضاء 76
أ. حالة إغفال الجمعية العامة تعيين محافظ الحسابات 77
ب. حالة رفض محافظ الحسابات أداء عمله أو عجزه عن العمل 78
المبحث الثاني: مدة وظائف محافظ الحسابات في شركة المساهمة 80
المطلب الأول: تحديد مدة وظائف محافظ الحسابات في التشريع الجزائري.....81
الفرع الأول: المبدأ العام: تحديد مدة وظائف محافظ الحسابات بثلاث سنوات ... 81
الفرع الثاني: الاستثناء الوارد على المبدأ العام..... 82
المطلب الثاني: تحديد مدة وظائف محافظ الحسابات في التشريع الفرنسي.....84
الفرع الأول: المبدأ العام: تحديد مدة الوظائف بثلاث سنوات.....84
الفرع الثاني: الاستثناء الوارد على المبدأ العام..... 87
الباب الثاني: أتعاب محافظ الحسابات ونهاية وظائفه 89
الفصل الأول: أتعاب محافظ الحسابات في شركة المساهمة 90
المبحث الأول: كيفية تحديد الأتعاب.....91
المطلب الأول: وضع محافظ الحسابات لبرنامج عمل 93
المطلب الثاني: سلم الأتعاب المحدد قانونا 98
المبحث الثاني: أنواع النزاعات في مجال الأتعاب وكيفية حلها 108
المطلب الأول: النزاعات المتعلقة بتحديد الأتعاب 108
المطلب الثاني: كيفية فض النزاعات المتعلقة بالأتعاب.....108
الفصل الثاني: انتهاء وظائف محافظ الحسابات 115
المبحث الأول: الأسباب التقليدية لإنتهاء وظائف محافظ الحسابات 115
المطلب الأول: عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات والوفاة 115
الفرع الأول: عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات.....116

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

الفرع الثاني: وفاة محافظ الحسابات.....122
المطلب الثاني: الاستقالة والرد.....125
الفرع الأول: استقالة محافظ الحسابات.....126
الفرع الثاني: رد محافظ الحسابات.....129
المبحث الثاني: العزل القضائي لمحافظ الحسابات.....135
المطلب الأول: شروط العزل القضائي لمحافظ الحسابات.....136
الفرع الأول: عزل محافظ الحسابات لحدوث خطأ.....137
الفرع الثاني: عزل محافظ الحسابات لوجود مانع.....144
المطلب الثاني: إجراءات العزل القضائي لمحافظ الحسابات.....145
الفرع الأول: الفراغ القانوني الملاحظ في القانون الجزائري.....146
الفرع الثاني: إجراءات العزل القضائي في القانون الفرنسي.....147
الخاتمة.....150
قائمة المصادر.....153
1. قائمة المصادر باللغة العربية.....153
أولا: أهم النصوص القانونية الخاصة بالتشريع الجزائري حسب التسلسل التاريخي.....153
ثانيا: المراجع باللغة العربية.....155
أ. المراجع العامة حسب التسلسل التاريخي.....155
ب. المراجع الخاصة حسب التسلسل التاريخي.....155
ج. المحاضرات.....156
د. المقالات الفقهية والمذكرات حسب التسلسل التاريخي.....156
ه. الاجتهادات القضائية الجزائرية حسب تاريخ صدورها.....157
2. قائمة المصادر باللغة الفرنسية.....158

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

أولا: النصوص التشريعية والتنظيمية.....158
ثانيا: المراجع العامة حسب التسلسل التاريخي 158
ثالثا: المراجع الخاصة حسب التسلسل التاريخي.....159
رابعا: المقالات حسب التسلسل التاريخي 159
خامسا: الإجتهادات القضائية الفرنسية حسب تاريخ صدورها 161
سادسا: آراء المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات 162
سابعا: أهم مواقع الأنترنت.....163
الفهرس 164

إنتهى بعون الله وبفضله

بتاريخ: 10 جوان 2011.

This document is created by GIRDAC PDF Converter Trial version
GIRDAC PDF Converter Full version does not add this green footer
Full version can be ordered from http://www.girdac.com/Products/Buy.htm

Your complimentary use period has ended. Thank you for using PDF Complete.
Click Here to upgrade to Unlimited Pages and Expanded Features

الملخص

محافظ الحسابات هو شخص مهني ذو خبرة متخصص في ميدان المحاسبة والمالية، وهو هيئة رقابية مستقلة مكلفة بمراقبة حسابات الشركة ووضعيتها المالية ومدى مطابقتها مع النصوص القانونية والأنظمة وكذلك القانون الأساسي للشركة. لقد ألزم القانون الجزائري شركات المساهمة بتعيين محافظ حسابات واحد على الأقل حتى يتولى مراجعة حساباتها، ونظرا للدور الكبير والفعال لهذا الأخير بداخل الشركة، فلقد شدد القانون من حالات التنافي القانونية، ويقصد بها وجود ظروف معينة يتنافى معها تعيين محافظ الحسابات في الشركة، وهي تنقسم إلى نوعين حالات تنافي عامة وحالات تنافي خاصة. أما فيما يخص الهيئة المكلفة بتعيين محافظ الحسابات، فقد أوكلت هذه المهمة إلى الجمعية العامة العادية، كما يتضمن النظام القانوني لمحافظ الحسابات الأتعاب التي يتقاضاها وكيفية تحصيلها. وتنتهي وظائفه بانقضاء مدة عهدته، ولكن حدوث وقائع مختلفة قد يؤدي إلى الإنقاص من هذه المدة، كحلول الأجل، الوفاة وعدم تجديد العهدة، إضافة إلى وجود أسباب أخرى كالرد والعزل.

الكلمات المفتاحية للمذكرة

محافظ الحسابات؛ الرقابة الشرعية للحسابات؛ شركة المساهمة؛ حالات التنافي القانونية؛ تعيين محافظ الحسابات؛ مدة تعيين محافظ الحسابات؛ الأتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات؛ إنتهاء وظائف محافظ الحسابات.