

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة وهران



كلية الحقوق

الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات

رسالة الدكتوراه في الحقوق
تخصص قانون الأعمال

تحت إشراف
الأستاذة فرحة زراوي صالح

من إعداد الطالب
فنينخ عبد القادر

لجنة المناقشة

الأستاذ صالح محمد، أستاذ التعليم العالي، جامعة وهران: رئيسا
الأستاذة فرحة زراوي صالح، أستاذة التعليم العالي، جامعة وهران : مشرفا مقرر
الأستاذ العربي شحط عبد القادر، أستاذ التعليم العالي، جامعة وهران: مناقشا
الأستاذ نواصر العايش، أستاذ التعليم العالي، جامعة باتنة : مناقشا
الأستاذ ديدن بوعزة، أستاذ التعليم العالي، جامعة تلمسان : مناقشا
الأستاذ مسعودي رشيد، أستاذ محاضر أ، جامعة معسكر: مناقشا

السنة الجامعية
2011-2012

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة وهران
كلية الحقوق

الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية
من قبل مندوب الحسابات

رسالة الدكتوراه في الحقوق
تخصص قانون الأعمال

تحت إشراف
الأستاذة فرحة زراوي صالح

من إعداد الطالب
فنيخ عبد القادر

السنة الجامعية
2011-2012

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

" ... وهماً أبرئ نفسي إن النفس لأمارة بالسوء إلا ما رحم ربي إن ربي غفور رحيم (53)
وقال الملك ايتوني بهء استخلصه لنفسى فلما كلمه قال انك اليوم لدينا مكين أمين (54)
قال اجعني على خزائن الأرض إني حفيظ عليم (55) وكذلك مكنا ليوسف في الأرض
يتبوء منها حيث يشاء نصيب برحمتنا من نشاء ولا نضيع أجر المحسنين (56) ولأجر الآخرة
خير للذين ءامنوا وكانوا يتقون (57) ..."

صدق الله العلي العظيم

آيات الذكر العظيم من سورة يوسف

إهداء وشكر

إن آية " اقرأ " تفرض على من يؤمن بها التمسك بالعلم والسعي لتحصيله للتقرب من خالقه، ولقد أوصى رسول الله صلى الله عليه وسلم بذلك. وإيماني بما يدعوني إلى أن أطلب من الله القدير أن يزيدني علما ويفقهني في ديني، لأن العلم من أعظم المكاسب التي يمن الله بها على عبده من النعم. ولقد ارتبطت النعمة بالشكر، والشكر مربوط بالمزيد، ومن لم يشكر الناس ما شكر الله.

لذا، أتوجه للولي الحميد بحمده وشكره على آلائه ونعمه التي لا تحصى ولا تعد، ومن لهم فضل في بلوغ مقاصدي، والذي الكريمين بارك الله لهما في عمرهما اللذين أتاحا لي هذا المنال، وإلى جميع أفراد عائلتي لحبهم وتشجيعهم لي ودعمهم.

وإن لكل رسالة رسول، وما أخطر رسالة العلم وأروعها. وإن تذليل الصعوبات المرتبطة بها لا تكن إلا من لدن أهل هذه المهمة وأصحاب الخبرة الطويلة فيها. واتجاهي هنا نحو أستاذتي الفاضلة الأستاذة فرحة صالح زراوي، فقد حضيت بتأطيرها على مدى مشواري الجامعي. فمنذ مرحلة الليسانس، ثم التكوين لما بعد التدرج، وحاليا الدكتوراه، لم تبخل علي بمدي بمختلف أسلحة التعلم بالتحليل والنقد والاستخلاص، بل ودفعي للعمل المتواصل والجاد في سبيل البحث العلمي القانوني، نحو آفاق السمو والرفعة فيه. لذا، لا أجد أي حرج أن أعترف لها ضمن هذه الرسالة بالجميل وأتمنى أن يكون هذا العمل برهانا متميزا لما أكنه لها من الاحترام والتقدير.

« ... tout pouvoir vient d'une discipline et
se corrompt dès qu'on en néglige les contraintes ... »

Honoré De BALZAC,

Eugénie Grandet, 1833

أهم الاختصارات باللغة العربية

| | |
|--|------------|
| الجزء | ج. |
| الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية والشعبية | ج.ر. |
| دينار جزائري | د.ج. |
| الصفحة | ص. |
| الغرفة | غ. |
| الغرفة الجزائرية للمحكمة العليا | غ.ج. |
| قانون الإجراءات الجزائية الجزائري | ق.إ.ج.ج. |
| قانون الإجراءات الجبائية الجزائري | ق.إ.ج.ب.ج. |
| قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري | ق.إ.م.إ.ج. |
| القانون التجاري الجزائري | ق.ت.ج. |
| قانون العقوبات الجزائري | ق.ع.ج. |
| القانون المدني الجزائري | ق.م.ج. |

Principales abréviations en langue française

| | |
|------------------|---|
| al.(s) | Alinéa (s) |
| art. (s) | Article (s) |
| | suivi de L. : partie législative du Code de commerce français |
| | suivi de R. : partie réglementaire du Code de commerce français |
| | suivi de A. : partie Arrêtés du Code de commerce français |
| Bull. CNCC | Bulletin de la compagnie nationale française des commissaires aux comptes |
| Bull. Joly soc. | Bulletin mensuel Joly d'information des sociétés |
| BRDA | Bulletin rapide droit des affaires |
| C. civ. fr. | Code civil français |
| C. com. fr. | Code de commerce français |
| C. E. | Arrêt du Conseil d'État français |
| chr. | Chronique |
| coll. | Collection |
| C. mon. fin. fr. | Code monétaire et financier français |
| Com. | Arrêt de la chambre commerciale de la Cour française de cassation |
| Comm. | Commentaire |
| C. pén. fr. | Code pénal français |
| C. pr. civ. fr. | Code de procédure civile français |
| C. pr. pén. fr. | Code de procédure pénale français |
| C. trav. fr | Code de travail français |
| Crim. | Arrêt de la chambre criminelle de la Cour française de cassation |
| D. | Recueil Dalloz |
| D. aff. | Dalloz affaires |
| Décr. | Décret |
| D.D. | Décision disciplinaire |
| Doc. | Doctrine |
| Dr. soc. | Revue droit des sociétés |

| | |
|------------------------|---|
| D.S. | Recueil Dalloz-Sirey |
| E. (€) | Euros |
| Ed. | Edition |
| EDIK | Edition et diffusion Ibn Khaldoun |
| Encyc. | Encyclopédie |
| Encyc. D. soc. | Encyclopédie Dalloz des sociétés |
| fasc. | Fascicule |
| Gaz. Pal. | Gazette du Palais |
| Ibid. | Idem, ibidem |
| J.C.P. | Jurisclasseur périodique |
| J.C.P. éd. E. | Jurisclasseur périodique, édition entreprise |
| J.C.P. éd. G. | Jurisclasseur périodique, édition générale |
| J.O.R.A. | Journal officiel de la République algérienne |
| J.O.R.F. | Journal officiel de la République française |
| Jurisc. soc. | Jurisclasseur sociétés |
| Jurisc. dr. pén. | Jurisclasseur droit pénal |
| LGDJ | Librairie générale de droit et de jurisprudence |
| Litec | Librairies techniques |
| n. (n. ^{os}) | Numéro (s) |
| N.R.E. | Nouvelles régulations économiques |
| nv. | Nouveau |
| op. cit. | Option citée |
| OPU | Office des publications universitaires |
| Ord. | Ordonnance |
| p. (pp.) | Page (s) |
| P.A. | Petites affiches |
| Puf (-Thémis) | Presses universitaires de France (-Thémis) |
| Rev. | Revue |
| Rev. alg. | Revue algérienne des sciences juridiques, économiques et politiques |
| Rev. Entrep. com. | Revue entreprise et commerce, Laboratoire entreprise et commerce |
| Rev. sc. crim. | Revue des sciences criminelles |
| Rev. soc. | Revue des sociétés |
| R.F.compt. | Revue française de comptabilité |
| R.J. com. | Revue de jurisprudence commerciale |
| RJDA | Revue de jurisprudence de droit des affaires |
| R.I.D.C. | Revue internationale de droit comparé |
| Rev. Lamy aff. | Revue Lamy droit des affaires |
| R.T.D. com. | Revue trimestrielle de droit commercial |
| s. | Suite, suivant (e, es, s) |
| S.A. | Société anonyme |
| SARL | Société à responsabilité limitée |
| Somm. | Sommaire |
| S.P.A. | Société par actions |
| Spéc. | Spécialement |
| t. | Tome |
| Tb. corr. | Tribunal correctionnel |
| T.G.I. | Tribunal de grande instance |
| th. | Thèse |
| V. (v.) | Voir |
| vol. | Volume |

المقدمة

يعتمد اقتصاد الدول على إمكانية إسهام المؤسسات في النشاط الاقتصادي، وتقوم المؤسسة على عاملين جوهريين لا يمكنها الاستغناء عنهما، العامل البشري والعامل المادي. ومساهمة الأشخاص في تأسيس مختلف مشاريع التنمية والاقتصادية يكون مبنيا على الكفاءة والخبرة إلى جانب الأمانة والثقة المرتبطة بالمجال التجاري والاقتصادي، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال استثمار الأموال وتوظيفها لتحقيق مختلف الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المؤسسات من أجل ضمان استقرار تطور الاستغلال واستمراره، الأمر الذي يفرض معه عقلنة وحسن تسيير الأموال المستثمرة.

وإن بلوغ التوازن بين هذين العاملين، أي العامل المادي والعامل البشري لا يمكن التوصل إليه إلا من خلال تسطير استراتيجية من جهة داخلية للمؤسسة والمتمثلة في حسن اختيار العامل البشري الذي يساهم في تحقيق وظيفة الكيان الاقتصادي، ومن جهة أخرى يجب أن يتولى المشرع تنظيم الحياة الاقتصادية والتجارية من خلال توفير الأمن المرتبط بعملية الاستثمار وإتباع مختلف السياسات التنموية ومحاربة مختلف الظواهر التي تعيق الانفتاح نحو الاقتصاد الحر.

ولا تبقى الجزائر منعزلة عن هذا الإطار، بل توجد حاليا في خضم التحولات والتغيرات التي تفرضها عليها تحديات الألفية الجديدة، من ضخامة رؤوس الأموال المستثمرة، واتساع وتنوع الأنشطة الاقتصادية التي يجب أن يتولاها الاقتصاد الوطني من أجل الخروج من مختلف الأزمات السابقة ومحو آثارها سواء من الجانب المادي بل وحتى من الجانب المعنوي، وهذا بالسير قدما نحو اقتصاد حر في إطار منظم لا يحده إلا احترام الأحكام القانونية التي تنظم الأنشطة والحياة الاقتصادية.

وتظهر إرادة المجتمع الجزائري في التحكم في مستقبله بتبني مختلف التعديلات الجذرية التي تدفع به إلى تخطي الصعاب، وما يبرز ذلك الإصلاحات الجوهرية التي لحقت بالمجال الاقتصادي والاجتماعي، وأهمها التعديلات القانونية التي جاء بها المشرع في مختلف الميادين التي تنعكس لا محالة على حياة الفرد، لاسيما تلك المتعلقة بالشركات التجارية في إطار القانون التجاري¹، وهذا بالنظر إلى المعطيات التي يركز عليها الاقتصاد الوطني، وما يفرضه المنظور العالمي الذي ننتمي إليه.

وتتمثل أهم هذه الإصلاحات في تحرير التجارة كمبدأ وفتح المجال أمام المبادرة الحرة للأشخاص في تنشيط السوق، والذي استتبع بالقضاء على احتكار المؤسسات العمومية على الاقتصاد، وخلق إطار تنافسي منظم ونزيه بهدف تشجيع الاستثمار، سواء الوطني أو

¹ صدر القانون التجاري الجزائري بالأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، ج.ر. 19 ديسمبر 1975، عدد 101، ص. 1073، والذي تم تعديله وتتميمه خصوصا بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 27 أبريل 1993، ج.ر. 27 أبريل 1993، عدد 27، ص. 3، ثم بالأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، ج.ر. 11 ديسمبر 1996، عدد 77، ص. 5.

الأجنبي. وإلى جانب ذلك، الرفع من القدرة الشرائية بزيادة الدخل الفردي، وما يقابل ذلك توفير مختلف متطلبات المجتمع الملحة مع الأخذ بعين الاعتبار التطور الذي يشهده.

إن تأثر القانون التجاري بهذه المعطيات ينعكس من خلال إدراج المشرع تعديلات لتسهيل إقبال الأشخاص على الاستثمار ولكن في إطار تنظيمي محكم لا يخل بالتنظيم الاقتصادي والاجتماعي، بل ويعزز استقرار أوضاع أفراد المجتمع خاصة من الناحية المادية. ومن المؤكد بأن مجال الأعمال لا يستقل عن هذه المعطيات، بل أصبح العصب النابض الذي يتأثر إيجابا وسلبا بمدى تنافسية المؤسسات ومردوديتها الاقتصادية. غير أنها لا تكفي لتفسير تلك التفاعلات، إلا إذا أدرج العامل البشري، والذي يعتبر المدبر والمحرك والذي يتخذ مختلف القرارات في تسيير وإدارة الأموال المستثمرة. فمن الضروري استغلال الأموال استعمالا مشروعاً في إطار النشاطات التي ينظمها المشرع ويجيزها، ويضاف إليها الخبرة والكفاءة المشترطة وهذا بإرساء قواعد الثقة والأمن في هذا المجال.

وإن مشاركة المؤسسات الاقتصادية والتجارية في الاقتصاد الوطني ضرورة حتمية لأنها تمثل وسيلة الاستغلال والتطور في شتى المجالات مما لها من انعكاس ضمنها، وتبني بفضلها قوة الاقتصاد الوطني وما ينجر عنه من ثراء وغنى ويؤدي إلى الاستقرار المعيشي والطمأنينة. ونتيجة لذلك، فالقانون التجاري يمنح النموذج الأمثل لتلك المؤسسات التي تمثل الخلية المثالية والأساسية للاقتصاد الوطني، وهي الشركة التجارية، إذ تبين أثر التفاعل بين العنصر البشري والعنصر المادي، فإذا كانت المؤسسة مجموعة القيم التي رصدت للاستثمار، فأهمية الأشخاص الذين لهم دوراً في اتخاذ القرارات في الشركة التجارية تتحقق من خلال المهام المسندة لهم ومدى تنفيذها، والدليل في ذلك إن أصابوا فيها متى تحقق الشركة أرباحاً في إطار هدفها وموضوعها تكون بلغت الغايات القانونية والاقتصادية وحتى الشخصية التي كان يريدونها هؤلاء الأشخاص، وعلى العكس من ذلك.

ومن ثم، فالتفاعل بين هذين العاملين الجوهريين يعتبر المعيار في نجاح أي مشروع من تدهوره. وعليه، فقد تدخل المشرع الجزائري بترسانة من الأحكام التشريعية والتنظيمية والتي تمس بحياة الأعمال، وأدرج ضمنها أحكاماً لضمان الحماية اللازمة في هذا الإطار، والتي تتعلق أساساً بالتنظيم الهيكلي والموضوعي للشركات التجارية.

والشركة التجارية هي شخص معنوي² منعدم الإرادة إلا أنها تستعيرها من ممثلها، وهو شخص يقوم بتسييرها وإدارتها، وفرض المشرع بحسب شكل كل شركة هيكلية تعتمد على وجودها الشركات والتي تميزها عن باقي الشركات التجارية الأخرى، وهو ما ينجر عنه المسؤوليات الناشئة في إطار الشركات التجارية والعلاقات الناتجة عن ذلك بمساهمة الشخص في رأس مالها، أو أسندت إليه مهمة إدارتها وتسييرها وتمثيلها، أو ممارسة الرقابة عليها. ومختلف القواعد القانونية ترمي إلى ضمان احترام هيكلية الشركات التجارية، في إطار تنظيمها الموضوعي والمتمثل في اتخاذ السبل القانونية المشروعة لتحقيق المصالح المرتبطة بالشركة، فيجب أولاً تحقيق مصلحة الشركة والشركاء، ولكن يتسع المجال لأن تتحقق مصالح المدراء والأجراء والمتعاملين والمستثمرين والمدخرين وعموماً كل من له

² المادة 416 ق.م.ج. والمادة 549 ق.ت.ج.

مصلحة مرتبطة بالمؤسسة، وهو ما يسعى إليه المشرع لأنه ينعكس على الاقتصاد الوطني من خلال تقوية وتعزيز مكانته وتدخله لبلوغ الغايات، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال احترام التشريع المعمول به في مختلف مجالات الاستثمار والادخار والتسيير المالي والإداري والمحاسبي والتمثيل، والرقابة على هذا كله. وبالمقابل، يجب الحرص على عدم الوقوع في التعسف والانحرافات بل مواجهتها، لعدم تحويل الأغراض المشروعة إلى تصرفات تحركها نوايا غير مشروعة يردعها القانون.

لذا، وجب تأسيس نظام رقابي يتولى من جهة تحديد مدى مشروعية العمليات التي تقوم بها الشركة، ومن جهة أخرى تقدير موضوعي وحيادي للنتائج التي توصلت إليها، لأن نتيجة نشاط الشركة عامل أساس في إثبات نجاعة الاستثمار ومدى احتمال تحقيق الأرباح التي تريد الشركة الحصول عليها، وهو ما يتفق مع رغبة الشركاء كذلك إلى جانب مديريها، وكل المتعاملين مع الشركة، أي من تربطهم مصلحة مع الشركة، وهذا على اختلاف الباعث في ذلك. فالشركة بتحقيقها ربحاً تضمن استقرارها والوصول إلى المبتغى من إنشائها في سبيل آفاق استثمارية أوسع. أما الشركاء فيتقاسمون الأرباح المتحصل عليها وهذا ليس إلا مقابلاً على مساهمتهم في المشروع الاستثماري تحقيقاً لموضوعها القانوني، ومدير الشركة أو ممثلها فهو الآخر من مصلحته أن يذر نشاط الشركة ربحاً، لأنه المسؤول عن تنفيذ السياسة المالية والاقتصادية للشركة ويسعى باتخاذ القرارات التي تؤدي إلى إظهار كفاءته وخبرته في التسيير والإدارة، مما يدعو الشركة بالاحتفاظ به على رأسها. كما يمثل مقابلاً للجهد الذي يؤديه بالوفاء والثقة في مهامه. ونمو وتطور نشاط الشركة من شأنه أن يفتح المجال أمام باقي المتعاملين في السوق إلى الارتباط مع الشركة والسعي نحو الاستثمار والادخار بتداول أسهمها وباقي القيم المنقولة التي تصدرها في السوق خاصة إذا كانت مسعرة في البورصة.

ويتوقف تحقيق هذه الأهداف على حسن توزيع وممارسة المهام في الشركة بما يتفق من جهة مع ما حدده المشرع من صلاحيات وسلطات لكل هيئة من هيئاتها، ومن جهة أخرى بناء لما ورد في القانون الأساسي للشركة من بنود اتفاقية. فنتمتع الهيئات الإدارية في الشركة بسلطات قانونية، كما يمكن تحديد سلطات اتفاقية، وهذا لتحقيق السياسة والإستراتيجية الخاصة بنشاط الشركة، وتقرر هذه السلطات في مواجهة الشركة والشركاء، كما أنها تمتد في مواجهة الغير. ومقابلاً لهذه السلطات الواسعة، وجب تحديد نظام للمسؤولية من أجل التمكن من متابعة كل انحراف عند ممارسة تلك السلطات أو تجاوزات لحماية الشركة باعتبارها شخصاً معنوياً، وهذه الانحرافات والتعسفات تتحقق باستخدام أساليب ملتوية ومنحرفة من أجل جمع الثروات وإخفاء معالم ومظاهر التصرفات التي تسيء بالثقة والاعتماد التي قد تشمل الاستثمار وتفقد الرغبة في التوجه إلى الأنشطة الاقتصادية مما ينعكس سلباً على الاقتصاد والتجارة.

وإن تعدد الجرائم وتنوعها في مجال الأعمال، يمس كل حياة الشركة منذ أول لحظة لتأسيسها مروراً بسيرها وإدارتها إلى حين انتهائها وانقضائها. ومن ثم، فوجود الشركة محاط بحماية متمثلة في الردع العام وحماية المتعاملين في هذا الإطار، وهو نظام وقائي على هذا المستوى. وبالمقابل تسمح ذات الأحكام الجزائية المنصوص عليها في هذا المجال بمتابعة المسؤول عن الجريمة، إلا أن تعقد الشركة التجارية والعلاقات القائمة ضمنها،

وتشكيلة الهيئات المكونة لها حيث يصعب تحديد المسؤول أو التكييف القانوني، بل ويزيد الأمر تعقيدا عندما يتعلق الأمر بالهيئات الإدارية والرقابية الجماعية، أي الأجهزة الجماعية.

ويتعدى الأمر هذا التصور في إطار مجموعة الشركات، أي الشركات التي تبنت سياسة مالية أو اقتصادية مشتركة أو اعتمدت إستراتيجية اقتصادية موحدة، بل والشركات العابرة للحدود، فمثلما تمثل الوسيلة الفعالة للاستثمار على أوجه الأسمى والادخار، فإنما تمثل من الخطورة لما يمكن أن يتأثر ليس اقتصاد الدولة الواحدة بل أكثر من ذلك، لما لها من مفعول يتعدى حدود الدولة الواحدة.

وبالتحليل القانوني والفعلي لنشاط الشركات التجارية، وخصوصا شركات الأموال، فإن أصحاب الأموال يفضلون منح إدارة وتسيير أموالهم لمن لهم الخبرة والتقنيات المالية اللازمة لاستثمار تلك الأموال لتزيد ثروتهم. فضلا عن ذلك، فأصحاب الأموال ليسوا بالضرورة من ذوي الدراية التقنية بمعايير الرقابة على هذه الأموال وكيفية توظيفها، مما يفتح المجال واسعا لكل الانحرافات والتعسفات للهيئات الإدارية والرقابية بقدر الحرية التي تجدها عند غياب الهيئة السيدة في الشركة، أي الجمعيات العامة للشركاء والمساهمين، سواء لعدم اهتمام المساهمين بنشاطها أو عدم مبالاتهم بنتيجته، مما يمكن هذه الهيئات من العبث بأموال الشركة. فأرسى القانون التجاري، أحكاما تسمح بتحديد السلطات الواسعة للمديرين في القانون الأساسي للشركة، كوضع قيود عند إجراء بعض التصرفات ذات الخطورة على حياة الشركة، بفضل الإذن المسبق. إلا أن أفضل ضمان على الإطلاق هي مبادئ الأمانة والشرف التي تفرض على كل المتعاملين عدم الإضرار بالمصالح الجماعية للشركة في سبيل حماية مصلحة الشركة. وتوجه الحماية في إطار القانون الجنائي للأعمال، التي رصدت للشركة التجارية في حماية الذمة المالية للشركة لما لها من انعكاس على الادخار والثقة المالية.

ولكن عملية تحديد السلطات تبقى ذات مفعول محدود أمام إبداع الجناة في أساليب اقتراف الجريمة، بل وسعيهم لإخفاء أثرها، ذلك أن اختيار من تسند لهم الإدارة يتم لمن لديهم مستوى ذكاء متميز، وهو ما يمكنهم من جهة للتخطيط لارتكاب جرائمهم وفي نفس الوقت كيفية التنصل من المسؤولية التي قد تواجههم، كما أنهم يفرون من رقابة الشركة والجمعيات العامة للشركاء وللمساهمين لأنهم يثيرون الحالة النفسية لهؤلاء في رغبتهم في الحصول على أرباح، والذي يوجههم ويخلق فيهم الأمل بالقدرة على تحقيقها.

وعليه، وللموازنة بين السلطات الممنوحة للهيئات الإدارية والمصالح المحمية في الشركة، وجب تأسيس نظام رقابي تمارسه العديد من الهيئات الرقابية، فالجمعية العامة للشركاء هي الهيئة السامية في الشركة، والتي لها صلاحية مراقبة أعمال المدراء ومختلف الحسابات الناتجة عن نشاط شركتهم. ويتحقق ذلك في إطار قانوني، إذ يجب على الهيئات الإدارية احترام موضوع الشركة في سبيل تحقيق مصلحتها، وهذا على اختلاف الأنظمة الخاضعة لها في تحديد سلطات المدراء اتجاه العلاقات الناتجة من نشاطهم في الشركات التجارية. كما تتمتع الجمعية العامة للشركاء بصلاحية مراقبة الحسابات السنوية ومدى صحتها وانتظامها.

والهيئات الإدارية ذاتها تشكل نظاما رقابيا، فإذا كانت الإدارة جماعية، فإن اعتراض أحد المدراء على أي تصرف لمدير آخر ينبئ باختلال في توازن في التسيير. كما أنه في شركة المساهمة على اختلاف أنظمتها الإدارية فيقوم مجلس الإدارة بمراقبة إدارة وتسيير الرئيس في النظام التقليدي لشركة المساهمة، أما شركة المساهمة ذات مجلس مديرين ومجلس مراقبة، فيتولى هذا الأخير رقابة التسيير الذي تولاه مجلس المديرين، كما يراقب حسابات الشركة. ويمتد الحق في مراقبة الشركة التجارية إلى الأجراء، لارتباط مصالحهم بحماية الشركة ووجودها، ويسند هذا الدور إلى لجنة المشاركة والتي تتكون من ممثلي العمال.

ولا يقتصر الدور الرقابي عند تلك الهيئات، بل يمتد إلى هيئات أخرى، فمتى كانت الشركة مسعرة في البورصة، فتمارس لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة الرقابة على هذه الشركات في تطبيقها للأحكام التشريعية والتنظيمية لأن دورها مرتبط بتداول القيم المنقولة وشفافية البورصة، لذا فهي تتمتع بحق الاطلاع والمراقبة، كما تسمح بتداول القيم التي تصدرها هذه الشركات. وعليه فوجد نظام الرقابة أمامه عوائق تتعلق بالسلطات الواسعة للمديرين في إدارة وتسيير الشركة، زيادة على أن العمليات واستراتيجيات إدارة أعمال الشركة أصبحت معقدة، مما انعكس على سبل وطرق التسيير والمحاسبة نتيجة تعقد حياة الأعمال.

وبالرغم من ذلك، وجب ابتداء منظومة قانونية مستقلة لمراقبة الكيانات والشركات التجارية والمتمثلة في مندوب الحسابات³، إذ يحدد المشرع مهامه والتي تتلخص وتهدف إلى مراقبة المعلومات المقدمة للشركاء والمساهمين من قبل الهيئات الإدارية، كما يقوم بالمراقبة المالية والمراجعة الحسابية والتدقيق فيها كما تسند له مهام الإعلام والإنذار. لذا، يفرض على مندوب الحسابات أداء مهامه بعناية وحرص بكل استقلالية في إطار شرعي، فيقال له الحامي الشرعي للقانون داخل الشركة، ليتمكن من اكتشاف الأخطاء والانحرافات وكل غش وتلاعب في الشركة التجارية.

إن الهدف من إسناد الرقابة على الشركات التجارية إلى مندوب الحسابات، باعتباره مهنيا محترفا في الخبرة المحاسبية، للتمكن من إبداء رأي موضوعي وحيادي ليعلم به الشركة، والشركاء والمساهمين عن الحالة الصحية لحساباتها ومالياتها. وتتمثل مهمته الأساسية في مراقبة مدى صحتها وانتظامها. ولا يتمكن من ذلك إلا إذا منح إمكانيات مادية وأخرى جبرية لتسهيل مهامه في الشركة وبلوغ الغاية من ذلك.

ولقد اهتم المشرع الجزائري بتنظيم مهمة مندوب الحسابات، كغيره من التشريعات الأجنبية، وقام بمحاولات لمسيرة التطورات اللاحقة بالمجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وهذا في سبيل تأديته لمهامه على أكمل وجه. فلم يكن لمنظومة "مندوب الحسابات" وجود قانوني إلا من خلال القانون التجاري ضمن أحكام شركة المساهمة⁴، إذ لم يكن آنذاك يحظى بتنظيم قانوني مستقل بهذا المعنى، إلى غاية صدور القانون رقم 91-08

³ أول نص تولى تنظيم مهنة محافظة الحسابات وهو القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. أول مايو 1991، عدد 20، ص. 651.

⁴ وكان ذلك منذ صدور القانون التجاري وخصوصا بالمادة 678 قبل تعديلها.

المؤرخ في 27 أبريل 1991 والذي كان قابلا للتطبيق على كافة الشركات التجارية، أين عرفه المشرع الجزائري بأنه كل شخص يمارس باسمه وتحت مسؤوليته بصفة عادية مهمة الشهادة بصحة وانتظامية الحسابات⁵، وجعل من محافظة الحسابات مهنة من بين المهن المحاسبية أين يجتمع أعضاء هذه المهن كلها، إلى جانب الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، ضمن هيئة مهنية تضمهم جميعا.

ولقد استتبع إصدار القانون رقم 91-08 العديد من النصوص التنظيمية⁶ والمقررات الخاصة بتنظيم هذه المهنة⁷. غير أن المشرع الجزائري، نظرا لاهتمامه بالدور الممنوح لمندوب الحسابات ورغبة منه في إعطاء نوع من الانفرادية والخصوصية لكل مهنة من المهن المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى المساهمة في تفعيل هذه الأهمية ومسايرتها للتطور الذي تشهده مندوبية الحسابات على الصعيد الدولي، فقد ألغى القانون رقم 91-08 وكل النصوص اللاحقة له⁸، وعوضه بالقانون رقم 10-01 المتضمن تنظيم المهن المحاسبية، السالف ذكرهم، والذي كرس استقلال مهنة محافظة الحسابات عن باقي المهن الأخرى⁹، ونظم الغرفة الوطنية التي تضم محافظي الحسابات المسجلين نظاميا فيها، كما أنه ترجم اهتمام الدولة بهذه المهنة وأهميتها من خلال تدخلها في تنظيم المهنة¹⁰ وكيفية الانضمام إليها¹¹ وممارستها¹² وتقنياتها¹³، هذا كله من أجل ضمان فعالية الرقابة والمهمة

⁵ المادة 27 من القانون رقم 91-08 الملغى والسابق ذكره، أما حاليا، فتولى ذلك القانون الساري المفعول رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. 11 جويلية 2010، عدد 42، ص. 4، خصوصا المادة 22 منه.

⁶ من بينها المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992 الذي كان يحدد صلاحيات وقواعد عمل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ج.ر. 15 يناير 1992، عدد 3، ص. 66، والمرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 والذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. 17 أبريل 1996، عدد 24، ص. 4 الملغيان.

⁷ المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999، المعدل بالمقرر المؤرخ في 13 ماي 2006 المتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. 21 جوان 2006، عدد 41، ص. 21، الصادر في ظل القانون رقم 91-08.

⁸ وهذا بفعل المادة 81 من القانون رقم 10-01، أما المادة 83 من ذات القانون فتلغي كل الأحكام المخالفة له.

⁹ المادة 7 وما يليها من القانون رقم 10-01 السابق ذكره، إلى جانب ذلك صدرت الأحكام التنظيمية الخاصة بكل هيئة مهنية والمقصود بذلك، المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، ج.ر. 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 7، والمرسوم التنفيذي رقم 11-26 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ج.ر. 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 10، والمرسوم التنفيذي رقم 11-27 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، ج.ر. 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 13.

¹⁰ المرسوم التنفيذي رقم 11 - 29 المؤرخ في 27 يناير 2011 والذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم، ج.ر. 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 20.

¹¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، ج.ر. 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 20.

¹² المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 22.

¹³ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، ج.ر. أول جوان 2011، عدد 30، ص. 19.

المنوط بها مندوب الحسابات، وقد نص على جملة المراسيم التنظيمية نتيجة التعديل الذي جاء به.

وما يجب الإشارة إليه بأن المشرع الجزائري يستعمل تارة مصطلح مندوب الحسابات، وتارة أخرى محافظ الحسابات للدلالة على ذات الهيئة، بل وكان في أحكام أخرى يطلق عليه بمراجع الحسابات. إلا أنه لهذه المصطلحات أطرا خاصة، ففي القانون التجاري ينص على أحكامه بمندوب الحسابات، أما في الأحكام العامة الخاصة بهذه المهنة فيطلق عليها بمحافظ الحسابات. وإن كان من الأفضل أن يستقر على واحد منها.

ومن ثم، فأصبح مندوب الحسابات هيئة أساسية من هيئات الشركة، وحجر الزاوية في ضمان صدق المعلومات والحسابات ومدى انتظاميتها وصحتها. لذا، فقد ألزم المشرع الشركات التجارية بتعيينه من ضمن هيئاتها متى توافرت شروط ذلك، ما لم تعيينه اختياريا. وسواء تعلق الأمر بالحالة الأولى أو الثانية، فتبقى مهامه خاضعة لتنظيم قانوني، فلا يجوز له ممارسة الرقابة متى لم يتمكن من القيام بمهامه بكل حياد وموضوعية، إنما يفرض عليه أن يمارسها بكل روح مهنية وما تفرضه من إخلاص واستقلالية ورصانة في إطار مهامه، كما تسعى مختلف هيئات الشركة، خصوصا الهيئة الإدارية إلى تسهيل وظيفته، وهذا بغرض قيامه بمهامه الشرعية في الشركة.

وعليه، فقد حدد المشرع النظام القانوني لمندوب الحسابات، من شروط للإقبال على ممارسة هذه المهنة، وكيفية قبول المهام المسندة له والإطار الذي يجوز له ذلك. ومقابلا لذلك، فمن حقه الحصول على أتعاب نتيجة تلك المهام التي يقوم بها لصالح الشركة المراقبة.

غير أن هذه الهيئة، أي مندوب الحسابات، هي الأخرى لم تسلم من الانحرافات والتعسف، ذلك أن مجال الأعمال لما يتركز فيه من مصالح ومن أموال مستثمرة، وأرباح يمكن تحقيقها، قد توحى للشخص التوجه إلى طريق غير مشروع، لبلوغ غايات أنانية تضر بالمصالح الأخرى، فإذا ارتكب تصرفا غير مشروع فتقوم مسؤوليته من جراء ذلك، بحسب درجة الخطأ المقترف، فقد ينجر عنه المسؤولية المدنية الناتجة عن ارتكاب خطأ في ممارسة مهامه أو في تنفيذ العقد المبرم بينه وبين الشركة المراقبة، فيجب إثبات الضرر الناتج عنه.

أما المسؤولية الجزائية لمندوب الحسابات، فتنشأ من اقترافه التصرفات التي يلحق المشرع بها عقابا جزائيا، خاصة عند انتهاكه القواعد المتعلقة بممارسة مهامه. ولا يسلم مندوب الحسابات من المسؤولية المهنية، لأنه ينتمي إلى كيان مهني يسعى إلى تنظيم المهنة والسهر على متابعة كل إخلال بالقواعد الأخلاقية. ونتيجة لذلك، يتم معاقبته مهنيا، بل وقد يستبعد نهائيا من المهنة.

تلعب أحكام المسؤولية، في هذا الإطار، ضمانا لممارسة مهنة الرقابة الشرعية على الشركات التجارية بطريقة سليمة وشرعية مع احترام القواعد الأساسية التي تحكمها، ومن جهة أخرى تسمح بمتابعة كل خرق لهذه القواعد وجبر ما خلفه السلوك الآثم من ضرر لما مس به من مصالح يحفظها القانون.

وتبين الأحكام الراهنة بأن وجود محافظ الحسابات إجباري في بعض أشكال الشركات التجارية، حسب الشروط المحددة قانوناً. ويجب أن يتم اختياره من قبل المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، على أن يتم تعيينه في شركة يمكنه ممارسة الرقابة الشرعية على حساباتها والإدلاء بكل حياد وصدق عن حالة صحتها المالية، أي وضعها المالي والمحاسبي. وبما أن وجوده إلزامي يجب أن يتمكن من ممارسة مهامه في الشركة، أي يكون تعيينه للرقابة فعلياً. كما أن وظيفة الرقابة تفرض عليه أن يتمسك بما حد له من مهام في الرقابة والإعلام والإنذار. إلا أن نشاطه بهذه الطريقة يبقى دون أي معنى ما لم ترصد له ضمانات تمكنه من القيام بمهامه على وجهها الأمثل، أي مثلما حدده القانون، ذلك أن عملية اختيار وتعيين محافظ الحسابات في الشركات التجارية تعتمد على أحكام قانونية دقيقة، وفي حالة مخالفتها تقوم المسؤولية الجزائية للأشخاص الملزمة بالعمل على تحقيق هذا التعيين. ولكي يتمكن محافظ الحسابات من ممارسة مهامه يجب أن يثبت استقلالته وحياده، وعدم تواجده في حالة من حالات التنافي القانونية. ولقد أنط المشرع مندوب الحسابات بمهام الرقابة والمراجعة الحسابية. إلى جانب وظيفة الإعلام والإنذار. ومقابلاً لمهامه في الشركة فقد حملته مسؤولية جزائية عند انتهاك القواعد المتعلقة بممارسة الرقابة في الشركة التجارية.

وتظهر، بذلك، أهمية مهنة مندوب الحسابات من خلال النتائج التي يعتمد فيها على توجيه الاستثمارات، فأصحاب رؤوس الأموال، سواء من الشركاء أو المساهمين، إلى جانب المدخرين، بحاجة إلى مختلف المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للشركة، والتي لا يكفي التقارير التي تعدها الهيئات الإدارية للشركة، بل يجب منح صلاحية الرقابة إلى مهني محايد عنها، ذي خبرة في مجال الأرقام والحسابات، للتوصل إلى منح المصادقية إلى تلك النتائج، متى كانت صادقة وصحيحة، أو بالمقابل الكشف عن كل خطأ أو غش اكتشف فيها.

وأمام هذه المعطيات، وجب منح ضمانات كفيلة من جهة للتوصل إلى الهدف من تعيين وإسهام محافظ الحسابات في الشركة التجارية، ومن جهة أخرى لضمان فعالية وجوده وممارسة الرقابة على الشركة. فتختلف هذه الضمانات حسب وضعية محافظ الحسابات اتجاه مهنته أو اتجاه الشركة المراقبة، ونفس الضمانات هذه رصدت لحماية مصلحة الشركة المراقبة، فهي وجهان لعملة واحدة، إلا أنه وجب تحديد مدى نجاعتها وإلى أي امتداد يمكن الاعتماد عليها في تأطير مهام مندوب الحسابات للوصول إلى الأهداف التي يبتغيها المشرع من خلال فرض هذه الهيئة من بين هيئات الشركة التجارية.

وتعتبر الجناح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، من بين الضمانات التي توجه إلى هذا المهني، إذ لا يمكن أن تسند مراقبة حسابات الشركة ما لم يكن منضماً إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويجب أن يتم تعيينه في الشركة المراقبة من قبل الهيئة المؤهلة قانوناً، ليمارس مهامه فيها بكل حياد وموضوعية. ويجب عليه تقادي الوقوع في حالة من حالات التنافي القانونية، كما تلزم الشركة من تمكينه من أداء مهامه الرقابية، فيحظر وضع عراقيل أو منعه من ممارسة مهامه، فهذه تصرفات اعتبرها المشرع إجرامية ونص على أركانها الشرعية وهي مرتبطة بالنظام الأساسي لمندوب الحسابات، لتمكنه من دوره القانوني والشرعي ضماناً لفعالية الرقابة.

ومندوب الحسابات يمكنه الانحراف عن السلوك القويم والسليم، بانتهاك القواعد المتعلقة بممارسة الرقابة على الشركة المراقبة، فيرتكب جناحا في المراقبة، سواء بتصرفات تخالف الالتزامات الواقعة عليه، أو بإهماله لأسس وظيفته الرقابية في الشركة، فتقوم مسؤوليته الجزائية باعتباره فاعلا أصليا. غير أنه وفي نفس المهام، يمكن متابعته لمساهمة في جرائم أخرى منها ما يكون شريكا في اقترافها والتي يتحدد إطارها بالشركة التجارية.

ونتيجة لذلك، فإن الجناح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، تتعلق من جهة بالجناح المتعلقة باختياره وتعيينه والتي تقترب عندما تنتهك الأحكام القانونية الأمرة الخاصة بذلك، أي النظام القانوني الخاضع له. كما تشمل هذه الدراسة الجناح المتعلقة بممارسة الرقابة والتي تقترب من قبل مندوب الحسابات أثناء تأدية مهامه في الشركة المراقبة، والتي تتعلق بانتهاك الواجبات التي تفرضها عليه الأحكام القانونية للرقابة، فقد تكون خاصة بهذه المهام، وقد تكون ناتجة عن تحويل صلاحياته والانحراف بوضعيته في الشركة المراقبة للمساهمة في ارتكاب الجناح سواء باعتباره فاعلا أصليا أو مشاركا.

ويجب في إطار هذه الدراسة تقصي الخطوة التي انتهجها المشرع الجزائري، بإلغائه الأحكام السابقة لمندوب الحسابات، وتعويضها بالأحكام القانونية السارية المفعول في سبيل البناء القانوني لهذه المنظومة القانونية، وهو ما يزيد البحث أهمية، إذ يسمح بإظهار مدى فعالية هذا الهيكل القانوني كهيئة من هيئات الشركة التجارية، وما أثر ذلك في الرفع من فعالية الادخار وحرية التجارية والتي يجب أن تحاط بسياسات أمن لإيجاد توازن منطقي مع المخاطر التي يتميز بها عالم الأعمال. وفي نفس السياق، تم النص على بعض الأحكام المتعلقة بشركة المسؤولية المحدودة ضمن قوانين المالية¹⁴ عوض القانون التجاري، ثم قام بتعديلها وأدرج فيها أحكاما جزائية، يجب التعرض إليها.

وفق هذا المنظور، ولمزيد من الفائدة العلمية والعملية، فإن الدراسة ستشمل المقارنة مع التشريع الفرنسي، وهذا للاهتمام الذي يحظى به مندوب الحسابات كهيئة فعالة في الشركات التجارية، اعتمادا على تجربته، خاصة وأن المشرع الفرنسي عرف هو الآخر تعديلات تتعلق بهذه المهنة، لاسيما تلك المتعلقة بجمع أحكامه في قانونه التجاري¹⁵. فمن خلال هذه الرسالة ستتم دراسة الجناح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات ومدى اعتبارها كضمان لهذه المهنة والمهني والشركة المراقبة. فيتم تقسيمها في إلى بابين، نتعرض في الباب إلى الجناح المتعلقة باختياره وتعيينه النظامي في الشركات

¹⁴ المادة 12 من الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج.ر. 26 جويلية 2005، عدد 52، ص. 3، المعدلة والمتممة، وآخرها بالمادة 66 من القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر. 30 ديسمبر 2010، عدد 80، ص. 3.

¹⁵ Le législateur français, par la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001, appelée communément loi NRE relative aux nouvelles régulations économiques, JORF du 16 mai 2001, n° 113, p. 7776, et en suite la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003, relative à la sécurité financière, JORF du 2 août 2003, n° 117, p. 13220, inclus au Code de commerce, a unifié le statut des commissaires aux comptes, ce nouveau titre -titre deuxième- inclus dans le Code de commerce français, v. art. L. 820-1 de ce Code.

التجارية ومتابعتها بتحليل مسؤولية مقترفها، أما الباب الثاني فيتم تخصيصه للجنح المقترفة من قبل مندوب الحسابات في إطار مهامه في الشركة المراقبة ومتابعتها. ويجب الإشارة، ومنذ الآن، إلى أن أغلب الجنح الخاصة بمهامه تتعلق بشركة المساهمة، غير أن امتداد الدراسة إلى باقي الشركات من أجل تقصي مدى منطوية موقف المشرع الجزائري، في تخصيص شركة المساهمة بهذه الجرائم، دون باقي الشركات التجارية بهذه الجنح، ومحاولة نقد موقفه من خلال هذه الضمانات.

الباب الأول: الجرح المتعلقة بالاختيار والتعيين النظامي لمدوب الحسابات في مراقبة الشركات التجارية ومتابعتها

إن مندوبية الحسابات مهنة تقنية يمارسها محترفون في الشركات التجارية، ولقد دفعت حتميات وضروريات قانونية وعملية إلى تنظيمها، واحتلت مكانة أساسية لاعتبارها هيئة من هيئات الشركة المراقبة¹، بل وينتظر من مهمة الرقابة الوصول إلى نتائج جوهرية أسماها إعطاء صورة وفيّة وصادقة عن الشركة المراقبة.

تهدف الأحكام الراهنة إلى حماية التوازن الهيكلي والوظيفي للشركات التجارية، ذلك أن المشرع قد تدخل في تحديد هيئاتها، فمنها ما يسند إليها سلطة التسيير وأخرى تراقبها، ويبين كيفية ممارسة صلاحياتها والمهام المعهودة إليها وامتدادها. وما دام مندوب الحسابات من بين تلك الهيئات، فإن وجوده دليل على احترام الهيكل القانوني للشركات، ودوره في إظهار طابعها الشكلي أصبح ضروريا، إلى جانب إلزامية قيامه بالرقابة الموضوعية وبكل حياد واستقلالية² لأداء مهامه على أكمل وجه. وإذا كانت الشركة كيانا منظما ومؤسسا، فإنها تتكوّن من هيئات متواجدة الواحدة إلى جانب الأخرى تمارس وظائفها لبلوغ الغايات الاقتصادية المرصية. وتعود الرقابة الشرعية على حساباتها إلى مندوب الحسابات ويجب أن تكون هذه الرقابة مستمرة³.

ونص المشرع على مجموعة من الأحكام الجزائية بغرض تفادي اختلال التوازن الهيكلي والوظيفي الذي تعتمد عليه الشركات التجارية، ومهنة مندوبية الحسابات على الخصوص من أجل ضمان فعاليتها. وتتعلق هذه الأحكام بضمان شرعية الرقابة وفعاليتها، إذ يتوجب أن تتم الرقابة من طرف مندوب للحسابات يتمتع بكل الضمانات القانونية وتتوفر فيه كل المقاييس والمعايير لممارسته المهنة طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية⁴. وهو ما عمد على فعله المشرع الفرنسي، وما تبناه النظام الأوروبي المشترك⁵.

وأصبحت الحاجة إلى مهنة مندوب الحسابات أكثر من أي وقت⁶، نظرا للنظام الحالي والتطورات المنتظرة من مساهمة الشركات التجارية في المجال الاقتصادي وينعكس لا محالة على

¹ B. LEY, *Responsabilité pénale du commissaire aux comptes*, th. Paris II, 1977, n° 3-03, p. 216.

² ف. زراوي صالح، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية 1994، المجلد 32، عدد 1، ص. 193.

³ S. BRAHAM, *Le commissaire aux comptes et le marché financier*, Economica, 1996, p. 117.

⁴ المادتين 2 و 3 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر، (المادتين 2 و 3 من القانون رقم 91-08 السابق الذكر والملغى).

⁵ V. en ce sens les dernières modifications en droit français, loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 sur les nouvelles régulations économiques, et la loi sur la sécurité financière n° 2003-706, préc. En ce sens v. A. VIANDIER et A.CHARVÉRIAT, *Dossiers pratiques : Sociétés et loi N.R.E.*, éd. Francis Lefebvre, 2^{ème} éd., 2002, v. aussi H. MATSOPOULOU, *Le contrôle légal des comptes*, Rev. soc. 2005, p. 46.

⁶ Y. GUYON, *Droit des affaires*, t. 1, *Droit général et sociétés*, Economica, 8^{ème} éd., 1994, n° 357, p. 369.

كل المجالات الأخرى. لهذا فرض المشرع ضرورة إسهامه في رقابة الشركات التجارية وفعالية من خلال واجب اختيار محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين نظاميا والامتثال إلى واجب تعيينه والسهر على توفير الإطار الملائم له من أجل ممارسة مهامه الرقابية، وقد تقتزن مخالفة هذه الأحكام بعقوبات، والتي تعتبر في حد ذاتها وسيلة حماية أكيدة¹ وضمانا له وللكيان المراقب.

القسم الأول: الجرح المتعلقة باختيار مندوب الحسابات للرقابة على الشركات التجارية ومتابعتها

يعتبر مندوب الحسابات المراقب الشرعي لحسابات الشركة ويجب أن يؤدي مهمته بكل موضوعية، إذ لا يجوز لأي كان ممارسة مهنة مندوبية الحسابات، ما لم تتوافر فيه الشروط القانونية المتطلبة، واستكمال إجراءات التسجيل في سجل وطني مخصص لمحافظي الحسابات وهو جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات². وعلى ذلك، كل من يمارس هذه المهنة بطريقة غير شرعية يكون عرضة لعقوبات جزائية.

الفصل الأول: جرح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات ومتابعتها

تقوم مهنة مندوبية الحسابات على مبادئ أساسية أصلها شرعية الرقابة، لأنه الحارس الشرعي على حسابات الشركة، فيشترط أن يمارس هذه الرقابة بطريقة نظامية، أي باستكمال إجراءات الحصول على الاعتماد والتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. وتتم متابعة الممارسة غير شرعية للرقابة على الشركات التجارية جزائيا. وترمي هذه الجرائم إلى ضمان احترام لقب ومهنة مندوب الحسابات، والتي تجد تأصيلا لها من خلال استقلاليتها وحياده في تأدية مهامه في الشركات التجارية³. كما تهدف إلى حماية محافظ الحسابات، ومهنته وضمان فعالية ممارستها، وبالتالي تسمح بمراقبة شركة من قبل مندوب للحسابات حقيقي⁴.

¹ B. LEY, op.cit., n° 3-01, p. 216.

² كان المشرع الجزائري، وقبل إلغاء القانون رقم 91 – 08، يفرض تسجيل جميع الفئات المهنية في نفس جدول المصنف الوطني، أي الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، غير أنه كان يخصص لكل صنف جزء خاص، بالمادة 11 من القانون رقم 91 – 08 الملغى، والسابق ذكره. أما حاليا فقد عدل المشرع من موقفه، إذ خصص لكل مهنة من المهن المحاسبية منظومة خاصة به، وفيما يتعلق بمحافظ الحسابات يتم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات طبقا للمادة 7 من القانون رقم 10- 01 المذكور أعلاه.

³ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, *Lamy droit pénal des affaires*, Lamy 2006, n° 2057, p. 824.

⁴ D. VIDAL, *Statut des commissaires aux comptes*, Dr. soc. 2001, n° hors série, n°173, p. 24, et du même auteur, *Statut des commissaires aux comptes*, in *Mél. Nouvelles réglementations économiques*, Litec, 2002, n° 173, p. 86: « le titre de commissaire aux comptes est donc un titre protégé, disposition adaptée à la garantie que les tiers sont légitimement habilités à attacher à une obligation de contrôle effectuée par un vrai commissaire aux comptes » et B.-H. DUMORTIER, *Infractions relatives au commissariat aux comptes*, Juriscl. soc. 2002, fasc. 134-30, n° 51, p. 13 : « pour faire respecter ce monopole, ont alors été érigés en infractions les comportements des individus se prétendant à tort commissaires aux comptes... ».

الفرع الأول: جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

إن مندوبية الحسابات مهنة تقنية تعتمد على كفاءة وخبرة في المجال الحسابي، إلى جانب ذلك تفرض دراية شاملة بالأسس القانونية الخاصة بإدارة وتسيير ومراقبة الشركات التجارية، ولكن هذه الميزات تبقى غير كافية لممارسة هذه المهنة إذ تتعلق بتوافر شروط حددها القانون، لأنها تعتبر مهنة منظمة. وعلى ذلك، فلا يجوز استعمال لقب أو ممارسة العمليات الخاصة بمندوب الحسابات تحت طائلة العقوبات المقررة قانوناً، إلا لمن يستوفي تلك الشروط.

المبحث الأول: تعريف جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات وتمييزها عن ما يقاربها من النظم القانونية

يتم انتهاك حرمة مهنة مندوبية الحسابات بانتهاك اللقب أو ممارسة العمليات الخاصة بهذه المهنة. ويظهر من الاستقراء الأولي لهذه الأحكام تشابهها مع جرائم أخرى منصوص عليها في قانون العقوبات¹. وللتمكن من تعريفها الدقيق، يجب تمييزها عن النظم التي تتقارب معها، كما يجب تحديد الهدف الدقيق من نص جزائي خاص بهذه التصرفات المتعلقة بانتهاك حرمة مهنة مندوبية الحسابات حتى يمكن استخلاص الأركان المكونة لها. فيتم في مطلب أول تعريف جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات ثم في مطلب ثان تمييزها عن ما يقاربها من النظم.

المطلب الأول: تعريف جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

يهدف تحديد الممارسات غير المشروعة إلى حماية احتكار مهنة مندوبية الحسابات، لإثبات توافر الضمانات الضرورية في المهني لاسيما الخبرة والشرف²، فكل نشاط خارج الإطار القانوني المحدد يشكل جريمة ومعاقب عليه يتوجب متابعتها، لأن كل الاحتكار يستدعي حمايته³، و يتعلق الأمر بانتحال لقب أو الممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات خرقاً للأحكام القانونية المنظمة لها.

إن الممارسات غير المشروعة مفهوم عام، يجد له تطبيقاً خاصاً في إطار جرائم المساس بحرمة مهنة مندوبية الحسابات، ذلك أنه يتم ممارستها بصفة اعتيادية⁴ وتحت مسؤولية صاحبها وباسمه الخاص من أجل الإشهاد على نظامية وصحة الحسابات في مختلف الكيانات ومن بينها الشركات التجارية⁵.

¹ الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج.ر. 11 جوان 1966، عدد 49، ص. 530.

² A. SAYAG, *Le commissariat aux comptes : renforcement ou dérive?*, t.1, Litec, 1989, n° 500, p. 442.

³ B. LEY, op. cit., n° 31-01, p. 216 : « ... le contrôle légal est réservé aux personnes ... elles présentent les garanties nécessaires, notamment de compétence et d'honorabilité... ».

⁴ J. MONEGER et Th. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, Dalloz, 1995, n° 55, p. 20.

⁵ المادة 22 من القانون رقم 10 - 01 المذكور أعلاه (نفس الموقف السابق للمشرع الجزائري بالمادة 27 من القانون رقم 91-08 الملغى والمذكور سابقاً).

ومن ثم، تفرض المهنة على القائم بها الاستقلالية تامة¹. وعلاوة على ذلك، تعتبر منظمة وتحت وصاية الدولة²، فلا يمكن لأي شخص ممارستها ما لم تتوافر فيه الشروط القانونية³. والهدف من ذلك إظهار الطابع الجوهري للرقابة على الشركات التجارية من قبل هيئة نظامية وقانونية للإدلاء بمدى شرعية العمليات في هذه الشركات⁴.

ويسعى المشرع من خلال تنظيمه لها إلى حمايتها من كل دخيل لضمان احترام النظام القانوني لكل من يحمل لقب مندوب الحسابات⁵، واستبعاد من لا تتوافر فيه شروط ممارسة المهنة، أي ضمان التطبيق الصحيح للأحكام القانونية المرتبطة بمهنة المحاسب الشرعي للشركات. كما ترمي إلى حماية النظام العام⁶، بالنظر إلى السلطات الممنوحة لمندوب الحسابات، فيتم حماية الادخار والمدخرين، والحد من ارتكاب الجرائم في الشركات التجارية، وتمكين المتعاملين من معرفة الصحة المالية للشركة التي يتعاقدون معها⁷.

¹ المادة 3 من القانون رقم 10-01 المذكور سابقا، إذ احتفظ المشرع بنفس مضمون المادة 3 من القانون رقم 91-08 الملغى والسابق ذكره.

² لقد اعتمد المشرع في تنظيم المهنة إلى اشتراط حصول المترشح على اعتماد يمنحه الوزير المكلف بالمالية، طبقا للمواد 4، 6 و7 في فقرتها الأولى من القانون رقم 10-01 السالف ذكره. أما سابقا فكانت المادة الأولى من القانون رقم 91-08 الملغى السابق ذكره، والمادتين الأولى و2 من المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992 الذي كان يحدد صلاحيات وقواعد عمل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، السابق ذكره. زيادة على ذلك، المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 والذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المذكور سابقا. إلا أنه حاليا فالمادة 15 من القانون رقم 10-01 تعطي للجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات دور إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة. زيادة إلى مجلس المحاسبة ودوره في منح الاعتماد والتسجيل، بناء على أحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة هذا المجلس وتنظيمه وقواعد سيره، ج.ر. بتاريخ 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 4.

³ المادة 2 من القانون رقم 10-01 السالف ذكره.

Concernant le droit français, v. art. L.822-1-1 C. com. fr.

⁴ المادة 23 من القانون رقم 10-01 والمادة 2 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 السابق ذكرهما.

⁵ M. SALAH, *Pour une perfectibilité du fonctionnement des sociétés commerciales*, Rev. alg. 1991, n° 2-3, p. 141 et B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 51, p.13.

⁶ ف. زراوي صالح، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المقال المذكور سابقا، ص. 170، و أ. محرز، القانون التجاري الجزائري، ج. 2، الشركات التجارية، ط. 2، 1980، ص. 311.

V. art 1 du décr. n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 portant approbation du Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, modifié par décr. n° 2006-469 du 24 avril 2006, JORF du 25 avril 2006, n° 97, p. 6188 et décr. n° 2010-131 du 10 février 2010, JORF du 12 février 2010, n° 36, p. 2521. V. aussi J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 51, p.19 et M. VERON, *Droit pénal des affaires*, Armand Collin., 4^{ème} éd., 2001, p. 151, P. DUFILS et Cl. LOPATER, *Mémento pratique Francis Lefebvre Comptable*, Francis Lefebvre, éd. 2005, n° 5380, p. 1516.

⁷ H. MATSOUPOULOU, *Le renforcement de l'indépendance des commissaires aux comptes*, Rev. soc. 1985, p. 813.

وإن أساس هذه الجرائم هو حماية الطابع الاحتكاري للمهنة¹، ومنع أي شخص أجنبي عنها أو ينتمي إلى منظومة أخرى تتعارض مع المهنة من الانضمام إليها، وذلك للمنع القانوني الوارد في هذا الشأن².

أولاً: تعريف جنحة الممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات

بالرجوع إلى نص المادة 73 من القانون رقم 10 - 01³، فالمشرع يعاقب على الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظة الحسابات⁴، ويحدد في المادة 74 من ذات القانون المقصود بذلك، ويتبين أن انتهاك شروط ممارسة مهنة مندوبية الحسابات يقترف إما بالممارسة غير الشرعية الأصلية⁵، أو بتصرفات مماثلة وتتمثل هذه الأخيرة في انتحال لقب مندوب الحسابات⁶. والملاحظ أن الأولى تتعلق بمخالفة أحكام التسجيل النظامي في الجدول الرسمي، أما الثانية فهي ترمي إلى حماية المهنة والنظام العام لحمل لقب مندوب الحسابات، الذي يمنح فقط للمسجلين نظامياً في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁷.

والجدير بالذكر أن المشرع الجزائري ينص على مثال نظيره الفرنسي⁸، على معاقبة كل من يتدخل في المهنة المنظمة، وهذا على غرار باقي المهن المنظمة الأخرى كالمحاماة والطب

¹ F. SALOMON, *Les commissaires aux comptes et le droit pénal*, Dr. soc avril 2004, p. 7 et A. SAYAG, op. cit., n° 433, p. 442.

² يتعلق الأمر بحالات المنع الواردة على بعض الأشخاص لممارسة مهنة محافظة الحسابات، فلا يمكن الجمع بين مهنة تجارية أو مهام نيابية وانتخابية مع محافظة الحسابات، وهو ما يتم دراسته في جنحة حالات التنافي القانونية. والملاحظ أن المشرع اشترط أن يقدم المترشح للتسجيل في الجدول المهني تقديم وثيقة في شكل تصريح شرفي لعدم التواجد في حالة تعارض مضمونها عدم تقاضيه أية أجره طبقاً للمادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 يناير 2011.

³ كانت تتم متابعة انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات بفعل المادة 54 من القانون رقم 91 - 08، ونصها أنه " يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بغرامة مالية تتراوح من 5 000 دج. إلى 50 000 دج .

و في حالة العود يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بمضاعفة الغرامة أو بإحدى هاتين العقوبتين.

يعد ممارساً غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد كل شخص غير مسجل أو وقف أو سحب تسجيله يقوم بالعمليات المنصوص عليها في هذا القانون أو يستمر في القيام بها.

و يعد كذلك مماثلاً للممارسة غير الشرعية لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، انتحال إحدى هذه الصفات الثلاث أو تسميات شركة خبيرة في المحاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات أو التسميات".

⁴ كان المشرع يعاقب على الممارسة غير القانونية. أما حالياً فيستعمل مصطلح الممارسة غير الشرعية، بمقتضى المادتين 73 و 74 من القانون رقم 10 - 01 السالف ذكره.

⁵ الفقرة الأولى من المادة 74 من القانون رقم 10 - 01.

⁶ الفقرة الثانية من المادة 74 من القانون رقم 10 - 01، وإن كان المشرع حالياً لا يستعمل مصطلح التماثل باللغة العربية وأبقى النص باللغة الفرنسية على حاله، إلا أنه لا يغير من موقفه.

⁷ المادة 15 من القانون رقم 10 - 01 الساري المفعول، (سابقاً، المادة 9 من القانون رقم 91-08 والمادتين 13 و 16 من المرسوم التنفيذي رقم 92-20 والسابق ذكرهما).

⁸ V. art. L. 820-5 C. com. fr.

والتوثيق والمحضر القضائي¹، شأنها في ذلك شأن مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد². فيعاقب على انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات المتمثلة في نوعين من التصرفات غير الشرعية، إما ممارسة غير شرعية للمهام المسندة للمهني المسجل نظاميا، أو الاستمرار ومواصلة نشاطه بالرغم من توقيفه أو شطبه³.

والمهنة هي النشاط الذي يقوم به المهني، أي مندوب الحسابات، ويمارسه على سبيل الاحتراف، معتمدا على مؤهلاته التقنية والمهنية القانونية، مع ما يسمح له من استخدام الوسائل والحقوق الممنوحة له⁴. وككل المحترفين يكون مندوب الحسابات مستقلا، إذ يمارس مهنته المنظمة قانونا دون أية تبعية ويتحمل المسؤوليات الناتجة عن عمله ويواجه المخاطر المنجزة عنها⁵. ويفترض نزاهته بالالتزام بالأحكام القانونية السارية المفعول والتي تحكم مهنته من أجل الوصول إلى نتائج قانونية⁶.

وبتطبيق هذا التعريف على مندوب الحسابات باعتباره مهني⁷، فهو كل شخص مختص في تدقيق الحسابات ويمارس نشاطه بصفة احترافية واعتيادية، باسمه وتحت مسؤوليته في إطار تكوينه التقني من أجل الإسهام بمدى صحة حسابات الشركات التجارية وانتظاميتها والإعلام.

ويلزم مندوب الحسابات باحترام كل الأحكام التنظيمية لمهنته، وإلى جانب ذلك واجب التقيد بمختلف القواعد القانونية المطبقة على الشركات التجارية⁸. وبالمقابل تمنح له حقوق وصلاحيات تمكنه من الممارسة الشرعية والنزيهة والصارمة لمهنته⁹. ومن ثم، فهنة مندوبية الحسابات تتمثل

¹ مثلا بالنسبة لمهنة المحاماة، المادة 7 من القانون رقم 91-04 المؤرخ في 8 يناير 1991، المتضمن تنظيم مهنة المحاماة، ج.ر. 8 يناير 1991، عدد 2، ص. 29، أما بالنسبة للمهن الطبية والاستشفائية، أنظر المواد 205 و 207 و 234 (وتحيلنا هذه الأخيرة إلى المادة 243 من قانون العقوبات) من القانون رقم 85-05 المؤرخ في 16 فبراير 1985، ج.ر. 17 فبراير 1985، عدد 8، ص. 176. غير أنه باستثناء القانون رقم 06-02 المؤرخ في 20 فبراير 2006 المتضمن تنظيم مهنة الموثق، ج.ر. بتاريخ 8 مارس 2006، عدد 14، ص. 15 والقانون رقم 06-03 الذي يتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي، ج.ر. بتاريخ 8 مارس 2006، عدد 14، ص. 21، فلا ينص المشرع الجزائري على متابعة انتهاك حرمة اللقب المرتبط بالمهنة، إلا أنها تبقى محمية بمقتضى نفس الأحكام المنصوص عليها في قانون العقوبات.

² يتفق الأساس القانوني لحماية مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد مع أساس حماية مهنة مندوب الحسابات بالمادة 73 وما يليها من القانون رقم 10-01.

³ المادة 74 الفقرة الأولى من القانون رقم 10 - 01 ، (الفقرتين 1 و 3 من المادة 54 من القانون رقم 91-08 الملغى).

⁴ Y. GUYON, op. cit., n° 72, p. 64.

⁵ المادة 22 و ما يليها من القانون رقم 10 - 01 السالف ذكره.

⁶ المادة 3 من القانون رقم 10 - 01 ، وقارن بالمادة 2 و ما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 الملغى (بفعل إلغاء القانون رقم 91-08) والسالف الذكر.

⁷ المادة 7 وما يليها من القانون رقم 10 - 01 ، واحتفظ المشرع بالرغم من التعديل بنفس الموقف خصوصا بالمادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

⁸ واجب احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية ومختلف القوانين المرتبطة بمهنة ومهام مندوب الحسابات، لاسيما القانون التجاري والمخطط الوطني للمحاسبة، بالإضافة إلى القانون رقم 10 - 01 السابق ذكره، وغيرها، وهو المقصود من فحوى المادة 3 من ذات القانون ، وهو نفس مضمون المادة القانون رقم 91-08 الملغى.

V. art. 2 du décr. n° 2005-1412 , préc.

⁹ المادة 31 و ما يليها من القانون رقم 10 - 01 المذكور أعلاه.

في نشاط الإسهاد بانتظام وصحة حسابات الشركات التجارية في إطار تأهيل تقني واعتماد مهني خاص به، في إطار جملة من القوانين تنظمها، وتسمح بتحديد مظاهرها الخاصة.

ومندوبية الحسابات مهنة منظمة قانونا، أي أن المشرع قد حدد ضوابط تحكم الانضمام إليها وممارستها، فلا يجوز لأي كان الادعاء أو مباشرة المهام المخصصة لمندوب الحسابات، ما لم تتوفر فيه الشروط المنصوص عليها قانونا¹، ويذكر ضرورة حصول على المترشح لممارسة المهنة، إلى جانب واجب تأدية اليمين القانونية والتسجيل بعد الاعتماد من قبل الوزير المكلف بالمالية. كما يفرض على مندوب الحسابات ممارسة مهنته بطريقة واضحة وعلنية². وتجدر الإشارة إلى أن ممارسة محافظة الحسابات ليست قصرا على الأشخاص الطبيعية، بل يمكن أن تباشر من طرف أشخاص معنوية مع احترام أحكام قانونية دقيقة، وردت بهذا الخصوص³، الأمر الذي يستدعي توضيحها.

كما أنه لا يكفي توافر الشروط القانونية في الشخص، بل لا بد أن يجيز له القانون طلب الاعتماد والتسجيل في الجدول المهني، ولا يكون في حالة المنع من ممارسة المهنة، لتوافر حالات التعارض مع الانضمام إلى المهنة، فلا يمكن للتاجر ولا المتواجد في حالة تبعية أن يطلب الانتماء

¹ المادة 8 من القانون رقم 10 - 01، مع ملاحظة الشروط الجديدة التي يفرضها المشرع من ضرورة الاعتماد والتكوين المتخصص (سابقا تحدد المادة 6 من القانون رقم 91-08 الملغى تلك الشروط).

Art. L. 822-1-1 C. com. fr. : « nul ne peut être inscrit sur la liste des commissaires aux comptes s'il ne remplit les conditions suivantes :

1° être français, ressortissant d'un Etat membre de la Communauté européenne, d'un Etat 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 contraires 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 Etat 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.

Les conditions d'accomplissement du stage professionnel prévu au 5°, ainsi que les diplômes et conditions de formation permettant de se présenter aux épreuves du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes mentionné au 6° sont déterminés par décret en Conseil d'Etat ».

² يفرض المشرع حاليا، بالمادة 10 من القانون رقم 10 - 01 وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11- 31 المؤرخ في 27 يناير 2011 السابق ذكرهما، وبوضوح ضرورة ممارسة محافظ الحسابات ضمن عنوان مهني، أي مكتب خاص به. أما سابقا فلا يوجد أي نص صريح يفرض ذلك.

³ المواد 2 و 46 وما يليها من القانون رقم 10 - 01 (المادة 12 من القانون رقم 91-08 الملغى).

إلى المهنة إلا إذا تخلص من العارض الذي يواجهه، تحت تواجده في حالة انتهاك حرمة مهنة محافظة الحسابات، وهو الأمر بالنسبة للبرلماني الذي يمارس عهده النيابية أو الذي تم انتخابه ضمن أحد المجالس المحلية المنتخبة¹.

وتفسر استقلالية مندوب الحسابات بممارسة مهامه بكل حياد ودون أية تبعية في حدود الأحكام القانونية والمهنية²، فهو يعمل باسمه الخاص، حتى وإن كان ذلك ضمن شركة أنشئت لهذا الغرض³، وهو الوحيد الذي يُسأل أصلاً عن الأخطاء أو التصرفات التي يرتكبها أثناء تأديته مهامه، طالما أنه مسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁴.

ثانياً: تعريف جنحة انتحال لقب محافظ الحسابات

محافظة الحسابات مهنة يمارسها تقني محترف وهي حكر له دون غيره⁵، لأنه هيئة إلزامية⁶ لتدعيم الائتمان والثقة في مجال الأعمال، لاسيما ضمن المؤسسات المالية، والمدخرين، والشركات التجارية، والمستهلكين. وعلى كل من يريد ممارسة وحمل اللقب الخاص بمهنة مندوب الحسابات أن يستوفي الشروط القانونية اللازمة لممارستها الشرعية والنظامية⁷.

كما يعتبر انتحال لقب مندوب الحسابات أو أي لقب يرمي إلى خلق تشابه أو خلط مع لقب مندوب الحسابات، من قبيل حالات الممارسة غير القانونية للمهنة⁸، حسب تعريفها القانوني. والممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات تكون إما أصلية وهي المنصوص عليها في

¹ المادة 64 من القانون رقم 10-01.

² M. SALAH, *Pour une perfectibilité du fonctionnement des sociétés commerciales*, op.cit, p.159: «...seule son indépendance (du commissaire aux comptes) permet d'assurer son impartialité...». Et pour les justifications du monopole en doctrine française, v. J. MONEGER et Th. GRANIER, op.cit., n° 228, p. 65.

³ المادة 46 من القانون رقم 10 - 01، وقارن بالمادة 14 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁴ المادة 59 وما يليها من القانون رقم 10 - 01 (المادة 49 من القانون رقم 91 - 08 الملغى، إذ احتفظ المشرع بنفس الموقف القانوني فيما يخص مسؤولية مندوبي الحسابات).

⁵ يجب الإشارة خصوصاً إلى الأحكام الانتقالية الواردة في المادة 81 من القانون رقم 10 - 01 والتي تبقي أحكام القانون رقم 91 - 08 سارية المفعول إلى غاية نشر النصوص التطبيقية لهذا الأخير في أجل لا يتعدى ستة أشهر. غير أنه لا يبين ستة أشهر هذه هل تحسب من صدور تاريخ القانون 10 - 01 أو من تاريخ سريان النصوص التطبيقية له. إلا أنه في كل الأحوال يستحسن أن تحتسب المهلة من صدور هذا القانون لتجنب وجود قانونين أحدهما ملغى ولكن ساري المفعول بحكم الأحكام الانتقالية، إلا أنه منذ ذلك الحين فقد صدرت العديد من النصوص التنظيمية. أما بصدور القانون رقم 91-08، وردت الأحكام الانتقالية في المادة 63 و ما يليها.

⁶ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 45, p. 17.

⁷ المادة 3 و ما يليها من القانون رقم 10 - 01 المذكور سابقاً.

Concernant le droit français, v. art. 3 du décr. n° 2005-1214 du 16 novembre 2005, préc.

⁸ المادة 74 الفقرة 2 من القانون رقم 10 - 01 (المادة 54 الفقرة 4 من القانون رقم 91-08).

المادة 74 الفقرة 1 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه، أو أن تكون ممارسة غير مشروعة بانتحال لقب مندوب الحسابات¹.

والأصل أن التصرفات المجرمة هي غير مشروعة، فلا يجوز لأي كان أن يقوم بها. غير أن المشرع الجزائري، كان سابقا ينص على أن انتحال اللقب يعتبر مماثلا للممارسة غير الشرعية، وهو ما احتفظ به حاليا في النص باللغة الفرنسية²، فكيف يمكن النص على أن جريمة غير مشروعة بالتماثل مع جريمة أخرى، وما هدف التمثيل هنا، وهل يقصد من وراءه تطبيق نفس العقوبة، أم الخروج عن الأحكام العامة لانتحال لقب متصل بمهنة منظمة قانونا؟

للإجابة على هذا التساؤل، يجب الرجوع إلى النظام الفرنسي، وبالخصوص النص المتعلق بنفس الجرائم³، فإنه لا يأتي بهذا التماثل. غير أنه في النصوص قبل تعديل النظام القانوني لمندوب الحسابات، والمقصود هنا، المادة 86 من المرسوم رقم 69-810 المؤرخ في 12 أوت 1969، التي تحيل إلى المادة 85 من نفس المرسوم، فلم يكن يستعمل مصطلح التماثل، بل كان يطبق نفس العقوبة. حاليا، و بعد تعديلها⁴، فنفس النص الحالي من القانون التجاري الفرنسي يتضمن الجنحتين⁵، وأدرج بذلك محتوى المادتين في هذا النص الأخير⁶، من دون عنصر التمثيل. لكن المشرع الجزائري قبل التعديل اعتمد في نص واحد الجنحتين متأثرا بنصي المادتين 85 و 86 المذكورتين من المرسوم الفرنسي، مما دفعه اعتماد هذه العبارة. أما حاليا، فيجرم الممارسة غير المشروعة في نص المادة 73 من القانون رقم 10 - 01، ويبين المقصود بذلك في المادة 74 من ذات القانون.

وتمثيل جنحة بأخرى على أنها غير مشروعة يكون بغرض تطبيق نفس العقوبة⁷، ويستحسن استبعاد هذا التماثل حتى في النص الفرنسي الذي ليس له أي معنى، لأن انتحال لقب مهنة منظمة سلوك غير قانوني في أصله كغيره من التصرفات المجرمة. كما أن المادة 73 السابق الإشارة إليها تبين العقوبات الواجبة التطبيق على جميع التصرفات غير المشروعة والمحددة في المادة 74 المذكورة أعلاه.

¹ المادة 74 الفقرة 2 من القانون رقم 10 - 01، والملاحظ أن المشرع عند تعديله لم يدرج مصطلح "مماثلا"، أما ذات النص باللغة الفرنسية فبقي على حاله.

² Art. 74 al. 2 de la loi n° 10-01 : « ... est également assimilée à l'exercice illégal de la profession, ..., l'usurpation de l'un de ces titres ... ».

³ Art. L. 820-5 al. 1^{er} C. com. fr.

⁴ L'organisation professionnelle des commissaires aux comptes en France était réglementée par le décr. n° 69-810 du 12 août 1969, modifié par les arts.25 à 63 du décr. n°. 85-665 du 3 juillet 1985 et par les arts. 6 à 22 du décr. n. 93-9 du 4 janvier 1993, ce décr. est abrogé par l'actuel Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (décr. n° 1412-2005 du 16 novembre 2005 modifié et complété).

⁵ Art. L. 820-5 C. com. fr.

⁶ Le second alinéa de l'article L. 820-5 C. com. fr. est consacré au délit de violation du secret professionnel.

⁷ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, *Sociétés commerciales*, t. 2, Dalloz, 1974, n° 813, p. 658, « ... l'usage du titre est assimilé du point de vue pénal à l'exercice lui même ».

ومن ثم، يمكن تعريف جنحة الممارسة غير المشروعة لمهنة مندوب الحسابات على أنها حمل لقب أو ممارسة مهنة مندوب الحسابات بدون وجه حق، مع انتهاك أحكامها التنظيمية، لاسيما شروط الانضمام إلى المهنة والأحكام التأديبية وبالخصوص العقوبات الانضباطية. تبعا لذلك، يجب بيان المقصود بالمهنة، وما معنى حمل لقب المرتبط بها وممارسة العمليات المتعلقة بها حتى يمكن تمييزها عن النظم التي تشابهها.

تعتمد مهنة مندوبية الحسابات على مؤهلات معينة تمنح لصاحبها صفة تسمح له بحمل لقب مندوب الحسابات، وحتى تكتسب هذه الصفة يجب إثبات التكوين التقني المتخصص والخبرة المهنية والتدريب الذي يتلقاه حتى يمكنه الانضمام إليها. لذلك، فهي تفرض على المترشح لمهنة محافظة الحسابات أن يكون حائزا على شهادة جامعية، وأن يتلقى تكوينا خاصا في معهد التعليم المختص والتابع للوزير المكلف بالمالية وتدريبيا مهنيا¹، ليحوز على كفاءات تقنية في مجال محاسبة الشركات التجارية وخبرة في الرقابة عليها²، وبالرغم من وجود هذه السمات، فإنها غير كافية لوحدها لتمكين الشخص من حمل اللقب المقترن بها ما لم يتحصل على اعتماده ويؤدّ اليمين القانونية ويتم تسجيله³.

والصفة يمكن توافرها لدى الشخص دون أن يكون حاملا لأي لقب متعلق بمهنة معينة، بالرغم من توافر الكفاءة المطلوبة لممارستها، لأن المهن المنظمة تستدعي توافر شروط، يجب استيفائها للحصول على الحق في حمل اللقب والادعاء به، ويتحقق ذلك بالتسجيل وبطريقة نظامية في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁴. لكن الملاحظ أن جانب من الفقه يسند هذه الجرائم إلى مندوب الحسابات باعتباره مرتكبها⁵. غير أن هذا القول غير سديد، لأن هذه الجرائم، أصلا، ترمي إلى حماية حمل لقب مندوب الحسابات وممارسة نشاطه، حتى وإن كان مرتكبها حاملا من ذي قبل لقب محافظ الحسابات.

ومن هنا، يظهر الطابع التنظيمي لمنح لقب مندوب الحسابات واستعماله، فلا يمكن القول بحمله ما لم يكن الشخص معتمدا ومسجلا مع بقائه مسجلا، ومادام الشخص غير مسجل أو لم يستكمل إجراءات التسجيل، فلا يمكنه الادعاء بلقب مندوب ولا ممارسة المهنة⁶، مثله في ذلك مثل محافظ الحسابات الذي فقد تسجيله النظامي بإيقافه مؤقتا أو الذي تم شطبه⁷. يستخلص مما سبق أنه يمنع استعمال لقب مندوب الحسابات أو ممارسة العمليات المنوط بها، إلا باحترام جميع أحكام التسجيل في سجل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

¹ المادة 77 وما يليها من القانون رقم 10 - 01.

² المادة 8 من القانون رقم 10 - 01.

³ المادة 6 من القانون رقم 10 - 01 (بالمادة 4 من القانون رقم 91-08 الملغى).

⁴ المادة 7 من القانون رقم 10 - 01، والمادة 2 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-30، وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، السابق ذكرهم. (أما بالنسبة للتشريع السابق المادة 10 من القانون رقم 91-08 الملغى والمادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 92-20 والسالف ذكرهما).

⁵ F. SALOMON, préc.

⁶ المادتين 6 و 7 من القانون رقم 10 - 01، والمادتين 2 و 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 30 السابق ذكره.

⁷ Crim., 21 novembre 1991, Bull. Joly soc. 1992, p. 311.

إن الشخص الذي لم يبادر بتسجيل نفسه في الجدول أو لم يستكمل الإجراءات المتعلقة بهذه العمليات، أو الذي أوقف مؤقتاً بسبب عقوبة تأديبية، أو طلب إغفاله، و يضاف إلى ذلك المنوب الذي تم شطبه من السجل الغرفة الوطنية يجب عليه الامتناع عن أي عمل يتضمن حمل اللقب أو ممارسة مهنة مندوب الحسابات، وإلا يكون ممارساً غير شرعي للمهنة حسب مفهوم المادة 74 من القانون رقم 10 - 01 المذكور سابقاً¹.

المطلب الثاني: تمييز جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات عن ما يقاربها من النظم القانونية

إن جنحة الممارسة غير المشروعة لمهنة مندوب الحسابات وردت ضمن ركنها الشرعي في نص خاص²، لكن بالرجوع إلى أحكام قانون العقوبات ينص المشرع الجزائري³ على غرار نظيره الفرنسي⁴، على جنحة انتحال الألقاب المرتبطة بالمهنة المنظمة.

هذا، وإن جريمة النصب تعتمد على وسائل تدليسية لارتكابها، و من بينها انتحال الجاني لصفة أو شخصية لا يملكها⁵. وتنص المادة 372 من قانون العقوبات على جريمة النصب، والتي يتم بمقتضاها تسليم أموال إلى الجاني بفعل استعماله وسائل تدليسية أو وسائل أخرى منها الأكاذيب عن شخصيته أو صفة غير حقيقية مع توافر النية الإجرامية. و ما يتصل بالموضوع اقتتراف النصب باعتماد المجرم على اسم خيالي أو صفة غير صحيحة، من أجل أن يظهر الجاني بمظهر غير مظهره الحقيقي، ويستعمل الكذب في ابتكار اسم له أو صفة لا يحوزها ليقوع الضحية تحت سلطة الثقة والائتمان الذي تمنحه هذه الصفة، حتى يدعم الأكاذيب ويتجاوز نشاط الجاني مجرد الأقوال إلى أفعال مادية.

إن اتخاذ النصاب اسماً كاذباً يعني أنه انتحل شخصية غيره في مجملها أو في جزء منها، كما يمكن أن تكون الشخصية خيالية لا وجود لها إطلاقاً، بحيث ينخدع المجني عليه تحت تأثيرها ويقع في مزاعم المحتال⁶، و من أجل هذا لا بد من علنية الانتحال في كل أحوله. كما أن الكذب لوحده لا يشكل جريمة النصب⁷، بل يجب توفر ركن تسليم المال الناتج عن هذا الكذب مع توافر

¹ احتفظ المشرع بنفس الموقوف، والملاحظ أنه دقق نواها ما التعبير مما سمح بتحديد أوضح للحالات التي تقوم بمقتضاها الجنحة.

² المادة 74 من القانون رقم 10 - 01 السابق ذكره. Art. L. 820-5 C. com. fr.

³ المادة 243 ق.ع.ج.

⁴ V. art. 433-17 C. pén. fr.

⁵ المادة 372 ق.ع.ج، و في هذا الموضوع ف. زراوي صالح، محاضرات القانون الجنائي للأعمال، ماجستير قانون الأعمال، جامعة وهران كلية الحقوق، 2002.

Concernant le droit français, v. art. 313-1 C. pén. fr., et sur ce point M. VERON, op.cit., p.29.

⁶ R. VOUIIN par M. L. RASSAT, *Droit pénal spécial*, Dalloz , t. 1,4^{ème} éd., 1976, n° 46, p. 55, 55, et J. LARGUIER et Ph. CONTE, *Droit pénal des affaires*, Armand Collin, 10^{ème} éd., 2001, n° 119 et s., pp. 101 et s.

⁷ ف. زراوي صالح، المحاضرات المذكورة سابقاً، وفي نفس المعنى إ. ح. طنطاوي، المسؤولية الجنائية عن جرائم النصب والاحتيال، ط. 2، المكتبة القانونية، 1999، رقم 29، ص. 20.

القصد الجنائي، لأن الكذب المصحوب بوقائع خارجية أو أفعال مادية يولد الاعتقاد لدى الضحية بتصديق ما يزعم به المحتال و قد ينتج عنه تسليم الأموال.

والملاحظ، بمقارنة جنحة النصب الذي يعتمد ركنها المادي على استعمال اسم كاذب أو شخصية كاذبة مع جريمة انتحال لقب مندوب الحسابات، أن الجريمة الأولى واقعة على الأموال، وترمي إلى حماية ذمة الشخص من أي ضرر يلحقها من جراء ذلك النصب الذي يرتكب متى أدى استعمال الجاني للشخصية الوهمية أو الاسم الكاذب إلى تسليمه الأموال من الضحية. أما جنحة انتحال لقب مندوب الحسابات، فهي ترمي إلى حماية احتكار المهنة لصالح المسجلين بطريقة نظامية، فيبقى حمل اللقب المرتبط بهذه المهنة خالصا لمن استوفى شروطه القانونية.

واستعمال صفة كاذبة من بين الطرق التي يمكن للنصاب استعمالها لصفة مزعومة من أجل أن يحظى بالاحترام والثقة بين الناس، وهذا بالنظر إلى الصفة التي انتحلها على أساس مهنته أو شغله وظيفية. و العبرة في ذلك هو إيهام الضحية بمركزه ونفوذه من خلال الصفة المزعومة والتي تكون سببا في قيام الضحية بتسليم المال¹. وهي إحدى الطرق التي يعتمدها النصاب. أما جنح الممارسة غير المشروعة فهي لضمان شرعية ممارسة المهنة بعيدا عن الاستيلاء من أي مبلغ مالي، فلو قام شخص بالادعاء على أنه مندوب للحسابات، وأدت العملية إلى استلامه مبلغا ماليا، دون أن يكون مندوبا للحسابات، فيعتبر مقترفا لجنحة النصب، متى توافرت باقي أركانها². أما الادعاء فقط بأنه مندوب للحسابات، فيعتبر منتحلا لهذا اللقب.

إلا أنه يمكن للشخص أن يكون مندوبا للحسابات، و يستعمل هذه الصفة حقيقة³، وتؤدي بالغير إلى تسليمه المال، أي استعماله لصفته الحقيقية. فالمشرع الجزائري لا يعرف هذه الحالة بنص خاص، على عكس التشريع الفرنسي⁴، والذي يتابع صاحبها بناء على جنحة النصب. لذا، يجب في ظل التشريع الجزائري البحث عن تكييف آخر لمتابعة هذه التصرفات، فيمكن أن تكون مجرد سرقة أو خيانة أمانة متى تم تسليم الأموال بتوافر عناصرها المشكلة⁵، أو نصب.

ونظرا لاعتبار مهنة مندوب الحسابات منظمة قانونا تحت وصاية الدولة⁶، فلا يجوز لأحد أن يمتننها ما لم يستوف شروطها⁷، وهو الأمر بالنسبة لباقي المهن المنظمة الأخرى، من بينها

¹ M. VERON, op. cit., p. 36.

² قرار المحكمة العليا، غ.ج، 10 يناير 1984، ملف رقم 28460، مجلة القضاء 1990، عدد 1، ص. 266.

En ce sens, v. Crim., 25 février 2004, R.F.Compt. 2004, n° 368, p. 10 : « escroquerie du commissaire aux comptes à la T.V.A. » .

³ A. SAYAG, op. cit., n° 502, p. 443.

⁴ Art. 313-1 C. pén. fr.

⁵ أنظر ضمن هذه الرسالة أعلاه الجزء المخصص لمساهمة مندوب الحسابات في الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات، ومنها النصب أو خيانة الأمانة.

⁶ وهذا بفعل منح الاعتماد من قبل الوزير المكلف بالمالية طبقا للمادة 6 من القانون رقم 10-01، وهذا خلافا للوضع السابق في ظل القانون رقم 91 - 08 الملغى، إذ كان التسجيل من قبل هيئة متكونة من مهنيين بعد أداء اليمين، أي المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين، دون تدخل من هيئات أخرى ودن حاجة لاعتماد.

⁷ المادة 2 من القانون رقم 10 - 01.

مهنة المحاماة¹، إذ تنص المادة 243 من قانون العقوبات على أنه يعاقب "... كل من استعمل لقباً متصلاً بمهنة منظمة قانوناً ... أو ادعى لنفسه شيئاً من ذلك، بغير أن يستوفي الشروط المفروضة لحملها...".

وهكذا، تعتمد جنحة انتحال الألقاب المتصلة بمهنة منظمة قانوناً²، الإدعاء بها أي استعمالها أو التصريح بذلك، وهو ما ينطبق على جنحة انتحال لقب مندوب الحسابات. وما يمكن الإشارة إليه أن حماية لقب مندوب الحسابات تكون بذلك ضمن نصين أحدهما عام والآخر خاص بها. فما الذي دفع بالمشرع إلى تشريع نص خاص بالرغم من وجود نص عام كفيل بحمايتها؟

بالرجوع إلى أحكام مهنة المحاماة، على سبيل المقارنة، فهي الأخرى مهنة منظمة، ولا يجوز لأي كان حمل لقب محامي، ما لم يكن قد استوفى شروطها، ويعاقب كل من انتحل هذا اللقب هذا بالإحالة إلى نص المادة 243 من قانون العقوبات، وهو الأمر بالنسبة لمهن الطب والاستشفاء، ومقارنة مع مهنة مندوبية الحسابات فيوجد نص خاص بها. وعلى العكس من ذلك، فبالنسبة لمهنة التوثيق والمحضر القضائي، فلا يمكن ممارسة هذه المهن المنظمة إلا بتوافر شروط³، إلا أن المشرع لا يشير إطلاقاً إلى أحكام جزائية خاصة في حالة انتهاك حرمة هذه المهن، إلا أنه ليس مانعاً من تطبيق الأحكام العامة.

يتبين من استقراء أحكام قانون العقوبات أن المشرع الجزائري عنون القسم الثامن "انتحال الوظائف و الألقاب أو الأسماء أو إساءة استعمالها" وأدرجه تحت الفصل السابع المتعلق بالتزوير⁴، بالتزوير⁴، وبهذا الموقف، فالانتحال هو تقليد، أي محاولة اتخاذ مظهر ليس بالمظهر الأصلي ولا الحقيقي سواء باستعمال الاسم أو الادعاء به أو ممارسة صلاحياته⁵.

وبالمقارنة⁶، يستخلص العديد من الملاحظات: ترتكب جنحة استعمال لقب مهنة منظمة قانوناً إما باستعمال اللقب، أو ممارسة العمليات المرتبطة بها دون استيفاء شروط ذلك، أي عدم التسجيل في جدول الغرفة المهنية، و هي نفس الجريمة المنصوص عليها في المادة 74 الفقرة الأولى من القانون رقم 10 - 01 السالف الذكر، والتي تعاقب على الممارسة غير المشروعة لمهنة محافظة الحسابات. أما انتحال اللقب أو الإدعاء به يعني أن الشخص يسمح لنفسه حملته بالرغم من انعدام أية صفة تسمح له بذلك⁷، و من ثم تتطابق الجنحتين.

¹ على سبيل المقارنة والمثال المادة 7 من القانون رقم 91-04 السابق ذكره، والمتعلقة بمهنة المحاماة التي تحيل إلى المادة 243 ق.ع.ج.

² R. VOUIIN par M.-L. RASSAT, op. cit., n° 462, p. 561.

³ تحدد المادة 5 وما يليها من القانون رقم 06-02 شروط الالتحاق بمهنة التوثيق. أما الشروط الخاصة بمهنة المحضر القضائي، تبينها المادة 8 وما يليها من القانون رقم 06-03 السالف ذكرهما.

⁴ الأمر 66-156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات، السابق ذكره.

⁵ م. زكي شمس، الموسوعة العربية للاجتهادات العربية الجزائرية، المجلد 10، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2000، 2000، أنظر "انتحال"، ص. 7067.

⁶ والمقصود المقارنة بين المادة 243 ق.ع.ج. بالمادتين 73 و 74 من القانون رقم 10 - 01 .

⁷ إ.ح. طنطاوي، المرجع السابق الذكر، رقم 83، ص. 72.

غير أن المشرع الجزائري وعلى غرار المشرع الفرنسي¹، في محاولة منه لتحديد نوع من الحماية الخاصة والواضحة بهذه المهنة، فقد نص على المادتين 73 و 74 من القانون رقم 10 – 01 السابق ذكره، التي تتعلق بلقب مندوب الحسابات. ففي ظل القانون رقم 91- 08 الملغى لم يكن يوجد أي سبب آخر منطقي أدى إلى تكرار الحماية على اعتبار أن المادة 243 من قانون العقوبات كفيلا باستيعاب ذات السلوك. إلا أنه حاليا يمكن الاعتماد على تشديد عقوبة الغرامة في حالة انتهاك حرمة المهنة، لأن عقوبة المقررة لهذه الجنحة الأخيرة هي أشد من تلك المحددة في إطار المادة 243 من قانون العقوبات²، إلا أنه لا وجود لعقوبة الحبس في الأحكام الخاصة بمحافظ الحسابات بخلاف ما تقرره الأحكام العامة.

وباستقراء الأحكام المتعلقة بممارسة مندوب الحسابات لمهنته، فإنها تتعارض ومهن أو وظائف أخرى³، كما تطبق بشأنها حالات المنع القانوني والإسقاطات⁴، وإذا مارس المهنة في هذه الحالات فيكون في وضعية غير شرعية. ويتوجب الإشارة، منذ الآن⁵، إلى أن الممارسة غير المشروعة تتعلق بالنظام الأساسي لهذه المهنة، بما في ذلك واجب تفادي حالات التنافي، فمنها ما هو عام، والآخر ذا طبيعة خاصة مرتبط بالعلاقة التي تجمع مندوب الحسابات مع الشركة المراقبة، والجانب الجزائري لها يخص فقط شركات المساهمة⁶.

المبحث الثاني: الأركان المشكلة لجنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

تتمثل جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات في تصرفين، أحدهما يقترف بالممارسة غير القانونية لمهنة مندوب الحسابات وككل الجرائم يتكون من عناصر يجب توافرها مجتمعة لاقترافها، أما الآخر فهو انتحال اللقب المرتب بالمهنة. وهو أيضا يتكون من ركن مادي وركن معنوي، وهذه الجنح تشترك في بعض عناصرها، وتتفرد كل واحدة بعنصر هو أساس تمييزها عن بعضها. أما القصد الجنائي فهو موحد بينها. لذا، يتم التطرق في مطلب أول للركن المادي لجنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات، وفي مطلب ثاني فيخصص للركن المعنوي.

المطلب الأول: الركن المادي لجنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

تنتهك حرمة مهنة مندوب الحسابات إما بانتحال لقبه أو الممارسة غير الشرعية لنشاطه، وفي كلتا الحالتين دون وجه حق⁷ مع ضرورة علنية الممارسات غير القانونية، والسبيل الوحيد للدفاع عن المتابع بجنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات إثبات أنه وقت حصول الوقائع

Art. L. 820-5 C. com. fr.

¹ المادتين 73 و 74 من القانون رقم 10-01.

² لمزيد من التحليل أعلاه، راجع الجزء المخصص للعقوبات المقررة لهذه الجنحة.

³ المادتين 65 و 66 من القانون 10 – 01 السابق الذكر.

⁴ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 2063, p. 827, et contra J.-F. BARBIERI, *Commissariat aux comptes*, éd. Joly, 1996, n° 13, p. 10 : «... ces incompatibilités, qui concernent la qualité même de commissaire inscrit, doivent être distinguées des incompatibilités spéciales ... ».

⁵ طالع الجزء المخصص لدراسة جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية.

⁶ المادة 715 مكرر 6 ق.ت.ج.

⁷ B.-H. DUMORTIER , op. cit., n° 52, p. 13.

المنسوبة إليه كان منتميا إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹ ومسجلا في الجدول الخاص بها نظاميا².

أولاً: العناصر المادية المشتركة بين جنة الممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات وجنة انتحال لقبه

إن عدم شرعية الانتهاكات لمهنة مندوب الحسابات يجعل منها جنحا تشترك في العناصر التي تبين طابع مخالفة الأحكام القانونية الخاصة بمهنة مندوب الحسابات وانتهاك حرمة جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، سواء بالتعدي على شروط التسجيل فيه، أو خرق حالات المنع المفروضة على الجاني.

1- انعدام التسجيل النظامي في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يهدف تجريم انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات إلى ضمان احتكارها لمندوبي الحسابات المسجلين قانونا في الجدول، وانتهاك أحكام التسجيل لا يعطي الحق للمخل بها حمل لقب مندوب الحسابات ولا ممارسة العمليات التي يضطلع بها مندوب الحسابات في رقابته على الشركات التجارية. فالمشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي³، يعاقب على هذين التصرفين. والملاحظ أن مشرعا حاليا، يدرجهما ضمن نصين أحدهما لتحديد العقوبات والآخر لتحديد التصرف⁴، خلافا لموقفه السابق في ظل القانون رقم 91-08 والذي يتفق مع موقف التشريع الفرنسي الحالي الذي أدمجهما في نص واحد⁵، غير أن صياغة النص الفرنسي كأنها تجيز للمندوب الذي تم شطبه أو تعليق تسجيله من حمل لقب مندوب الحسابات. هذا ما لا نجده في النص الجزائري، وهو الأصح لأن الممارسة غير المشروعة لا تعطي الحق في حمل اللقب، وإذا سمح بذلك، فيؤخذ على أنه يجوز ممارسة المهنة، نظرا للارتباط الوثيق بين حمل اللقب والممارسة لأن حماية المهنة واحتكارها متلازمان.

والحماية نظام موحد، لا يمكن تجزئته، فلا يستقل اللقب النشاط بما أنه لا يجوز لأي كان ممارسة مهنة مندوبية الحسابات، ما لم يكن حاملا للقب بطريقة قانونية ونظامية، وكان من

¹ A. SAYAG, op. cit., n° 499, p. 442.

² المادة 7 من القانون رقم 10 - 01.

³ المادتين 73 و 74 من القانون رقم 10 - 01.

Art. L. 820-5 al. 1^{er} C. com. fr. (art. 116 de la loi 2003-106.): « est puni d'un an d'emprisonnement et de 15000 euros d'amende le fait, pour toute personne :

1° de faire usage du titre de commissaire aux comptes ou de titres quelconques tendant à créer une similitude ou une confusion avec celui-ci, sans être régulièrement inscrite sur la liste prévue au I de l'article L. 822-1 et avoir prêté serment dans les conditions prévues à l'article L. 822-10 ;

2° d'exercer illégalement la profession de commissaire aux comptes, en violation des dispositions du I de l'article L. 822-1 et de l'article L. 822-10 ou d'une mesure d'interdiction ou de suspension temporaire...»

⁴ المادتين 73 و 74 من القانون رقم 10 - 01.

⁵ وهو الذي يمثل الركن الشرعي بالنسبة لهذه الجرائم.

الضروري توضيح النص بإضافة عبارة منع كل شخص تم شطبه أو توقيفه مؤقتا من استعمال اللقب، وهو ما فعله المشرع في النص الساري المفعول¹.

تبعا لذلك يجب تحديد الشروط الواجب استيفاؤها مجتمعة حتى يتمكن الشخص من حمل اللقب، مع ضرورة بقاءه مسجلا في جدول الغرفة المهنية لمحافظي الحسابات، وباختلال أحد هذه الشروط أو الافتقار إلى التسجيل في هذا الجدول يكون الشخص منتهكا للمهنة.

أ - تحديد شروط التسجيل النظامي في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يبين المشرع الجزائري، على غرار المشرع الفرنسي بأن محافظ الحسابات قد يكون شخصا طبيعيا أو معنويا. ولممارسة هذه المهنة يجب توافر شروط منها ما يتعلق بالتسجيل في الجدول المهني والحصول على الاعتماد، بالإضافة إلى شرط تأدية اليمين، ولا يمكن للشخص حمل اللقب المتصل بهذه المهنة ولا القيام بالعمليات الخاصة بها إلا بعد استيفاء هذا الإجراء الأخير، لأنها شروط متلازمة.

- شروط التسجيل والاعتماد في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يحدد المشرع الجزائري² على غرار نظيره الفرنسي³ شروطا يجب على المقبل على ممارسة مهنة مندوبية الحسابات استيفاؤها، وهي نفس الشروط عند المشرع الجزائري بالنسبة لكل من الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد. والملاحظ أنهم ينضمون حاليا إلى جداول متميزة خلافا لما كان سابقا، إذ كانت الفئات الثلاثة تسجل في نفس الجدول ولكن تنتمي كل فئة إلى الجزء المخصص لها ضمنه⁴.

ولم يغير المشرع الجزائري في موقفه إذ يشترط أن يكون المرشح لمهنة محافظ الحسابات جزائريا، دون أن يميز في ذلك إذا ما كانت أصلية أو مكتسبة، وعليه فكل من يحمل الجنسية

¹ المادة 74 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 (المادة 54 الفقرة 3 من القانون رقم 91-08 الملغى).

² المادتين 7 و 8 من القانون رقم 10-01 (المادة 6 وما يليها من القانون رقم 91-08 الملغى والسالف الذكر).

³ V. arts. L. 822-1 et s. C. com. fr. et spécialement art. L. 822-5 du même Code. Et pour la position antérieure, v. art. 3 du décr. n° 69-810 du 12 août 1969 mod. par le décr. n° 93-09 du 4 janvier 1993, portant règlement d'administration publique et relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de sociétés, préc.

⁴ يخصص المشرع الجزائري بفعل المادة 7 من القانون رقم 10-01 بالنسبة لمحافظ الحسابات جدولا خاصا بالغرفة الوطنية لهؤلاء المهنيين، وقد نص على المرسوم رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، السابق ذكره. أما الخبير المحاسب فيسجل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، بالمرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 فبراير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، ج.ر. بتاريخ 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 7. ويخصص جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لهم وخصص لهم المشرع أحكاما تنظيمية بالمرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، ج.ر. بتاريخ 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 13. غير أنه في ظل القانون رقم 91-08 الملغى، فكان يخصص جدولا واحدا لهذه المهن، ويقسم إلى ثلاث أصناف بحسب كل مهنة، بحسب الفقرة 3 من المادة 11 من هذا القانون الملغى.

الجزائرية يجوز له أن يترشح في هذا المجال. ويتم إثباتها إما بمستخرج، أو بقرار من وزير العدل، والذي يرفق مع ملف طلب الاعتماد أو للتسجيل في الجدول المهني¹.

أما الأجانب، فلا أثر لأحكام تتعلق بوضعيتهم إزاء المهنة، ضمن القانون رقم 10-01، الأمر الذي يفرض على المشرع اتخاذ موقف من ذلك في تحديد موقفه صراحة من مدى جواز ممارسة الأجانب محافظة الحسابات، ويستحسن أن يصدر أحكاما تتعلق بذلك، طالما أن الهيئات المهنية تمثل مصالح المهنة إزاء المنظمات الأجنبية المماثلة².

وبالمقارنة مع الوضع في ظل القانون رقم 91-08 فكان المشرع لا يجيز للأجانب ممارسة مهنة مندوبية الحسابات إلا بالحصول على ترخيص وبشروط خاصة إضافية³. وكان الغرض من ذلك الترخيص هو حماية بعض المجالات الحساسة، والنظام العام والاقتصاد الوطني. ويتوجب الإشارة إلى أن هذه المهن تخضع لنصوص خاصة. لذا، كان يلزم الأجنبي بالحصول على ترخيص لممارستها. ويمنح في إطار القواعد التي تحكم العلاقات الدولية وبالخصوص الاتفاقيات الدولية، ومبدأ المعاملة بالمثل، ولكن النصوص آنذاك لم تكن تبين الهيئة المختصة بمنح هذا الترخيص ولم يتم تحديد الشروط التنظيمية لذلك. وعليه، ومن أجل حماية الشركات الجزائرية التي تمارس نشاطا في الخارج، والتي تريد تعيين محافظا جزائريا للسهر على الرقابة الشرعية على حساباتها، أن يتم ذلك بناء على اعتماد يمنحه الوزير المكلف بالمالية، تنسيقا مع الأحكام الراهنة، في إطار المعاملة بالمثل في المجال الدولي.

إلى جانب شرط الجنسية، يفرض على المترشح التمتع بالحقوق المدنية والسياسية، ويلاحظ أن المشرع الجزائري أضاف ضرورة التمتع بالحقوق السياسية⁴. ويقصد بها عدم الحرمان من ممارسة الحقوق المدنية والوطنية، أي عدم وجود الشخص في حالة منع من مباشرة حقوقه أو عزله أو منعه من ممارسة بعض الأنشطة أو المهن، أو حرمانه من الترشح لتقلد منسبا إداريا أو للانتخاب، أو غيرها⁵. كما يشترط في الشخص ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكابه جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة. إلا أنه لم يبين الإطار الذي تتحدد به هذه الجرائم، مع أنها مرتبطة بمجال عالم الأعمال، وبالأمانة والثقة، أو الجرائم المالية والمتعلقة بالمجال الاقتصادي إلى جانب

¹ المادة 2 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 السابق الذكر، والمادتين 6 و9 من الأمر رقم 70-86 المؤرخ في 15 ديسمبر 1970، المتضمن قانون الجنسية الجزائرية، ج.ر. 18 ديسمبر 1970، عدد 105، ص. 1570، المعدل بالأمر 01-05 المؤرخ في 27 فبراير 2005، ج.ر. 27 فبراير 2005، عدد 15، ص. 15.

² المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، بالنسبة لمجلس المحاسبة خصوصا لجنة التقييس، والمادة 17 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01 و المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 بالنسبة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

³ المادة 8 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁴ تنص المادة 8 الفقرة الأولى البند 3 على أنه: " لممارسة مهنة ... محافظ الحسابات... ، 3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية..."، (و) أنظر إلى التشريع السابق المادة 6-2 من القانون رقم 91-08 أين لا ينص المشرع على الحقوق السياسية، ولا شك أنه ناتج عن التعديلات التي لحقت بقانون العقوبات وبالخصوص بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، المعدل والمتمم للقانون العقوبات، لا سيما المادة 9 و مايليها، وخصوصا 9 مكرر 1 من ذات القانون). كما يلزم المترشح لممارسة مهنة محافظة الحسابات أن يقدم شهادة ميلاد ضمن الملف الذي يتطلبه الاعتماد أو التسجيل، وهذا بالنسبة للشخص الطبيعي، أما الشخص المعنوي، فيقدم نسخة من مشروع قانونه الأساسي، طبقا للمادتين 2 و 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 السالف الذكر.

⁵ J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, *Lamy sociétés commerciales*, Lamy, 2005, n° 1049, p 510.

الإفلاس، أي التي من شأنها الإخلال بالشرف لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة في المجالات المخصصة لمندوب الحسابات¹، والطابع الأخلاقي الذي تفرضه المهنة.

والملاحظ أن المشرع كان ينص سابقا على أن الجرائم المقترفة والتي تمنع مرتكبها من التسجيل في جدول المنظمة تكون العمدية، إذ تسائل جانب من الفقه الجزائري عن معنى ذلك²، واقترح إلغاء هذا الموقف لأنه لم يكن له أي مفعول سوى خلق نوع من الغموض، وهو ما فعله المشرع بالقانون رقم 10-01، خاصة وأنه يتم التحقق من توافر هذا الشرط بمستخرج من صحيفة السوابق العدلية مسلمة من الجهات القضائية والذي يرفق مع ملف المترشح لممارسة المهنة³.

إن ضرورة توافر الشهادات والإجازات والتكوين المتخصص في معاهد لذلك الغرض، لتمكين الشخص من إثبات مستواه وكفاءته ودرايته التقنية في المجال المحاسبي. تسمح الشهادات التي تمنحها المؤسسات الجامعية بالانضمام إلى معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو أي معهد يعتمد لهذا الغرض، وللالتحاق به يجب أن يكون المترشح حائزا على شهادة جامعية في الاختصاص.

إلا أنه، حاليا، لم يتم تحديدها قانونا مما يستحسن معه المبادرة بتحديد هذه الشهادات سواء بأحكام تنظيمية أو ضمن النظام الداخلي لمجلس المحاسبة⁴. وخلافا لذلك⁵، فالمشرع الفرنسي يحددها ضمن أحكامه التنظيمية⁶.

¹ المادة 7 البند 4 من القانون رقم 10 - 01 ، وبالنسبة للوضعية السابقة المادة 6 البند 3 من القانون رقم 91-08 الملغى.

² M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, t.1, *Règles communes, la société en nom collectif, la société en commandite simple*, Edik, 2005, n° 302, p. 193.

³ المادة 2 الفقرة الأولى البند 1 من المرسوم رقم 11-30.

⁴ المادتين 10 و16 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24.

⁵ المادة 8 الفقرة 3 من القانون رقم 10 - 01. أما في ظل الأحكام السابقة كانت المادة 3 من المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999، المعدلة بالمادة 3 من المقرر المؤرخ في 13 ماي 2006 المتضمن الموافقة على الإجازات و الشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي كانت تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، السابق الذكر. ويجب الإشارة إلى أنه يجب أن ترفق نسخة من الشهادات والإجازات التي تسمح بممارسة المهنة مع ملف المترشح لممارستها، طبقا للمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30.

⁶ Art. R. 822-2 al. 1^{er} C. com. fr.: « ne peuvent être admis à se présenter au certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes que les titulaires de l'un des diplômes d'enseignement supérieur dont la liste est arrêtée conjointement par le garde des sceaux, ministre de la justice, et le ministre chargé de l'enseignement supérieur, ainsi que les anciens élèves diplômés de l'un des établissements ou de l'une des écoles dont la liste est établie dans les mêmes conditions.

Peuvent être également admis à se présenter au certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes, après avoir accompli le stage prévu au 5° de l'article L. 822-1-1, les personnes mentionnées au 1° du même article, titulaires d'un diplôme jugé de même niveau que ceux indiqués à l'alinéa précédent par le garde des sceaux, ministre de la justice, et le ministre chargé de l'enseignement supérieur », ainsi que l'art. A. 822-1 du même Code : « ne peuvent être admis à se présenter au certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire

ويتم قبول المترشح في معهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة بعد نجاحه في مسابقة الدخول، إلا أنه لا يبين مدة التكوين ضمنها. لذا، يستحسن تعيينها بالاشتراك مع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹ تحديد مدة ومضمون التكوين².

وكان المشرع سابقا يسمح بالتسجيل كمحافظ للحسابات لكل من حصل على الإجازات أو التراخيص دليل على إمكانية الشخص الإقبال عليها، لا سيما شهادة النجاح في امتحان دخول المهنة أو شهادة نهاية التبريس³، أو إثبات خبرة مهنية تقدر بعشر (10) سنوات في ميدان المحاسبة والمالية والقيام بتدريب مهني مدته ستة (6) أشهر⁴. أما الأحكام الراهنة، فلا تبين مدى إمكانية الاستفادة من الأقدمية المهنية.

يتحصل المتخرج من معهد التعليم المختص على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو على شهادة معترفا بمعادلتها من المعاهد المعتمدة من قبل الوزير المكلف بالمالية⁵، والتي تسمح له بالإقبال على مهنة محافظة الحسابات بعد استكمال إجراءات التسجيل في جدول المنظمة الوطني لمحافظي الحسابات، وتختص لجنة الاعتماد التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بتقييم صلاحية الإجازات والشهادات التي تسمح بالانتماء إلى المهنة⁶.

لا يكفي الحصول على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها للتسجيل كمحافظ الحسابات، بل يشترط أن يخضع لتكوين تطبيقي مهني يتمثل في التدريب على ممارسة المهنة⁷. ويسمح التدريب للمترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب وتم قبوله من طرف لجنة التكوين التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة⁸.

واستحدث المجلس الوطني للمحاسبة بفعل إعادة تنظيم أحكام تنظيم المهن المحاسبية⁹، والذي يكون تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ومن بين اللجان التابعة¹⁰ له لجنة التكوين¹¹. إذ

aux comptes que les titulaires de l'un des diplômes suivants ou les anciens élèves diplômés ou issus avec succès de l'un des établissements suivants... ».

¹ المادة 15 من القانون رقم 10 - 01.

² Le législateur français détermine ces règles, v. art. A. 822-2 C. com. fr.

³ المادة 57 وما يليها من القانون رقم 91 - 08 الملغى.

En ce sens, et concernant le droit français, v. J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, préc.

⁴ المادتين 63 و 64 من القانون رقم 91 - 08 الملغى.

⁵ المادة 8 الفقرتين الأولى البند 2 - أ والثانية من القانون رقم 10 - 01.

⁶ المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24.

⁷ المادة 77 من القانون رقم 10 - 01.

⁸ المادة 4 وما يليها من القانون رقم 10 - 01.

⁹ المادة 5 من القانون رقم 10-01 وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-24.

¹⁰ طبقا للمادة 5 وما يليها من القانون رقم 10-01 والمادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24.

¹¹ يتضمن المجلس الوطني للمحاسبة خمسة لجان محددة في المادة 5 الفقرة الأولى من القانون رقم 10 - 01.

أنها¹ تتكفل بمتابعة التكوين في معهد التعليم المختص التابع لوزارة المالية². إلا أن الأحكام الراهنة لا تبين جميع الخطوات الواجب إتباعها لإجراء التدريب، مما يستدعي استعجال في تحديدها، ويتم ذلك بالنظر إلى القانون رقم 10 - 01، مما يحتم ضرورة إصدار أحكام تنظيمية في هذا الشأن. والظاهر أن التدريب يتم قبل طلب الاعتماد واليمين القانونية، أي قبل التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

وما تجدر الإشارة إليه أن المشرع قد أحسن عند نصه بأن محافظ الحسابات المتربص لا يعتبر عضوا من أعضاء الغرفة الوطنية للمهنيين، ومن ثم فلا يسجل في جدول الغرفة الوطنية، ولا يسمح له بممارسة المهنة باسمه الخاص، إنما يجري تربصه ويتلقى التوجيهات العملية والخبرة التقنية تحت إشراف مدير التدريب. وما يلاحظ من استقراء النصوص الحالية أن المتربص يخضع صراحة إلى الرقابة التأديبية خلافا للأحكام السابقة فلم تكن تبين ذلك صراحة³. وإن موقف المشرع الحالي يبين الحزم من متابعة وتنظيم المهنة والاقبال على التسجيل في الجدول المهني، من أجل ضمان احتكار المهنة لأصحابها. وهذا ما يضع حدا إلى التساؤلات التي كانت في ظل القانون السابق، 91 - 08 الذي لم يكن يبين ما إذا كان المتربص يسجل في الجدول باعتباره متربص أم لا⁴.

لم يبين المشرع الجزائي الفترة التي يجب أن يستغرقها التدريب للإقبال على المهنة، ولا كيفية ذلك، إنما ينص على أنه يتم استقبال المتربص من قبل محافظ للحسابات مديرا للتدريب، دون أن يبين الشروط اللازم توافرها في مدير التدريب⁵، إلا أنه أسند مهمة متابعة التدريب ومنح شهادات نهايته للجنة التكوين⁶، مما يستحسن استكمال هذه الأحكام من خلال أحكام التنظيمية الخاصة والتي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية والمجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁷، أو ضمن النظام الداخلي للمجلس الوطني للمحاسبة.

وبنهاية التدريب يمنح المتربص شهادة تثبت ذلك، دليل على أنه أجرى التدريب طبقا لما تحدده الأحكام التنظيمية، وتحصل على التكوين التطبيقي والتقني الذي يمكنه من مباشرة المهنة، ويسمح له بالتسجيل في الجدول. ولقد بين المشرع أن تأطير عملية التدريب تكون تحت سلطة مجلس المحاسبة خصوصا لجنة التكوين والتي تتولى منح شهادة نهاية التدريب⁸.

¹ يتم تحديد تشكيلة اللجان التابعة لمجلس المحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بمقتضى المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24.

² المادتين 4 الفقرة الأولى و 5 من القانون رقم 10 - 01.

³ المادة 77 الفقرة 2 من القانون رقم 10 - 01، وقارن مع المواد 57، 58 و 59 من القانون رقم 91 - 08 الملغى.

⁴ بالمقارنة مع مهنة المحاماة، فالمرشح لممارستها يؤدي اليمين القانونية كآخر إجراء ليسجل بفعالها في الجدول المهني باعتباره متربصا في خانة من الجدول لتمييزهم عن المحامين الآخرين.

⁵ A l'opposé du législateur algérien, le législateur français détermine les modalités et la durée du stage professionnel, v. arts. R. 822-3 et A. 822-12 et s. C. com. fr.

⁶ المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 السالف الذكر.

⁷ المادة 15 من القانون رقم 10 - 01.

⁸ المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24.

ويميز المشرع بين الشروط اللازم توافرها ليتم تسجيل الشخص الطبيعي¹ محافظ الحسابات عن الشروط التي يجب توافرها في الشخص المعنوي²، إذ يمكن لهذا الأخير ممارسة هذه المهنة في إطار شركة محافظي الحسابات والتي تتحدد إما بشركات تجارية والتي تأخذ كل شركة مساهمة أو شركة مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة³.

ولذلك يشترط أن يحمل جميع الشركاء هذه الشركات الجنسية الجزائرية⁴. فإذا تعلق الأمر بشركات الأسهم أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة، فلا يجب أن يقل عدد الشركاء المسجلين في الجدول المهني عن الثلثين (3\2) بحيث يمتلكون ثلثي (3\2) رأس المال، وهذا دعماً للطابع المهني لهذه الشركات. أما بالنسبة للشركات المدنية، فلا تضم مبدئياً إلا المهنيين المسجلين نظامياً في جدول الغرفة المهنية. غير أن المشرع الجزائري يجيز انضمام أعضاء حاملين للجنسية الجزائرية ومن غير المهنيين، الحاصلين على شهادات التعليم العالي في المجال القانوني أو الاقتصادي، أي شخص حاصل على شهادة جامعية ترتبط بتحقيق هدف الشركة المدنية دون أن يتجاوز عددهم ربع (4\1) الشركاء الإجمالي. كما يفرض على شركات محافظي الحسابات، نتيجة لذلك، أن تحصل على الاعتماد للتسجيل في سجل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁵ مثلها مثل الشخص الطبيعي⁶.

وزيادة على ذلك، يحدد موضوعها القانوني لممارسة مهنة محافظ الحسابات⁷، وأن تثبت استقلاليتها عن غيرها من الأشخاص، فلا تكون في حالة تبعية سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة⁸. ويجب أن يتم تمثيلها وتسييرها من قبل المهنيين المسجلين في الجدول المهني انفرادياً⁹، ولا يجوز لهم ممارسة مهام التسيير في تجمعات أو شركات أخرى¹⁰.

ولقد استحدث المشرع شرطاً إضافياً للتمكن من التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمتمثل في ضرورة الحصول على الاعتماد من قبل الوزير المكلف بالمالية، وأصبحت بذلك مهنة محافظة الحسابات، زيادة على أنها مهنة منظمة، خاضعة لترخيص مسبق.

¹ المادتين 2 و 7 الفقرة الأولى البند الأول من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 30.

² المادة 3 الفقرة الأولى البند الأول من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 30.

³ المادتين 46 و 48 من القانون رقم 10-01. Art. L. 822-9 C. com. fr.

⁴ المادتين 46 و 52 من القانون رقم 10-01.

⁵ المادة 8 الفقرة الأولى البند 5 من القانون رقم 10-01.

⁶ المادة 51 من القانون رقم 10-01.

⁷ المادة 51 البند الأول من القانون رقم 10-01.

⁸ المادة 51 البند 4 من القانون رقم 10-01. كما أن المشرع الجزائري يمنعها من امتلاك مساهمات في شركات أو مؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية، أو الشركات المدنية، ما لم يرتبط نشاط هذه المؤسسات بمحاسبة الحسابات، بعد الترخيص من المجلس المعني، طبقاً للمادة 51 البند 5 من نفس القانون.

⁹ المادتين 51 البند 2 و 53 من القانون رقم 10-01، كما يلزم إثبات صفة لمن يقوم بهذه الإجراءات بإرفاق نسخة من العهدة الممنوحة له بملف التسجيل لممارسة المهنة، بالمادة 3 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 30.

¹⁰ المادتين 53 و 54 من القانون رقم 10-01.

ويعتبر الاعتماد بمثابة الرخصة الإدارية التي تسمح للشخص بالإقبال على التسجيل في الجدول المهني، ويهدف المشرع بهذا التعديل إلى إعادة امتلاك السلطات العمومية من خلال وزارة المالية صلاحيات السلطة العامة، أي التحكم في هذه المهنة بغرض تنظيمها وممارسة الوصاية على المهن المحاسبية ومنها محافظة الحسابات¹.

كما يرمي التعديل الحالي إلى رفع مستوى التكوين التقني والمهني. والأكد أنه يدخل في إطار إصلاح المنظومة المؤسساتية والمالية الذي انتهجته السلطات العامة، خاصة تحديث مهنة الرقابة الشرعية على الحسابات الاجتماعية ورقابة ممارسة المهن المحاسبية².

وإن موقف المشرع الحالي يهدف إلى بلوغ الغاية التي تسعى إليها العديد من الدول في سبيل ترقية وتأهيل محافظة الحسابات وضمان استقرارها للاستجابة إلى المتطلبات التي تفرضها التحولات الاقتصادية ومساير التطورات التي يعيشها عالم الأعمال، على الصعيدين الدولي والداخلي، أي ترشيد تنظيم المهنة.

باستقراء أحكام القانون رقم 10 - 01، لا يسمح بطلب الاعتماد إلا لمن تتوفر فيهم شروط التسجيل في سجل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أي يجب أن يستوفي طالب الاعتماد شروط التكوين الجامعي والتخصص في معهد التعليم التابع لوزير المالية، إلى جانب شرط الجنسية الجزائرية والتمتع بالحقوق المدنية والسياسية وألا يكون مسبقاً جزائياً³. كما أنه يجب على طالب الاعتماد تقديم ملفه⁴، والذي يتضمن وجوباً الشهادات الجامعية وشهادة التكوين المتخصص للمهنة في المعاهد، وشهادة نهاية التربص⁵.

يمنح الاعتماد من قبل الوزير المكلف بالمالية، وتودع طلبات الاعتماد أو ترسل إلى مجلس المحاسبة⁶، فتقوم أمانة المجلس بفحص مادي للوثائق، أي مدى توفر الملف على الوثائق المطلوبة، المطلوبة، وتمنح نتيجة لذلك وصلاً دليلاً على عملية الإيداع. إلا أن المشرع لا يبين مضمون الطلب ولا شكله، ولكن الأكد أنه يكون مكتوباً، مما يستدعي توقيعه وتاريخه من قبل طالب الاعتماد. وعليه، فيستحسن تحديد المهل التي ترسل فيها طلبات الاعتماد وكيفية وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة في هذا الشأن ضمن أحكام تنظيمية أو النظام الداخلي لهذا لمجلس⁷.

ومن بين اللجان التابعة لمجلس المحاسبة، لجنة الاعتماد ومن تسميتها، فدورها يتمثل في التحقق من مدى استيفاء المترشح للشروط القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات طبقاً للمعايير

¹ - مداوات مجلس الأمة حول مشروع القانون المعدل للقانون 91 - 08، في الجلسة العامة بتاريخ 28 أبريل 2010، ج.ر. بتاريخ 31 ماي 2010، عدد 151، السنة الثالثة، وبالخصوص رد الوزير المكلف بالمالية، ص. 20.

² الجواب على أسئلة النواب من قبل الوزير المكلف بالمالية في إطار مناقشات المجلس الشعبي الوطني حول مشروع القانون المعدل للقانون 91 - 08 في الجلسة العلنية بتاريخ 28 أبريل 2010، ج.ر. بتاريخ 26 ماي 2010، عدد 150، السنة الثالثة، ص. 4.

³ المادة 8 الفقرة الأولى البنود من 1 إلى 4 من القانون رقم 10 - 01 السابق ذكره.

⁴ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24، والتي تحدد الوثائق المطلوبة لتكوين ملف الاعتماد.

⁵ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 30.

⁶ المادة 3 الفقرة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 30.

⁷ المادة 5 من المرسوم رقم 11 - 30.

وسبل الالتحاق بالمهنة التي تحددها في أحكامها الداخلية¹، واقتراح منح الاعتماد متى تحققت مطابقة طلب الاعتماد إلى الأحكام القانونية، أو رفضه في الحالة المخالفة، إلى الوزير المكلف بالمالية، والذي يبيت في الطلب بقرار²، والذي ينتظر تحديد كميّاته وشروطه عن طريق التنظيم، ويتولى مجلس المحاسبة تبليغه إلى صاحبه³.

وبالمقارنة مع التشريع السابق فكان المرشح لمهنة محافظة الحسابات يقدم طلبا للمنظمة المهنية والتي تبت في طلبه⁴، فإن قبل طلبه يتم استدعاؤه لأداء اليمين القانونية وتسجيله، أما إذا رأت المنظمة عدم جدارته فيرفض طلبه وكان له أن يطعن في قرارات المنظمة⁵، ولم تحدد الأحكام آنذاك الهيئات القضائية المختصة التي يجب رفع الطعن أمامها في حالة رفض التسجيل، وهو الأمر ذاته بالنسبة لباقي القرارات التي كانت تصدرها المنظمة آنذاك. إذ كان ينص المشرع بمناسبة الطعن في القرارات التأديبية أنه يتم أمام القضاء المختص طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها. وعندما كان المشكل كله مطروحا، في اتجاه المدعي في رفع دعواه، هل يكون نحو القضاء الإداري أو العادي.

إن الأحكام الراهنة تبين مصير طلب الاعتماد، فتتم دراسته والرد عليه في مهلة أربعة أشهر من إيداعه أو إرساله برسالة موصى عليها بالوصول تحتسب من التاريخ الظاهر على وصل الإيداع أو الوصل الذي يثبت وصول الطلب⁶. ويكون الرد إما بمنح الاعتماد، أو رفضه⁷.

يتحقق رفض منح الاعتماد إذا لم تتوافر في طالبه الشروط الخاصة به، ويقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتبليغه قرار الرفض⁸. أما إذا لم يتم تبليغ القرار، فيعتبر السكوت رفضا، لأنه يمنح الحق لمن رفض طلبه أو الذي لم يتلق أي تبليغ أو رد تقديم طعن قضائي.

وبالاعتماد على قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن سكوت الإدارة يعتبر رفضا⁹. ومن ثم يلاحظ أن المشرع قد وضع نوعا من التناسق بين الأحكام العامة الإجرائية والخاصة المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات. وعليه، فسكوت الوزير المكلف بالمالية وعدم الرد على الطلب أو عدم تبليغه يعتبر رفضا، وهذا خلافا لما كان سابقا¹⁰، حتى لا يواجه المرشح تعسف الهيئة مانحة الاعتماد، ففي حالة عدم الرد على طلبه كان سكوتها لمدة 4 أشهر يعتبر قبولا، بل ويعتبر

¹ المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24 و المادة 5 الفقرة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 30.

² المادة 9 الفقرة 4 من القانون رقم 10 - 01: " يبلغ المجلس الوطني لطالب الاعتماد قرار الاعتماد...".

³ المادتين 7 الفقرة 2 و 8 الفقرة الأولى البند 5 من القانون رقم 10 - 01.

⁴ المادة 7 الفقرة 2 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁵ المادة 7 الفقرة 4 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁶ المادة 4 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 30.

⁷ المادة 9 الفقرة 4 من القانون رقم 10 - 01 و المادة 5 من المرسوم رقم 11 - 30.

⁸ المادة 5 الفقرة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 30.

⁹ بالرجوع الى أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن سكوت الإدارة يفسر مبدئيا على أنه رفض، طبقا للمادة 830 من هذا القانون، ويمكن لطالب الطعن رفع طعنه القضائي، بالرغم من عدم تبليغه القرار المطعون فيه، وللقاضي أن يأمرها بتقديمه الأمر الذي يسمح له باستخلاص موقفها، وهذا بمقتضى المادة 819 الفقرة 2 من ذات القانون.

¹⁰ المادة 7 الفقرة 3 من القانون رقم 91 - 08 الملغى، إذ كانت تعتبر طالب التسجيل في حالة غياب الرد مسجلا قانونا.

المرشح مسجلا قانونا في جدول المنظمة. وكانت المادة 7 من القانون رقم 91-08 لا تبين متى يبدأ حساب المهلة، و لكن ما كان أكثر منطقاً أنه يسري من تاريخ إيداع الطلب.

ولقد منح المشرع نفس المهلة للمجلس الوطني للمحاسبة لدراسة وتبليغ القرار لطالب الاعتماد، وهي مهلة أربعة أشهر¹، ولكنه لا يبين متى تحتسب، غير أن الفقرة الأولى من المادة 9 من القانون رقم 10 - 01 تحدد بدقة تاريخ إيداع الطلب على اعتبار أنه يمنح لمودعه وصل أو إذا أرسله صاحبه موصى عليه بالوصول. وعليه، يعتمد كتاريخ بداية سريان مهلة التبليغ². إلا أنه حالياً فإن الأحكام التنظيمية تبين أن لجنة الاعتماد تجتمع حسبما يقتضيه عدد طلبات طلبات الاعتماد³، أي أنها لا تجتمع إلا إذا بلغ عدد الطلبات حداً معيناً، قد تحدده في نظامها الداخلي، وإذا لم يبلغ العدد ذلك، فيستحسن أن يحدد معياراً إضافياً احتياطياً، بحيث إذا لم يتوافر العدد فتجتمع في مهلة لا تتعدى أربعة أشهر.

وكان من الممكن التساؤل عن سبب تحديد مهلة أربعة أشهر ذاتها⁴. ففي ظل القانون رقم 91-08 يتم الاعتماد في تفسير ذلك على المهل التي تحكم عمل المنظمة الوطنية لمندوبي الحسابات، فكانت تجتمع كل ثلاثة أشهر في جلسات عادية، وإذا أودع المترشح طلباً، فمن المؤكد أن المنظمة تكون قد اجتمعت على الأقل مرة واحدة خلال هذه المهلة، فإذا لم تبت في ملفه، أو لم تدرسه، أو لم تريد اتخاذ موقف منه بالقبول أو بالرفض، فيمرور المهلة المحددة قانوناً، كان يعتبر مسجلاً. غير أن التساؤل الذي يبقى مطروحاً، هل يجوز تأجيل النظر في طلب الاعتماد؟

لا يوجد نص قانوني يجيز للمجلس الوطني للمحاسبة تأجيل الرد على طلب الاعتماد، فيصبح ملزماً بالبت في الملفات المعروضة أمامه، وبالخصوص تلك التي تلقى الرفض. لذا، يستخلص أن قبول منح الاعتماد لا يتم إلا صراحة بالرد الإيجابي على الطلب. أما إذا تقرر الرفض، فيكون الرفض إما صريحاً بتبليغ القرار أو ضمناً بعدم الرد. وهذا بالرغم من أن الأحكام الحالية تشير صراحة على أن المجلس الوطني للمحاسبة يبلغ قراراته إلى المعنيين. لذا، فيجب التنويه بالتعديل الذي جاء به المشرع لاعتبار السكوت رفضاً للتمكن من حسن تنظيم سير مهنة محافظة الحسابات والمحافظة على احتكارها دون الوقوع في تعسف في استعمال السلطة، والسماح للمجلس الوطني للمحاسبة من أخذ الوقت الكافي لدراسة الملفات واتخاذ موقف منها. غير أنه يستحسن للأحكام التنظيمية أن تمنح للمجلس الحق في فتح دورات خاصة لمنح الاعتماد، وما يسهل هذه المهمة دراسة هذه الملفات من قبل اللجنة المختصة، أي لجنة الاعتماد⁵.

لم يكن المشرع يبين الهيئة القضائية التي يرفع أمامها الطعن في حالة رفض المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات. غير أنه حالياً المشكل لا يطرح، لأن المشرع حدد بدقة الهيئة التي تصدر قرار الاعتماد، المتمثل في الوزير المكلف بالمالية، إذ يعتبر القرار إدارياً، فعلى المعني رفع

¹ المادة 9 الفقرة 4 من القانون رقم 10 - 01.

² المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30.

³ المادة 5 الفقرة الأخيرة من المرسوم التنفيذي رقم 11-30.

⁴ المادة 7 الفقرة 3 من القانون رقم 91-08 الملغى .

⁵ المادة 5 الفقرة الأولى من القانون رقم 10 - 01، والمادتين 10 و 19 من المرسوم رقم 11-24 السالفي الذكر.

الطعن القضائي أمام القضاء الإداري، وطالما الهيئة الإدارية مصدرة القرار مركزية فترفع أمام مجلس الدولة¹، ويجب احترام الأحكام القانونية في سماع دعوى صاحبها.

و يلاحظ أن المشرع الجزائري² بقي على موقفه بعدم الإشارة إلى العديد من الشروط التي يمكن إدراجها للتسجيل في مهنة منظمة. وبالمقارنة مع المهن المنظمة الأخرى، لاسيما شرط السن، فلم يحدد السن الأدنى ولا الأقصى للانضمام إلى المهنة³، على خلاف مهنة المحاماة⁴، والتوثيق والمحضر القضائي⁵. ولكن عمليا، وبالنظر إلى الشهادات المطلوبة والتكوين المتخصص المتخصص في معهد التكوين المختص ومدة التدريب والخبرة، فإن القائم بهذه المهنة يستحيل أن يكون قاصرا.

كما أنه لم يشترط إثبات الحالة الصحية الجيدة واللياقة البدنية التي تمكنه من تأدية مهامه، مما يفرض عليه التدخل لتحديد السن الواجب توافره⁶ وتمتع الشخص بالصحة الجيدة لتأدية مهامه، مهامه، وتثبت هذه الأخيرة بفضل شهادات طبية مثلما فعله بالنسبة لباقي المهن الأخرى.

إلا أنه بالمقابل يشترط، حاليا، صراحة أن يكون له عنوانا مهنيا، دليل على ضرورة إثباته لإمكانيات مادية متمثلة أساسا في مقر لمكتبه متوافر على جميع العناصر التي يسمح له بممارسة هذه المهنة⁷.

وللإشارة هنا، فعند صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، السابق ذكره، إذ ألغيت بمقتضاه القوانين المخالفة له⁸، وتم النص ضمنه على أحكام انتقالية⁹، إذ كان بإمكان بعض الفئات التسجيل في سجل المنظمة الوطنية، بالرغم من عدم توافر الشروط مجتمعة. وقدرت هذه الفترة الانتقالية في كل الحالات لمدة ثلاث سنوات من تاريخ صدور القانون السالف الذكر، إلا أن هذه الأحكام لا تفرض عليهم أي التزام بعد مرور المرحلة الانتقالية كتسوية وضعيتهم إزاء الشهادات والتأهيلات المعترف بها أو بمعادلتها التي قررتها السلطات العمومية

¹ المادة 901 ق. إ. م. إ. ج.

² بمقارنة موقف المشرع الجزائري مع موقف نظيره الفرنسي، نجد أن هذا الأخير كان سابقا يحدد السن الأدنى 25 سنة إلى غاية 1993، إلا أنه ألغى هذا الشرط بمقتضى المرسوم رقم 93-09 المؤرخ في 04 جانفي 1993 السابق ذكره، ويجب الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يحدد السن القانوني لممارسة محافظة الحسابات حتى في ظل القانون رقم 91-08 الملغى، وهو ما أبقى عليه في إطار القانون رقم 10 - 01.

³ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 186, pp. 51 et 52.

⁴ بالنسبة لمهنة المحاماة، بمقتضى المادة 9 من القانون رقم 91-04 السابق ذكره، يجب على المترشح لمهنة المحاماة أن يكون سنه 23 سنة على الأقل.

⁵ المادة 3 من القانون 06-02 المتضمن تنظيم مهنة التوثيق، التي تحدد السن الأدنى للانضمام إلى المهنة 25 سنة، والمادة 4 من القانون 06-03 المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي.

⁶ و إن كان من الفقه من يرى بعدم ضرورة تحديد السن.

J. MONEGER et Th. GRANIER , préc.

⁷ المادة 10 من القانون رقم 10 - 01، والمادتين 2 و 7 الفقرة الأولى من المرسوم رقم 11-30، إذ يفرض على المترشح المترشح تقديم أصل محضر معاينة يعده محضر قضائي يشهد فيه على وجود محل مهني والشروط المادية لممارسة المهنة.

⁸ المادة 70 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁹ المادة 63 وما يليها من القانون رقم 91-08 الملغى والسالف الذكر.

بمساعدة مجلس المنظمة الوطنية¹. وما يمكن استخلاصه من هذه الأحكام أن الفترة الانتقالية تمكن الأشخاص المحددين في الأحكام الخاصة بهم التسجيل في سجل المنظمة بالرغم من عدم توافر جميع الشروط لممارسة مهنة محافظ الحسابات، فيكتسبون اللقب ويمكنهم ممارسة المهنة حتى بعد الثلاث سنوات الانتقالية. غير أن الملاحظ أن الأحكام الانتقالية في إطار القانون رقم 10-01، تبقى أحكام القانون الملغى سارية المفعول لفترة لا تتعدى ستة أشهر². ويسح المشرع بصفة انتقالية بتنظيم امتحانات للخبراء المحاسبين

المتربصين والذين استكملوا تربصهم والحاصلين على شهادة نهاية التربص في فترة أقصاها سنتان³، دليل على رغبة المشرع في سريان هذه الأحكام والسعي في تحقيق الأهداف من التعديلات اللاحقة بتنظيم المهنة.

ولا يقتصر واجب الحصول على الاعتماد على محافظ الحسابات الشخص الطبيعي⁴، بل يشمل كذلك شركات محافظة الحسابات، أي الشخص المعنوي⁵، فلا يمكنها ممارسة الرقابة الشرعية إلا إذا ثبت أنه من جهة يمثل الأعضاء المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المسجلون بصفة فردية تلتى الشركاء على الأقل⁶ ويمتلكون على الأقل تلتى رأس المال⁷، أي يكون الشركاء معتمدين لدى الوزير المكلف بالمالية وقد استكملوا كل إجراءات الاعتماد انفراديا⁸، أما باقي النسبة من الأعضاء ورأس المال فيمكن امتلاكها من الشركاء غير المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فيتعلق الأمر وجوبا بحاملي شهادات جامعية لها الصلة بموضوع الشركة، أي محافظة الحسابات، فيتعلق الأمر بالاقتصاديين أو القانونيين، كما يمكن أن يتعلق الأمر بالخبير المحاسب أو المحاسب المعتمد⁹. وكما سبق بيانه، فالمشرع الجزائري يضيف شروطا أخرى بالنسبة لمحافظ الحسابات الشخص المعنوي، إذ يجب أن يكون موضوع الشركة ممارسة مهنة محافظ الحسابات¹⁰، كما يجب أن يتم تعيين مسيريتها من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹¹. ومن ثم، يجب على أعضائها في الحدود التي يبيها القانون،

¹ المادة 69 من القانون رقم 91-08 الملغى.

² المادة 81 من القانون رقم 10 - 01 .

³ المادة 79 من القانون رقم 10 - 01.

⁴ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30.

⁵ المادة 48 من القانون رقم 10 - 01 والمادتين 3 و 7 الفقرة الأولى البند 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 (المادة 2 من القانون رقم 91-08 الملغى).

⁶ يجب عند طلب الاعتماد أو التسجيل في الجدول المهني عندما يتعلق الأمر بشخص معنوي، أن يضمن ملفه نسخ اعتماد كل شريك من الشركاء المفروض اعتمادهم للتحقق من النسبة القانونية، وأنظر الهامش السابق.

⁷ قارن مع الموقف السابق للمشرع أين كان يشترط على الأقل ثلاث أرباع الشركاء يكونون مسجلون في جدول المهني دون أن يشترط ضرورة امتلاكهم أي نسبة من رأس المال، طبقا للمواد 12، 13، 14 و 15 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁸ المادة 7 الفقرة الأولى البند الأول من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 إذ يجب أن يتضمن ملف التسجيل نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين، وليس مفروضا في عند طلب الاعتماد.

⁹ المواد 48، 50 و 52 من القانون رقم 10 - 01.

¹⁰ المادة 51 الفقرة الأولى البند الأول من القانون رقم 10 - 01.

¹¹ المادة 51 الفقرة الأولى البندين 2 و 3 من القانون رقم 10 - 01.

أن يكونوا معتمدين ومسجلين نظاميا في الجدول المهني، حتى يتمكن الشخص المعنوي من تقديم طلب اعتماده. كما يجب أن ترفق وثيقة التحقق الخاص بأهلية الشركاء قصد التأكد من حسن السلوك، فهي وثيقة تثبت سيرته إذا كان المترشح شخصا طبيعيا، أما الشخص المعنوي فيتعلق الأمر بشركائه. والملاحظ أن المشرع لم يخصص إحدى فئات الشركاء، بل بكل الشركاء سواء تعلق الأمر بالمعتمدين أو الشركاء غير المعتمدين¹.

ولضمان عدم وجود شركات محافظي الحسابات في حالة تبعية، فلا يمنح لها الاعتماد إلا إذا ثبتت أنها مستقلة عن غيرها، وليس لها مساهمات مالية تربطها بغيرها من المؤسسات ما لم يفسره نشاطها ويرخص لها به. ولكن المشرع يسمح للمجلس المعني بمنح الترخيص، دون تحديد أي مجلس يتعلق الأمر، ولكن يستحسن أن يكون مجلس المحاسبة ويستحسن النص عليه بهذا المصطلح كاملا².

- واجب تأدية اليمين القانونية واستكمال إجراءات التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يميز المشرع الجزائري بين شروط الحصول على الاعتماد³ وشروط التسجيل لممارسة مهنة محافظ الحسابات⁴، إذ يجب الحصول على الاعتماد، ثم أداء اليمين للتمكن من التسجيل، وعليه فلا يكفي توافر الشروط السابقة والاعتماد من قبل الوزير المكلف بالمالية لحمل لقب مندوب الحسابات ومباشرة نشاطه، بل لا بد من تأدية اليمين القانونية⁵، إذ يفرض المشرع الجزائري⁶ على على مثال نظيره الفرنسي⁷، استكمال إجراءات التسجيل وتأديته اليمين القانونية، التي ترمي إلى

¹ المادة 7 الفقرة الأولى البند 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30.

² المادة 51 الفقرة الأولى البندين 4 و 5 من القانون رقم 10-01.

³ المادتين 2 و 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30.

⁴ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30.

⁵ يفرض تأدية اليمين الخاصة بمحافظ الحسابات ذاتها إلى كل من المحاسب المعتمد والخبير المحاسب، ضمن نفس الأحكام الأحكام المذكورة أعلاه. وعلى سبيل المقارنة يؤدي اليمين مجموعة من أصحاب المهن المنظمة، كالمحامي، طبقا للمادة 13 من القانون رقم 91-04، أما الموثق طبقا للمادة 8 من القانون رقم 06-02، والمحضر القضائي بالمادة 11 من القانون رقم 06-03 السالف ذكرهم.

⁶ المادة 6 من القانون رقم 10-01 وهو ما كان يفرضه المشرع سابقا بالمادة 4 من القانون رقم 91-08 الملغى، وأهم ما يلاحظ أن المشرع احتفظ بنفس الصياغة تقريبا، وقد أضاف عبارة في نهاية القسم " والله على ما أقول شهيد".

Art. R. 822-14 al. 1^{er} C. com. fr.: « La formulation de la prestation de serment prévue à l'article L. 822-3 est la suivante :

" Je jure d'exercer ma profession avec honneur, probité et indépendance, de respecter et faire respecter les lois. "

⁷ Concernant le serment, il peut être écrit ou oral, v. art. L. 822-3 C. com. fr.: « tout commissaire aux comptes doit prêter, devant la cour d'appel dont il relève, le serment de remplir les devoirs de sa profession avec honneur, probité et indépendance, respecter et faire respecter les lois » et art. R. 822-14 al. 2 C. com. fr.: « le serment est prêté, par oral ou par écrit, devant le premier président de la cour d'appel dont relève le commissaire aux comptes » (la réglementation antérieur stipulait que le serment devait être écrit, art. L. 225-223 abrogé du C. com.fr.).

تقوية سلطته واستقلالته¹. والملاحظ أن اليمين الواجب أدائها وردت باللغة العربية سواء في النص العربي وضمن ترجمته الرسمية، دليل على واجب تأديتها باللغة العربية².

وتتضمن اليمين ألفاظ التوحيد، بما أن الديانة الرسمية للدولة هي الإسلام³، غير أن باقي الصياغة اللغوية تبقى مجرد قسم للقيام بالمهنة لما يفرض على مندوب الحسابات من القيام بعمله أحسن قيام، والأفضل أن يقوم بواجباته بأحسن وجه، من أجل توضيح طابع النزاهة والاستقلالية. كما أن الإخلاص في تأدية المهام يعني الالتزام بالأحكام القانونية والتنظيمية وبالخصوص الصدق في أداءها، وكنتم سرها، هذا ويقع عليه التصرف في كل الأحوال بسلوك المحترف الشريف، أي يحترم المبادئ الأخلاقية للمهنة ويكون ذلك سلوكه العادي.

ويجب الإشارة إلى أن ذات اليمين مخصصة بالنسبة لمندوب الحسابات إلى جانب الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، وهذا ما يبين إمكانية ربطها أكثر بمهنة مندوب الحسابات وضرورتها لو كانت اليمين موجهة فقط إلى مهنة مندوب الحسابات، وأن يتعهد في كل الأحوال بواجباته المهنية الخاصة به.

وتبين المادة 6 من القانون رقم 10 - 01 أن تأدية اليمين تتم بعد الحصول على الاعتماد وقبل التسجيل في سجل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، غير أنه في المادة 8 من ذات القانون والتي تحدد شروط ممارسة المهنة، والتي وردت بصفة تعداد في شكل بنود، فإن المترشح للمهنة يجب أن يكون معتمدا ومسجلا في الجدول لكي يمكنه تأدية اليمين، وهذا بالاعتماد على الترتيب الذي جاء ضمن هذه المادة⁴. إلا أن الأحكام الراهنة تفرض على أن يتضمن ملف المترشح للتسجيل للتسجيل على المهنة نسخة مصادق عليها من عقد أداء اليمين، أي أن التسجيل لا يتم إلا بعد أداء اليمين، خلافا لما كان سابقا، فلم يكن يسري التسجيل إلا بعد أدائها.

وينص المشرع على أن ضبط وإعداد قائمة المهنيين من مهام المجلس الوطني المحاسبة، والتي يتولى نشرها في بداية كل سنة مدنية⁵. وتسنده هذه المهام إلى لجنة الاعتماد والتي تتولى إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول ومتابعة هذه العملية. وبالمقابل فلم يتم إشراك الغرفة الوطنية المهنية في عملية منح الاعتماد أو التسجيل إلا من خلال ممثليها لديه، وبالنظر إلى المهام المسندة لها فأغلبها استشارية ولا يوجد ما يبين صراحة إسناد أي مهام التسجيل لها. وهذا ما يؤكد تدخل الدولة ودورها الوصائي على هذه المهنة⁶. مما فرض على المشرع أن يحدد صراحة الهيئة التي تقرر وتقوم بعملية التسجيل، وهي عملية تتم بمساهمة غير مباشرة، من الغرفة المهنية ولو

¹ J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit, n° 1098, p. 491 : « ... le serment a été institué pour renforcer l'autorité et l'indépendance du commissaire aux comptes ... ».

² المادة 3 من الدستور الجزائري الحالي الصادر بالمرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 7 ديسمبر 1996، المتعلق بتعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج.ر. 8 ديسمبر 1996، عدد 76، ص. 6.

³ المادة 2 من المرسوم الرئاسي رقم 96-438 السابق الذكر المتضمن الدستور الجزائري الحالي.

⁴ يفرض على المترشح أن يحصل على الاعتماد ثم يسجل طبقا للمادة 8 الفقرة الأولى البند 5 من القانون رقم 10 - 01، أما البند الذي يليه، أي البند 6 يفرض تأدية اليمين.

⁵ المادة 9 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 10 - 01.

⁶ مداوات مجلس الأمة حول مشروع القانون المعدل للقانون رقم 91 - 08، رد الوزير المكلف بالمالية، ص. 20.

استشاريا حتى وإن أسندت المهمة إلى المجلس الوطني للمحاسبة¹، طالما أنها تعمل بالتنسيق الوزير المكلف بالمالية وهذا المجلس². ويلاحظ بعض الغموض فيما يخص عملية التسجيل، خاصة حول إجراءات تأدية اليمين وكان يمكنه الاعتماد على موقفه السابق بأنه يترتب على تأدية اليمين سريان مفعول التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وهو الموقف المنطقي الذي يستحسن أن تتبعه الأحكام التنظيمية التي ستصدر في هذا الشأن. إلا أنه يجب أن تتم تأدية اليمين ثم مباشرة إجراءات التسجيل.

والمشرع، حسنا منه فعل بتدارك موقفه السابق الذي انتقد فيه، إذ أن كانت المادة 35 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 تفرض تأدية اليمين على المسجلين في ظرف الأشهر الثلاثة التي تلي تاريخ تبليغهم بتسجيلهم في جدول النقابة أو "من تاريخ بداية نشاطهم". وكانت هذه العبارة غير منطقية طالما أنه لا يمكن ممارسة المهنة إلا من تاريخ تأدية اليمين فلا يمكن القيام بأي نشاط يتعلق بها. إلا أنه بالاعتماد على الفقرة 3 من المادة 7 من القانون 08-91 الملغى، كان يمكن اعتبار أن هذه الحالة خاصة عند غياب رد البات على طلبات التسجيل من قبل المنظمة في المهلة القانونية، فكان يجوز ممارسة النشاط لأن صاحب الطلب الذي لم يتلق ردا كان يعتبر مسجلا قانونا في جدول المنظمة، إلا أنه لم يكن يعفى من أداء اليمين القانونية. أما حاليا، فلا يطرح المشكل إطلاقا. غير أنه بمقارنة الوضع الحالي للقانون الفرنسي مع وضعه السابق، وبالنظر إلى السهولة في الإحالة إلى النصوص الصحيحة³ فلا يمكن متابعة الشخص المسجل والذي لم يؤدي اليمين القانونية، إلا أنه تداركه.

ويتم تأدية اليمين بالنسبة لمندوبي الحسابات أمام المجلس القضائي الواقع في دائرة اختصاصه عنوانه المهني، ويحرر محضرا نتيجة لذلك. ولقد تأثر المشرع بالانتقادات التي وجهت له إذ كانت المادة 4 من القانون رقم 08-91 الملغى تبين بأن تأدية اليمين تتم أمام المحكمة المختصة إقليميا والواقعة بمحل إقامة لمندوب الحسابات، ويتم ذلك بعد التسجيل في جدول المنظمة، أما المادة 35 من نفس القانون، تبين على أنه يتم أداء اليمين أمام المحكمة الواقع في دائرة اختصاصها محل الإقامة المهني لمندوب الحسابات في حين أن نفس النص في ترجمته الفرنسية ينص "أمام المجلس القضائي". وتنص على الاختصاص المكاني بمحل الإقامة من دون تحديده. إن محل الإقامة الذي يجب اعتماده هو محل الإقامة المهني، على اعتبار أن النص التنظيمي لم يكن يتعارض في فحواه مع النص التشريعي، بل جاء ليدقق ويوضح مضمونه. وبذلك وضع حدا للتساؤلات الواردة آنذاك. غير أنه لم ينص على المهلة القانونية التي يجب عليه أن يؤدي اليمين القانوني بعد حصوله على الاعتماد وليتمكن من التسجيل. وبالمقارنة مع الموقف السابق للمشرع فكانت تتم تأدية اليمين القانونية في ظرف الثلاثة أشهر التي تلي تاريخ تبليغ مندوب الحسابات

¹ المادة 4 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-30.

² المادة 15 وما يليها من القانون رقم 10-01.

³ Concernant le serment, il devait être écrit, v. art. L. 225-223 ancien C. com. fr.; Sauf «... qu'une erreur s'était glissée dans l'article 116 de la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 qui a opéré un mauvais renvoi ... que l'article L.225-223 C. com. fr. remplacé par l'article L. 822-10 C.com. fr. alors qu'il aurait dû renvoyer à l'article L. 822-3 C. com. fr.», Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 2058, p. 824. Aujourd'hui cette réglementation est claire, v. arts. L. 822-3 et R. 822-14 al. 2 C. com. fr.

بتسجيله في الجدول. أما التشريع الفرنسي كان يحدد المهلة بشهر واحد من التسجيل¹. فلا يجب أن تكون مهلة تأدية اليمين التي سيحددها المشرع الجزائري طويلة خاصة لأنه لا يبقى له سوى إجراء القسم، فيمكن اختصار هذه المهلة لأقل من الأربعة أشهر التي كان يحددها سابقاً².

وعليه، فعملية الاعتماد وأداء اليمين بمثابة قبول مبدئي لممارسة المهنة، وفي هذه المرحلة يمنع على المترشح ممارسة المهنة، بل ولا يحمل اللقب، إلا من اجتماع كل الشروط المنصوص عليها في المادة 8 من القانون رقم 10 - 01 المذكور سابقاً، ولا يباشر مهامه إلا بعد التسجيل في جدول الغرف الوطنية لمحافظي الحسابات³.

إن اليمين القانونية تعتبر بمثابة التعهد والاعتراف المتبادل من المنضم إلى المهنة الذي أدى اليمين، على أنه ذو كفاءة تقنية وقد استوفى شروط الاعتماد والانتماء إلى المهنة. وبالمقابل فالسلطات التي اعتمدهت تسمح له بممارسة المهنة بطريقة نظامية وواضحة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته⁴. ويتم إثبات تأدية اليمين بإشهاد يحرر بالطرق الخاصة بالمحاضر القانونية وتسلمها الهيئة القضائية التي تم أمامها⁵.

ولم تحدد لا الأحكام الراهنة ولا السابقة، طريقة تأدية اليمين ما إذا كان يتم كتابة أو شفاهة، وهذا على خلاف التشريع الفرنسي الذي يسمح بتأديته كتابة أو شفاهة، حتى وإن كان من يرى أنه إجراء ليس له أي أساس للانضمام إلى هذه المهنة. غير أنه يمكن أن يستخلص موقف المشرع من خلال نص المادة 6 من القانون رقم 10 - 01 ومقارنة مع باقي المهن الأخرى، إذ يتم تأدية اليمين في كل الحالات أمام الهيئات المختصة شفاهة وبالحضور الشخصي للمرشح⁶.

ويجب الإشارة إلى أنه حالياً لا يمكن التسجيل إلا بعد تأدية اليمين، لأن المترشح لممارسة المهنة يجب عليه إدراج عقد تأدية اليمين في ملفه لطلب التسجيل⁷. أما سابقاً، فكان التسجيل يسري منذ تاريخ تأدية اليمين، ولم يكن بأثر رجعي، لأنه قد يؤدي إلى تغطية انتهاك حرمة المهنة المقترف قبل ذلك، لأنه يمكن متابعة الشخص الذي تم قبول تسجيله ولكن لم يقم بتأدية اليمين، وهذا

¹ En droit français antérieur, le serment devait être adressé par écrit dans le mois de l'inscription au tableau au premier président de la cour d'appel dont il relève, v. art. L. 225-223 abrogé C. com. fr.

² غير أن هذا الأمر يصطدم بمدى إمكانية القضاء التحضير لجلسة تأدية اليمين وهذا عندما يتحصل المترشح على اعتماده.

³ المادة 6 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01، وكان الأمر في ظل الأحكام السابقة يستدعي استيفاء الشخص للشروط والتسجيل ولا يسري هذا التسجيل إلا من تاريخ تأدية اليمين.

⁴ A. SAYAG et A. PALMADE, *le commissariat aux comptes en proie aux réformes*, Rev. soc. 1985, n° 8, p. 344

⁵ المادة 6 الفقرة 2 من القانون رقم 10 - 01 .

⁶ المادة 12 من القانون رقم 91-04 المذكور سابقاً.

⁷ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 30 ، والملاحظ أن المشرع ينص على ضرورة إرفاق عقد أداء اليمين، والأصح هو محضر أداء اليمين الذي يقدم للمترشح بعد استكمال هذا الإجراء من قبل الهيئة القضائية التي تم أمامها، ومرجع هذا الخطأ عملية الترجمة، وأنظر بالنسبة في هذا الموضوع: ع. فنيخ، المصطلح القانوني بين المترجم والمشرع، مجلة المترجم، عدد 13، 2006، ص. 173، دار الغرب للنشر والتوزيع.

Art. 7 du décr. n° 11- 30 : « ... une copie légalisée de l'acte de prestation de serment ... ».

ما حكم به القضاء الفرنسي¹. أضيف إلى ذلك الشخص الذي رفض اعتماده أو تسجيله وهو يطعن في قرار الرفض أمام الهيئات القضائية المختصة، فلا يجوز له ممارسة المهنة أو حمل اللقب إلا بعد الفصل في طلبه القضائي الذي لا يمكن مد سريانه بأثر رجعي، حتى لا يعتمد لتغطية التصرفات التي وقعت قبله².

ويرى جانب من الفقه³ أن إجراء تأدية اليمين أمام الهيئات القضائية لا يجعل مندوب الحسابات من بين مساعدي القضاء، حتى وإن كان ملزماً بالأحكام التشريعية والتنظيمية، بل ويفرض عليه إبلاغ الهيئات القضائية المختصة عن الجرائم التي يكتشفها، تنفيذاً للالتزامات المهنية.

ب- ممارسة مهنة مندوبية الحسابات بالرغم من المنع أو التوقيف المؤقت أو الشطب من جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يكون الشخص غير مسجل متى لم يكن منتمياً للمهنة أو لا تتوافر فيه الشروط القانونية، أي كل شخص غريب عن المهنة. أما بممارسة الشخص المهنة دون استيفاء تلك الشروط، أي باعتباره أجنبياً عن الغرفة المهنية، فالأصل أنه يمنع عليه استعمال لقب مندوب الحسابات أو ممارسة المهنة، ما لم يتم بالإجراءات كلها. ولا بأس بالتأكيد مجدداً أن الشخص الذي حصل على الاعتماد من قبل الوزير المكلف بالمالية، وأدى اليمين ولم يتم بعد إدراج اسمه في الجدول، فلا يجوز له ممارسة المهنة إلا بعد قبول تسجيله وتبليغه قرار يقضي بذلك.

ومن خلال النصوص القانونية، فيمكن للشخص التقدم بطلبه للاعتماد أو التسجيل، ولكن لأسباب خاصة به، يقوم بسحب ملفه، أو بالرغم من تسجيل محافظ الحسابات المسجل نظامياً، وبسبب مانع أو طارئ هام فيتوقف إرادياً عن نشاطه إما مؤقتاً⁴ أو نهائياً⁵. فيعتبر في نظر القانون القانون غير مسجل، وتقوم اللجنة المختصة بتعديل وضبط الجدول تبعاً لذلك⁶، ويتعلق الأمر باللجنة بالجنة الاعتماد التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة⁷.

¹ T.G.I. Paris, 23 octobre 1978, Bull. CNCC 1979, n° 34, p. 192, v. aussi note de P. Mabilat, sous ce même arrêt in Rev. soc. 1979, p. 353 et A. SAYAG, *Le commissariat aux comptes : renforcement ou dérive ?*, op ; cit., n° 501, p. 443

² A. SAYAG, op. cit., n° 501, p. 442 : « l'infraction est constituée nonobstant l'exercice d'une voie de recours contre la décision de refus d'inscription ; même si l'inscription est finalement prononcée, elle n'a pas d'effet rétroactif » et B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 66, p. 15.

³ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 219, p. 60.

⁴ المادة 69 من القانون رقم 10 - 01.

⁵ المادة 63 الفقرة 2 من القانون رقم 10 - 01 وقارن بالمادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

⁶ يسند للجنة الاعتماد التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة مهام إعداد منشور ومتابعة وضبط الجدول المهني، طبقاً للمادتين 10 الفقرة الأولى و19 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24.

En ce sens, v. A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, *Mémento pratique Francis Lefebvre Audit et commissariat aux comptes*, 2004, n°13609, p. 279 et J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 813, p. 659. Et en ce sens, v. Crim., 21 novembre 1991, préc.

⁷ المادة 63 من القانون رقم 10 - 01.

إلا أنه بالرجوع إلى عمل اللجان¹، فتسند المهمة التأديبية إلى لجنة الانضباط والتحكيم مما يفرض عليه تنسيق مهامها لتعمد لجنة الاعتماد على نتيجة الفصل في الدعاوى التأديبية².

ينتج الوقف المؤقت عن العقوبة التأديبية المسلطة على مندوب الحسابات لفترة محددة عند إخلاله بأحكام مهنته، أو نتيجة عقوبة جزائية تكميلية، وقد حدد المشرع المهلة القصوى التي يمكن معاقبة محافظ الحسابات بالوقف المؤقت وهي ستة أشهر. وخلافا لما كان سابقا، إذ لم يحدد المشرع تلك المهلة وترك أمر تحديدها للنظام الداخلي للمهنة، لأنه موجه لتحديد هذا النوع من الأحكام³ والذي ترمي أحكامه التأديبية إلى ترسيخ أخلاقيات المهنة⁴ وتطهيرها، وغير أنه لم يصدر الأمر الذي يسمح بالقول بأن تدخل المشرع كان صائبا في هذا المجال، إلا أنه يبقى ناقصا لأنه لم يسد الفراغ القانوني ككل، إذ يبقى له أن يحدد عن طريق التنظيم الأخطاء والعقوبات التي تقابلها ويستحسن أن يتم ذلك ضمن أحكام النظام الداخلي المهني أو للمجلس الوطني للمحاسبة⁵. أما المشرع الفرنسي فيحدد مدة الوقف المؤقت بمهلة لا تتعدى خمس سنوات كعقوبة الانضباطية⁶ أو تكميلية⁷.

وباستقراء الأحكام الراهنة، فالمشرع يجيز لمندوب الحسابات طلب إغفاله من الجدول، عندما يريد ممارسة نشاطا منافيا لمحافظة الحسابات، وبصفة مؤقتة. ويهدف الإغفال إلى التوقف عن حمل اللقب وعن ممارسة المهنة إراديا، ولكن مع إمكانية إعادة الاندماج في المهنة برفع الإغفال. ويرمي ذلك إلى تفادي الوقوع في حالات التنافي القانونية، ويتعين على محافظ الحسابات توجيه طلبه إلى لجنة الاعتماد التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة⁸، فنتحقق من جهة مدى تنافي النشاط مع المهنة، أي تواجد محافظ الحسابات في حالة من حالات التنافي، ومن جهة أخرى أن النشاط لا يمس بمس بطبيعته بالمصالح الأخلاقية للمهنة، أي لا يتعارض مع المبادئ المهنية والأخلاقية لها⁹، إلا أنه يجب أن يعمم اختصاصها في مسألة الإغفال بنص صريح وهذا احتراماً لمبدأ توازي الأشكال¹⁰.

¹ المادة 5 الفقرة الأولى من القانون رقم 10 - 01 والتي تحدد خمسة لجان وهي لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية.

² كان المشرع سابقا يسند مهمة الانضباط والتحكيم إلى لجنة المصالحة والانضباط والتحكيم. غير أن هذه اللجنة حاليا تابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، ويتم تحديد تشكيلة اللجان المذكورة من قبل الوزير المكلف بالمالية طبقا للمادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24. وعلى خلاف الأحكام السابقة، أين كانت اللجنة تابعة للمنظمة المهنة طبقا للمادة 53 من المرسوم التنفيذي 92-20، والمادة 38 من المرسوم التنفيذي 96 - 136.

³ Concernant la doctrine française, J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1099, p. 491, et J. MESTRE, D. VELARDOCCHIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 1251, p. 552.

⁴ J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 131, p. 85.

⁵ المادة 63 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 10 - 01 والمادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24.

⁶ Art. L. 822-8 C. com. fr.

⁷ Art. 131-10 C. pén. fr.

⁸ المادة 5 من القانون رقم 10 - 01.

⁹ المادة 69 من القانون رقم 10 - 01.

¹⁰ المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24.

والملاحظ أن المشرع يحدد الهيئة التي تمنح الإغفال المتمثلة في لجنة الاعتماد التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، فإذا كان الاعتماد يمنح من قبل الوزير المكلف بالمالية، فإنه لم يحترم مبدأ توازي الأشكال في هذه الحالة. كما أنه لم يبين الطريقة التي يطلب فيها إعادة إدماجه في المهنة، وشروطه وإجراءاته، ويعتمد الأمر على إثبات التخلص من حالة التواجد في حالة التنافي القانونية.

كما تجدر الإشارة إلى أن طلب محافظ الحسابات في الإغفال يجب أن يقدم في أجل شهر من بداية نشاطه الجديد، أي أنه سيحمل لقب محافظ الحسابات، ويمارس مهنة تكون متنافية معها إلى غاية تقديم طلبه إلى لجنة الاعتماد، بشرط ألا يتعدى مهلة الشهر من شروعه في مهامه الجديدة، إذ تعتبر هذه القاعدة أكثر واقعية وعدلا سواء بالنسبة لمن يريد الإغفال، لأنه لا يمكنه طلب الإغفال إلا إذا تحقق من سريان مهمته الجديدة، قبل أن يفارق محافظة الحسابات. وبالنسبة للمهنة فيمكن في هذه المهلة اتخاذ إجراءات استخلافه لتصريف الأمور الجارية¹، وهو وقت منطقي لازم لاستكمال هذه الإجراءات.

أما الوقف النهائي أي الشطب فيعد بمثابة المنع النهائي من ممارسة المهنة وعدم إمكانية حمل لقب مندوب الحسابات نهائياً². ويجوز الطعن القضائي ضد القرار المتضمن العقوبة الانضباطية أما الجهة القضائية الإدارية المختصة³.

وبالرجوع إلى المادة 74 من القانون رقم 10 - 01، فالممارسة غير المشروعة تتعلق بكل من هو غير مسجل نظامياً، أي الذي أوقف تسجيله سواء كان ذلك إرادياً، أو لعقوبة انضباطية، وبالإضافة إلى المسحوب تسجيله، كما يشمل أيضاً حالة الشطب أو الذي لم يستكمل إجراءات التسجيل في الجدول، ويمنع بذلك استعماله اللقب المتصل بالمهنة.

ويتضح من خلال الأحكام القانونية الراهنة أن عملية التسجيل والشطب والتوقيف المؤقت هي من مهام المجلس الوطني للمحاسبة⁴، من دون النص على أحكام تدقق كليات إجراء العملية، والتي يستحسن أن تصدر في إطار المراسيم التنفيذية أو ضمن مقتضيات النظام الداخلي للمجلس الوطني للمحاسبة، أو مدونة أخلاقيات المهنة الذي تعده الغرفة الوطنية ويوافق عليه الوزير المكلف بالمالية.

ويمكن استخلاص الأسباب التي تؤدي إما إلى الوقف النهائي أو المؤقت حينما يكون ذلك تنفيذاً لعقوبة مهنية نافذة مسلطة على محافظ الحسابات. والمادة 63 من القانون رقم 10 - 01 تعرض مندوب الحسابات للمسؤولية الانضباطية عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية أو الأخلاقية⁵، وبالإخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام النظام الداخلي للمنظمة.

¹ المادة 64 الفقرة 3 من القانون رقم 10 - 01.

² Le législateur français prévoit, lui aussi, la radiation de la liste comme sanction disciplinaire, disciplinaire, v. art. L. 822-8 C. com. fr.

³ المادة 63 الفقرة 3 من القانون رقم 10 - 01 (وراجع المسؤولية التأديبية لمندوب الحسابات ضمن هذه الرسالة).

⁴ المادة 63 الفقرة الأولى من القانون رقم 10 - 01.

⁵ Concernant le droit français, v. art. L. 822-8 al. 4 C.com.fr. Et en ce sens, v. Crim., 21 novembre 1991, préc.

والمنع من ممارسة المهنة لا يقتصر مجاله في العقوبات التأديبية، فبالرجوع إلى قانون العقوبات والإجراءات الجزائية نجد أنه يمكن أن يتم منع الشخص من ممارسة مهنة أو نشاط إما عقاباً له، أو إجراء يتم مؤقتاً اتخاذه، فيتعلق الأمر بالعقوبات التكميلية¹ التي تؤدي إلى الحكم بمنع الجاني من ممارسة مهنة محافظة الحسابات²، على غرار تدابير الأمن³ المعتمد في قانون العقوبات⁴ أو بحرمانه من الحقوق الوطنية⁵، لاسيما عدم أهلية الشخص لأن يكون مساعداً أو محلفاً محلفاً أو خبيراً⁶، كما يجوز للقاضي منع المحكوم عليه⁷ من ممارسة المهنة أو النشاط⁸، غير أنه لا يجوز لمدة المنع تجاوز عشر سنوات إذا كان التصرف المعاقب عليه جنائياً، أما إذا تعلق الأمر بجنحة فلا يتعدى خمس سنوات⁹. وبمخالفة المنع القضائي من ممارسة المهنة يكون مقترفاً محلاً للعقوبة لانتهاك حرمة مهنة محافظة الحسابات¹⁰.

وبالمقابل لذلك يمكن أن يشكل المنع إجراء من إجراءات الرقابة القضائية¹¹، غير أن مخالفة هذه الأخيرة، على عكس سابقتها، لا يجعل المتهم عرضة للعقوبة بمقتضى المادة 73 من القانون رقم 10 - 01 المذكور سابقاً، بل يمكن لقاضي التحقيق أن يأمر بإيداعه الحبس الاحتياطي عوض تركه تحت الرقابة القضائية، لأنه مجرد إجراء، وإذا منع مندوب الحسابات مؤقتاً من ممارسة المهنة وجب عليه الامتنال لأمر القضاء مهما كانت الجهة التي قررتها¹².

كما يمنع من ممارسة مهنة محافظة الحسابات صاحب كل نشاط يتنافى ويتعارض معها، والهدف من هذه الحالات هو ضمان استقلالية المهني، الى جانب ذلك الحفاظ على احتكار المهنة

¹ المادة 9 وما يليها ق.ع.ج. (المعدلة بالقانون 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 المعدل لقانون العقوبات، ج.ر. 24 ديسمبر 2006، عدد 84، ص. 11).

² المادة 9 البند 6 منها ق.ع.ج.: " العقوبات التكميلية هي : ... 6- المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط..."، وفي نفس المعنى أنظر المادة 16 مكرر ق.ع.ج.

³ المادة 19 ق.ع.ج.

⁴ المواد 9 البند 6 و 9 مكرر 1 و 14 ق.ع.ج. (المعدلة بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006).

⁵ المادة 9 مكرر 1 ق.ع.ج.

⁶ المادة 9 مكرر 1 البند 3 ق.ع.ج.: " الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية: ... 3- عدم الأهلية لأن يكون يكون ... خبيراً...".

⁷ إذا كانت العقوبة الأصلية موقوفة النفاذ، فالعقوبات التكميلية يتم تنفيذها، بل ويمكن الأمر بنفاذها المعجل، طبقاً للمادة 14 ق.ع.ج.: " تسري هذه العقوبة من يوم انقضاء العقوبة السالبة للحرية أو الإفراج عن المحكوم عليه"، والمادة 16 مكرر من ذات القانون، وطالع ضمن هذه الرسالة الجزء المخصص للعقوبات التبعية ضد مندوب الحسابات.

⁸ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 2063, p. 828 et J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 805, p. 85. Et v. aussi, Crim., 26 mai 1992, J.C.P., éd. E.A. 1992, n° 95, p. 307.

⁹ المادة 16 من ق.ع.ج.

¹⁰ المادتين 73 و 74 من القانون رقم 10-01.

¹¹ المادة 125 مكرر 1 ق.ع.ج.: " يمكن قاضي التحقيق أن يأمر بالرقابة القضائية : ... 5- عدم القيام ببعض النشاطات المهنية عندما ترتكب الجريمة إثر ممارسة أو بمناسبة ممارسة هذه النشاطات، وعندما يخشى من ارتكاب جريمة أخرى".

¹² A. SAYAG, op. cit., n° 501, p. 442.

لأصحابها، ويعاقب نتيجة لذلك بانتهاك حرمة المهنة¹، لأنها تخصص ممارستها وحمل اللقب لمن لا ينشغل بمهنة أو نشاط آخر، كممارسة التجارة أو توليه عهدة انتخابية أو برلمانية أو تقاضيه مرتبا دليل على وجوده في حالة تبعية وخضوع². وموقف المشرع أكثر وضوح في تحديد حالات التعارض، كما يشترط أن يتم تقديم تصريح شرفي ضمن ملف المترشح لممارسة المهنة لطلب التسجيل في جدول المنظمة، مضمونه عدم تقاضيه أية أجره تحت أية صفة كانت³. وفي حالة تقديمه تصريحا كاذبا، أو وثائق مزورة فيكون منتهكا للمهنة⁴.

وما تجدر ملاحظته إلى أن حالة منع محافظ الحسابات من ممارسة المهنة لا يطبق إلا عليه، فإذا كان شريكا في شركة محافظة الحسابات، فلا ينتج عن منعه المؤقت أو شطبه بالضرورة منع الشركة كذلك، غير أنه إذا شمل جميع محافظي الحسابات الشركاء أو أختل بفعل ذلك التوازن التناسبي في الشركة⁵، فالمشرع لا يجيبنا، إلا أنه من الضروري في هذه الحالة أن يمتد إلى الشركة ذاتها لأنها تكون قد أفرغت من فحواها، ووجودها يكون مخالفا للأحكام القانونية الخاصة بمحافظ الحسابات الشخص المعنوي، ما لم يتم تقرير منحه مهلة لتسوية وضعيته ليتماشى مع الأحكام القانونية ويستحسن أن يعتمد هذا الموقف في إطار الأحكام التنفيذية لهذه المهنة.

2- علنية انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

حتى تقوم جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات لا بد أن يتم علم الغير بها للتمكن من متابعتها⁶. ذلك أن الشخص الذي يدعي في مخيلته أو الذي يتمنى أن يصبح مندوبا للحسابات لم ينتحل اللقب، أو الذي يقوم بإعداد حسابات شركة وهمية لا وجود لها أو المتدرب حين قيامه بالعمليات التي تدخل ضمن نشاط المندوب المسجل في الجدول، سواء كان ذلك أثناء دراسته وتكوينه أو تدريبه تحت رقابة مدير التربص، فلا يكون عرضة للعقاب. أضف إلى ذلك، الشخص الذي لا تربطه أي علاقة بزبون و يقوم بمناقشة أو تحاليل حسابات شركة من أجل إبداء رأيه لا

¹ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n°2025, p. 817 et contra B. MERCADEL et Ph. JANIN, op. cit., n° 15139, p. 735 et A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 19443, p. 675.

² المادة 65 من القانون رقم 10-01.

³ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30.

⁴ يبقى المشرع لا يميز بين حالات التنافي القانونية عن باقي الحالات التي تتعارض مع ممارسة المهنة، لاسيما حالات الإسقاطات والمنع والتي يطبق حالة خرقها جنح انتهاك مهنة محافظة الحسابات لأنها تتعلق بالنظام الأساسي للانضمام للمهنة. وأما باقي الحالات، أي حالات التنافي القانونية بمفهومها الدقيق، فتكون عرضة لأحكام أخرى. (راجع الجزء أعلاه المخصص لهذه الجنحة).

⁵ في شركات محافظة الحسابات يجب أن يمثل شركائها المسجلين في الجدول الرسمي على الأقل على الأقل ثلاثة أرباع، وإذا أصبح أقل من ذلك بسبب عقوبة تأديبية، فالمشرع لا يأتي بالحل. ولكنه من الضروري التصدي لهذه الحالة، فإذا كان المنع نهائيا، أي شطبا، فيستحسن منح الشركة مهلة لتسوية الوضعية، تحت طائلة تواجدها في حالة غير شرعية. أما إذا كان التوقيف مؤقتا، أي لا يتعدى مهلة سنة أشهر، فلا يبين المشرع مصير الشركة المهنية، هل تبقى قائمة، أو تخضع إلى أي إجراء. إلا أنه يستحسن أن تبقى قائمة ولا يسري المنع من الممارسة إلا لهذا الشريك.

⁶ إ. ح. طنطاوي، المرجع المذكور سابقا، ص. 75، و في نفس المعنى ع. راشد و م. سالم، القانون الجنائي الخاص، مكتبة وهبة، 1979، ص. 144: " العلنية عنصر أساسي، وتوافرها مسألة موضوعية، فأمرها متروك لتقدير المحكمة ويمكن الاسترشاد في تحديد هذه العلنية بالغرض الذي قصد إليه الشارع، وظروفها يمكن أن ينتج معها مساس جدي باعتبارات مرتبطة بالمهنة ".

يعتبر مقترفا لها، بل لا بد من الانتهاك الواضح الذي لا يترك مجالا للشك لدى الغير بأن الأمر يتعلق بمندوب الحسابات، سواء بحمله للقب أو ممارسته المهنة. والمقصود بذلك علنية التصرفات المعاقب عليها.

ويقصد بالعلنية أن يكون سلوك منتحل المهنة قد وصل إلى علم غيره من الناس، وبالمقابل استطاعتهم إدراك مقصوده¹ بأنه يدعي بلقب مندوب الحسابات أو أنه يقوم بعمليات التحقق من حسابات الشركات ومدى انضباطها، مع إيهامهم بحقيقة ما يدعيه، الشيء الذي يولد فيهم الشعور بالاعتقاد أن الأمر يتعلق فعلا بهذا المهني، أو بشركة لمندوبي الحسابات. وتعتبر العلنية عنصرا من عناصر الركن المادي لجنح الممارسة غير الشرعية بمفهومها الواسع²، يجب إثباتها للتمكن من إسناد التصرف لصاحبه وربطه بالإدعاء الصادر من المعني أو ما أقره، مهما كانت طريقة الانتحال أو ممارسة المهنة.

وتعتمد الجنحة على نشاط ايجابي يرتكبه الجاني³، فالعلنية هي وسيلة صدور النشاط الإجرامي وتشكل مظهرها الخارجي، باختلاف طرق الادعاء أو الممارسة، فقد تكون شفاهة، بمجرد الكلام، كالذي يقدم نفسه على أنه خبير في تدقيق الحسابات والمراقبة على الشركات التجارية، أو استعماله أي عبارة للتشبه أو الاختلاط معه، مما يثبت الانتحال. ويمكن أن تأخذ العلنية طابعا شكليا، كالرسائل المعنونة التي تحمل اسم الشخص وتبين أنه من بين المهنيين⁴، أو أي وثيقة مكتوبة أخرى تحمل توقيع، كرسائل عرض الخدمات أو الصحيفة الموضوعية خارج البنائيات أو على باب مدخل مقر مكتب، يحرر عليها هويته واللقب المنتحل أو استظهار بطاقة مهنية زورا⁵. كما أن عملية تعيينه للرقابة على الشركات التجارية أو ظهور اسمه في تقارير قام بإعدادها تثبت انتهاكها⁶، ويعتبر تعيينه والتقارير التي أعدها باطلّة، وكل ما بني عليها يعتبر باطلا.

غير أن جانبا من الفقه الفرنسي⁷ يرى أن الجريمة تقوم بغض النظر عن عنصر العلنية، سواء توفرت أم لا، لأنها ليست عنصرا من عناصر الجريمة. لكن هذا القول غير سديد، لأن انتحال اللقب والممارسة غير المشروعة تهدف إلى حماية الاحتكار، ونتيجته الحتمية ضمان

¹ م. ص. نجم، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم الخاص، ط. 2، 1990، ديوان المطبوعات الجامعية، ص. 84.

R. VOUIIN par M.-L. RASSAT, op. cit., n° 462, p. 562 ; « l'usurpation ne peut être qu'un usage public ».

² العلنية عنصر لقيام جنحة انتهاك حرمة المهن المنظمة سواء بالنسبة لمهنة مندوب الحسابات أو بالنسبة لباقي المهن المنظمة الأخرى، وتجد هذه الأخيرة أساسا لها في قانون العقوبات.

³ ب. رمسيس، قانون العقوبات، جرائم القسم الخاص، 2005، المعارف للنشر، ص. 629.

⁴ R. CEDIER, *Usurpation de titres ou de fonctions*, Juriscl. pén., mise à jour 1988, n° 4, p. 1.

⁵ الأصل أنها تخصص للمهني، وهو ما كان المشرع يحدده ضمن الأحكام السابقة بالمادة 37 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136. إلا أنه حاليا، لا ينص على ذات الأحكام، بل يقتصر على النص على أنه تمنح للمهني بطاقة مهنية وفقا للمادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30، وهو ما لم يكن سابقا.

⁶ ع. راشد و م. سالم، المرجع السابق الذكر، ص. 133: " انتحال لقب مهنة دون القيام بعمل من أعمالها لا يعتبر تداخلا بها بها إلا إذا اقترن بعمل يعد افتئاتا (اعتداء) عليها وهو يتحقق بالاحتتيال والمظاهر الخارجية التي يكون من شأنها تدعيم الاعتقاد في صفة الجاني كونه صاحب الوظيفة التي انتحلها ولو لم يقم بعمل من أعمالها".

⁷ B. LEY, op. cit., n° 312-15, p. 224.

الحماية من المنافسة غير المشروعة، ولقيام الجريمة يجب لا محالة من صدور سلوك الجاني في المجتمع، وهو ما يسمح قيامها وإثباتها.

وتجدر الإشارة إلى أنه حالياً، ونظراً للتطور التكنولوجي ووسائل الاتصال، فإن مفهوم العلنية يجب أن يعتمد كذلك بطريق الانترنت كغيرها من الوسائل الأخرى، للتمكن من متابعة الجرائم الالكترونية، ويكون في حالة إذا كان لمندوب الحسابات موقعا مخصصا لمهنته، أو إرسال تقارير عبر البريد الالكتروني، فتعتبر ممارسة غير مشروعة لمهنة مندوب الحسابات، ويبقى مشكل التأكد من صاحب هذه المواقع و مصادرها، مما يطرح عبء الإثبات.

ثانياً: العناصر المادية الخاصة بكل جنحة من جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

يتشكل الاعتداء على حرمة مهنة مندوبية الحسابات من خلال النشاط الإجرامي للجاني، ولا يكفي لتحقيق الركن المادي عنصري العلنية وانعدام التسجيل النظامي في جدول الغرفة الوطنية المهنية، بل يستدعي كذلك الانتهاك إما بالممارسة غير الشرعية للعمليات الخاصة بالمهنة أو بانتحال اللقب المرتبط بها، وهو ما يميزها عن بعضها البعض.

1- العناصر المادية الخاصة بجنحة انتحال لقب مندوب الحسابات

حتى تقوم جنحة انتحال لقب مندوب الحسابات، يجب على الجاني أن يقوم بالإدعاء أنه مندوب للحسابات، أما الانتحال فهو أن يحمل شخصاً لقباً مختلساً¹ ويسمح لنفسه بحمله². ومن المستقر عليه قانوناً، أن حمل لقب مندوب الحسابات حق خاص لمن تتوافر فيه الشروط القانونية، وحكر لمن هو مسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحاظتي الحسابات، لأن مندوبية الحسابات مهنة منظمة قانوناً³. وبالتالي، لا يسوغ لمن ليس له الصفة الرسمية ممارستها ما لم يلتحق بالمهنة عند توافر الشروط القانونية والمقاييس التنظيمية، كما لا يجوز الادعاء بلقب يشبه أو يختلط مع لقب مندوب الحسابات، وإلا فالجنحة تكون مقترفة بتوافر العلنية وانعدام التسجيل النظامي.

أ- الادعاء بلقب مندوب الحسابات

يعتبر منتحلاً كل من يدعي أنه حامل لقب مندوب الحسابات أو يظهر بمظهره دون وجه حق، أي يمنح الجاني لنفسه اللقب المحمي قانوناً بالتدخل في المهنة أو الظهور بمظهر أصحابها.

ويتم التدخل في المهنة عندما يدعي الشخص أنه مندوب للحسابات أو أي لقب من شأنه أن يخلق في ذهن الضحية ضرورة تصديقه للحصول على الثقة اللازمة والكافية اتجاه هذا المحتال، دون أن يبقى أدنى شك في نظر الضحية أنه غريب عن المهنة التي يدعي الانتماء إليها⁴.

¹ R. VOUIIN par M.-L. RASSAT, op. cit., n° 463, p. 562 : «... le coupable doit s'attribuer un titre qu'il n'a pas ...».

² ب. رمسيس، المرجع المذكور أعلاه، ص. 623.

³ المادة 2 من القانون رقم 10 - 01، والملاحظ أن المشرع كان ينص على نفس الموقف القانوني، غير أنه غير الأسلوب اللغوي، فكان في ظل القانون رقم 91 - 08 في مادته 2، يستعمل أسلوب الحصر. أما حالياً، يورد القاعدة باستعمال أسلوب الاستثناء، وإن من الأفضل الاحتفاظ بالنص الأول الذي يتوافق من حيث المعنى بالطابع الاحتكاري للمهنة.

⁴ ح. طنطاوي، المرجع السابق ذكره، ص. 73.

كاستعماله للقب محافظ حسابات أو مدقق الحسابات، وبالخصوص عند عدم التحقق من تلك الإدعاءات. غير أن التساؤل الذي يطرح، هل تقوم الجنحة متى كان بالإمكان التحقق من مدى صحة أو كذب الإدعاءات، أي إذا كان من السهل على الضحية أن تطلع على جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وكان في متناولها التحقق لدى الهيئات التي تسهر على هذه المهنة للتيقن ما إذا كان مسجلا؟ والمقصود هنا إما الغرفة المهنية أو المجلس الوطني للمحاسبة. فلا يوجد جوابا قانونيا لهذا التساؤل، ولكن اعتمادا على الهدف الأكيد من هذه الجنحة في حماية الطابع الاحتكاري للمهنة¹ وحماية اللقب المتصل بها، فالجريمة تكون قائمة، بمجرد صدور الإدعاء من الشخص سواء أمكن التحقق من مدى انتماء الشخص إلى المهنة أو أنه غريب عنها.

أما الظهور بمظهر مندوب الحسابات، فيقترب عند القيام بأعمال ينتسب من جرائها إلى المهنة دون أن يقوم بعمليات متصلة بصلاحيات مندوب الحسابات، لأنه يكون مرتكبا للممارسة غير المشروعة لمهنة مندوب الحسابات. فيبين قدرته في التحقق من صحة حسابات الشركات والإدلاء بمدى صحتها وصدقها، أو يعرض درايته بأحكام المحاسبة، أي كل ما من شأنه الدلالة عن أنه صاحب اللقب "شرعيا".

لذا، فلا يجوز لمحافظ الحسابات المتربص أو المتدرب أن يقدم نفسه بقلب مندوب الحسابات ما دام في فترة التدريب، لأنه لا يمكنه العمل باسمه الخاص وباستقلال عن أستاذ التدريب. وموقف المشرع حاليا منطقي²، إذ ينص صراحة على أن محافظ الحسابات المتدرب لا يعتبر من بين أعضاء الغرفة المهنية. وهذا على غرار المتخرجين من معهد التكوين المختص أو الحائزين على شهادات تؤهلهم إلى ممارسة المهنة، أو الحاصلين على الكفاءات اللازمة لذلك.

كما يمنع على الخبراء المحاسبين³ والمحاسبين المعتمدين⁴، استعمال لقب مندوب الحسابات بما أن مهامهم مختلفة و متباينة، بل ومتميزة وكل منهم يخضع لنظام قانوني خاص به وينتمي إلى هيئات مهنية ولكل جدول خاص به⁵، وهذا بالرغم أن أحكام المهن المحاسبية وردت ضمن نفس النص القانوني.

وما يؤكد هذا الموقف هو أن المشرع الجزائري، كان سابقا، لا يسمح بالاعتماد في صنف مهني أو آخر، إلا إذا تم التحقق من الصلاحية المهنية للشهادات والإجازات التي يحملها الشخص، وبمفهوم المخالفة أن الشخص الذي ينتمي إلى أحد صنف من الفئات لا يمكنه الاعتداء بصنف آخر، ما لم يتم بالإجراءات للانضمام إلى فئة مندوبي الحسابات⁶. وحاليا يبدو الأمر جليا، لأن كلا من المهن المحاسبية ينتمي إلى جدول مهني خاص به.

¹ En ce sens, v. M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 342, p. 211; pour la position de la doctrine française, v. J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 228, p. 66.

² المادة 77 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01 (المادة للمادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136).

³ المادة 18 من القانون رقم 10 - 01 (المادة 19 و ما يليها من القانون رقم 91-08 الملغى).

⁴ المادة 41 من القانون رقم 10 - 01 (المادة 23 من القانون رقم 91-08 الملغى).

⁵ المادة 6 من القانون رقم 10 - 01، والمرسوم التنفيذي رقم 11-25 الخاص بالخبراء المحاسبين والمرسوم التنفيذي رقم 11-27 المتعلق بالمحاسبين المعتمدين السابق ذكرهما.

⁶ المادة 9 الفقرة 2 من القانون رقم 10 - 01.

ويتوجب الإشارة إلى أن الإدعاء أو الظهور بمظهر مندوب الحسابات لا يشمل فقط هذه الفئات، بل يتعدى ذلك. فإذا كان المشرع يجيز ممارسة مهنة مندوبية الحسابات من طرف شخص طبيعي، فإن الأمر لا يختلف بالنسبة للشخص المعنوي. فقد يتخذ شكل شركة مدنية أو تجارية أو مؤسسة عمومية اقتصادية¹.

وإن الانتماء لشركات محافظة الحسابات، أي الأشخاص المعنوية ليس مقتصرًا على المسجلين في الجدول الوطني، بل يسمح لمن ليسوا مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات، أن يكونوا شركاء فيها، ضمن حدود قانونية²، أي يتعدى إلى غيرهم، ويتمثل دور هؤلاء في تقديم المساعدة بحكم اختصاصاتهم، من بينها العلوم القانونية أو الاقتصادية، و كل شخص يحمل شهادة التعليم العالي، ولا شك في أن هذه الشهادة تكون مرتبطة مع موضوع الشركة هذه باعتبارها مندوبا للحسابات شخصًا معنويًا³. غير أنه يتوجب الملاحظة أن كل الأشغال المنجزة من طرف الشركة تكون باسم مندوب الحسابات الذي أوكلت له المهمة⁴ وهو المسؤول عنها⁵.

كما يمكن إنشاء مؤسسة عمومية اقتصادية لممارسة محافظة الحسابات شريطة أن يكون المستخدمون المتدخلون والموقعون على الوثائق والعقود التي لها حجية من بين المسجلين في الجدول المهني⁶.

ومن ثم، فالحديث عن أعضاء أو شركاء شركة محافظة الحسابات، لا يعني بالضرورة أن الأمر يتعلق بالمهني، بل ليسوا كلهم كذلك. وعليه فلقب مندوب الحسابات يسمح فقط لمن هو معتمد ومسجل انفراديا في جدول المنظمة، وإلا يمنع استعماله، والوضعية هذه تنطبق على بعض من الشركاء في هذه شركات والمختصين في مجالات غير محافظة الحسابات.

كما أنه لا يجب استعمال تسمية " شريك في شركة محافظة الحسابات"، لأنه من شأنه أن يولد الاعتقاد أو الشعور لدى المتضرر من هذا التصرف بأن الأمر يتعلق بمندوب للحسابات، بل يجب أن يوضح أنه " شريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول" وليس مندوبا للحسابات انفراديا تحت طائلة اقترافه جنحة انتحال لقب مندوب الحسابات⁷.

وبالرجوع إلى الفقرة الأخيرة من المادة 74 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر⁸، يلاحظ أن المشرع يستعمل مصطلح "انتحال صفة محافظ الحسابات"، أما نفس النص باللغة

¹ المادتين 2 و 46 وما يليها من القانون رقم 10 - 01.

² المادة 48 من القانون رقم 10 - 01 (سابقا المادة 12 من القانون رقم 91-08 الملغى).

³ المادتين 50 و 52 من القانون رقم 10 - 01.

⁴ M. DE JUGLART et B. IPPOLITO, *Droit commercial*, t. 2, *Sociétés commerciales*, Montchrestien, 1975, n° 751, p. 747 : « ... la personnalité du commissaire ne doit pas disparaître dans l'anonymat de la personnalité morale ».

⁵ المادة 57 من القانون رقم 10 - 01.

⁶ المادة 55 من القانون رقم 10 - 01.

⁷ المادة 50 من القانون رقم 10 - 01.

⁸ أبقى المشرع على نفس الموقف الذي يتطابق مع المادة 54 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 91 - 08 الملغى.

الفرنسية نجده يستعمل مصطلح "لقب"¹. لذا، يجب الوقوف عند هذه المصطلحات للتمكن من تحديد أيها الأصح؟

تطلق الصفة على كل شخص ذي كفاءة وتخصص تقني. ومندوب الحسابات بصفته مدققا للحسابات يتقن أساليبها و طرقها، ويمكنه التحقق من مدى انتظامية الحسابات وصحتها، هو صاحب مهنة و صفته مرتبطة بالخبرة المكتسبة من هذه التخصصات. وحاليا، فاغلب الكفاءات يتم تحديدها عن طريق الشهادات والإجازات التي تمنح من قبل هيئات و مؤسسات أنشئت بغرض التكوين، وتمنح شهادة عند نهايته لإثبات المستوى المكتسب. وباستقراء أحكام مهنة محافظة الحسابات، فإن الإجازات والشهادات التي تعطي الحق في ممارسة هذه المهنة يتم تحديدها عن طرق التنظيم بمساهمة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وموافقة الوزير المكلف بالمالية والمجلس الوطني للمحاسبة²، وتنشر مقاييس تقديرها³.

وعليه، فالتمتع بالصفة يعتمد على شروط لمنحها من طرف السلطة المختصة⁴. فيكون الإدعاء إما بصفة كاذبة كانتحال الجنسية، أو الحالة المدنية، أو المهنة كإعدام صفة العامل الذي يدعي أنه عاطل عن العمل⁵. أما اللقب، فلا يقصد به، هنا، الاسم العائلي، بل يطلق على المسجل في جدول الغرفة الوطنية والمنتمي إلى المهنة في ذات الجدول الرسمي والذي تم إعداده لهذا الشأن من أجل أن يجمع أصحاب المهنة الواحدة. ولا يمنح اللقب لحامله إلا إذا توافرت فيه الشروط الخاصة لحمله ولممارسة المهنة وآخر إجراء يجب استكمالها بعد أدائه اليمين القانونية هو التسجيل في جدول الغرفة المهنية حتى يتسنى له حمل لقب مندوب الحسابات⁶، ما لم يصدر بحقه عقوبات تأديبية يكون أثرها توقيفه أو شطبه من الجدول⁷. ومن ثم، فالجرائم الواقعة على اللقب متميزة عن الأولى.

وتتمثل جنحة الانتحال بالسطو على المهنة، وعلى الطابع الاحتكاري المخصص للمهنيين المسجلين في الجدول فقط، ويمنح لقب المحافظ لهذا المهني، وإذا تعرض إلى عقوبة تأديبية محلها التوقيف المؤقت أو الشطب، يؤدي به إلى فقدان حقه في حمل لقب مندوب الحسابات مادامت

¹ V. art. 54 al. 4 de la loi n° 91-08 abrogée, préc.

² المادة 8 الفقرتين 3 و 4 من القانون رقم 10 - 01.

³ كان المشرع سابقا يحدد بالمادة 11 الفقرتين 2 و 3 من القانون رقم 08-91، والمقرر المؤرخ في 13 ماي 2006 الذي يعدل ويتم المقرر المؤرخ في 24 مارس 1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المذكور سابقا. إلا أنه حاليا يسند الأمر إلى المجلس الوطني للمحاسبة، وبالضبط إلى لجنة الاعتماد التابعة له، إذ تختص بتقييم صلاحية الشهادات والإجازات التي تعطي الحق للمترشحين في ممارسة المهنة، بالمادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 السابق ذكره.

⁴ قرار المحكمة العليا، غ.ج.، الصادر بتاريخ 10 يناير 1984، السالف ذكره،: "... ليست لقباً، بل صفة حدد القانون شروط اكتسابها...".

⁵ ف. صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها.

M. DELMAS-MARTY, *Droit pénal des affaires*, t.2, *Partie spéciale : infractions*, Puf, 1973, p. 12.

⁶ بالرغم من الاختلاف الوارد بين المادتين 6 الفقرة الأولى و 8 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01. إلا أن المشرع بمقتضى أحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 أنه يفرض تقديم عقد أدائه للتسجيل في الجدول المهني.

⁷ المادة 63 من القانون رقم 10 - 01.

العقوبة قائمة وتنفذ، إلا أن ذلك لا يسلبه قدراته و كفاءته المهنية وخبرته التقنية التي اكتسبها، والتي يتمتع بها. ومع ذلك، يمنع عليه حمل اللقب في هذه الحالة.

والتحلي بالصفة لا يعطي لصاحبها بالضرورة الحق في حمل اللقب والادعاء به، في حين أن حامل اللقب من المؤكد تحليه بالصفة لأنه يثبت مستوى في التخصص والاعتماد والتسجيل في الجدول، ويفقد اللقب نتيجة انتهاكه قواعد حمله. لذا، يستحسن على المشرع الجزائري استعمال مصطلح اللقب باللغة العربية مثلما فعله بالنسبة للنص باللغة الفرنسية، وترك استعمال صفة مندوب الحسابات لعدم ملائمتها مع الموقف القانوني.

إن تمييز الصفة عن اللقب يجد أساسه في قانون العقوبات¹. فضلا عن ذلك، فإن القضاء الجزائي² فصل بين مفهوم الصفة وحمل اللقب. وعلى سبيل المقارنة فإن القانون الفرنسي لم يقيم هذه التفرقة، على غرار القضاء الفرنسي هو الآخر لم يميز بينها³.

وتجدر الإشارة إلى أن غياب كل الأحكام التي تجيز لمحافظة الحسابات الأجنبية⁴، أي الذي يحمل جنسية أجنبية أو الذي ينتمي إلى جدول تابع لمنظمات أجنبية مماثلة، فلا يمكنه حاليا ممارسة المهنة في الجزائر ما لم يتدخل المشرع بأحكام تنظيمية لتحديد الأحكام الخاصة باعتماده لدى الوزير المكلف بالمالية وتسجيله وطريقة عمله، ولا شك بأنه يتم في إطار اتفاقيات أو اتفاق لهذا الغرض مع البلد الذي يحمل جنسيته في إطار المعاملة بالمثل، بالتنسيق مع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁵.

والانتحال، مثلما سبق، هو الإدعاء⁶، ولكن هل يتضمن مفهومه الاستعمال، أي استعمال اللقب المنتحل؟ فمن المؤكد أن الشخص الذي يمنح لنفسه شخصية وهمية في مخيلته أو صفة يريد اكتسابها لا يعتبر انتحالا، ما لم يتم استعمالها⁷، وهو الأساس الذي يقوم عليه الاستعمال، إذ يقصد باستعمال اللقب كل تصريح من شأنه خلق الاعتقاد بأنه للشخص الحق في حمل اللقب المنتحل، وأن

¹ المادة 243 وما يليها ق.ع.ج.

² قرار المحكمة العليا المؤرخ في 10 يناير 1984، المذكور سابقا، وكذلك في مجلة القضاء 1989، عدد 2، ص. 289: " هذه المادة لا تشير إلى انتحال الصفة، وإنما تشير إلى انتحال الألقاب والرتب الشرفية..."، وفي نفس السياق م. زكي شمس، المرجع المذكور أعلاه، ص. 7067.

³ Crim., 21 juin 1966, D. 1966, p. 579, cité par M. VERON, op. cit, p. 30.

⁴ كان المشرع سابقا يحدد تلك الأحكام بالمادة 8 من القانون رقم 91-08.

⁵ المادة 17 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 10 - 01 والمادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26.

⁶ إ. ح. طنطاوي، المرجع السابق ذكره، ص. 73.

⁷ R. VOUIIN par M.-L. RASSAT, op. cit., n° 458, p. 557 : « ...l'acte d'usurpation comporte soit une immixtion dans les fonctions tendant à faire croire à la victime que l'usurpateur est investi du titre ou de la qualité usurpée, soit un exercice d'acte de fonctions du commissaire aux comptes... ».

يتم الاستعمال مهما كانت طريقة ذلك كتابة أو شفاهة¹ أو حتى عبر الطريق الإلكتروني، أي الانترنت²، وهذا بغرض جعله علنيا. كما يمكنه الادعاء بلقب يشبه أو يختلط مع اللقب المحمي.

ب- الإدعاء بلقب يشبه أو يختلط مع لقب مندوب الحسابات

لقد احتاط المشرع من استعمال أساليب أخرى من أجل الوصول إلى نفس النتيجة وهي الانتحال. لذلك، فقد وسع من إطار الجنحة، بحيث أنها تشمل، ليس فقط انتحال اللقب ذاته، بل كل تشبيه أو خلط مع هذا اللقب يبعث إلى اعتباره في أصله انتحالا³. لم نجد حالات تطبيقية في هذا الصدد، غير أنه يتبادر في هذه المسألة ألقاب يمكن استنتاجها من لقب مندوب الحسابات، فإذا كان يعتبر المراقب الشرعي لصحة الحسابات في الشركة ونظاميتها، فيمكن استعماله وهو الأمر بالنسبة إلى لقب ضابط الحسابات على اعتبار أن الضابط يسعى إلى انتظام المجتمع والطمأنينة⁴. كما يمكن استعمال مصطلحات وردت في قوانين ملغاة كمراجع الحسابات⁵.

أما الخلط يتحقق بإيقاع الضحية في إيهام بالنظر إلى اللقب الأصلي لصاحب المهنة الجاني، كالخبير المحاسب غير المسجل كمندوب للحسابات، فيجعل من لقب له محافظ للحسابات أو أي تركيب لغوي لهذه المصطلحات يوميء على الاعتقاد بأنه محافظ للحسابات⁶.

وأهم ما يلاحظ أن انتحال اللقب ذاته يشكل الجريمة الأصلية وبغرض عدم تداول أي التباس في استعمال الألقاب، والفرار من العقوبة، منع المشرع استعمال اللقب والتشبيه أو

¹ ب. رمسيس، المرجع الأنف ذكره، ص. 628.

² J. PRADEL, *Les infractions relatives à l'informatique*, R.I.D.C. 1992, n° 2, p. 827, B. AMORY et Y. POULLET, *Le droit de la preuve face à l'informatique et à la télématique*, R.I.D.C. 1985, n° 2, p. 332, p. 19 et D. GUILLET, *Les missions avec la gestion électronique des documents*, R.F.compt. 2006, n° 385, p. 12.

³ المادة 74 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 10 - 01، والتي تتطابق تقريبا مع المادة 54 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 08-91 الملغى (لم يعتمد المشرع مصطلح " ماماتلا" في النص باللغة العربية، غير أنه ينص عليه في ذات النص باللغة الفرنسية. كما أسقط كلمة الثلاث من عبارة " كل من ينتحل الصفات الثلاث ") .

⁴ ع. العكلي، شرح القانون التجاري، ج. 4، الشركات التجارية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، 1998، ص. 335 "مدقق الحسابات".

A. TOUFFAIT, A. AUDEREAU et J. LACOSTE, *Délits et sanctions dans les sociétés*, Sirey, 2^{ème} éd., 1973, n° 538, p. 496, B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 52, p. 13 : « il faut proscrire l'emploi de titre tel que « commissaire de société », « commissaire de surveillance » ou « commissaire agréé », B. LEY, op. cit., n° 312.17, p. 225 : « il peut s'agir ... de commissaire agréé par la cour d'appel ou de commissaire de société, ... il est certain qu'il peut y en avoir d'autre, tel que contrôleur aux comptes, commissaire-vérificateur... ».

⁵ استعمل مصطلح مراجع الحسابات في المادة 162 من القانون رقم 90-10 المؤرخ في 10 أبريل 1990 المتعلق بالقرض والنقد، ج. ر. 18 أبريل 1990، عدد 16، ص. 520، الملغى وعوضه القانون الحالي رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003، ج. ر. 27 أوت 2003- عدد 52، ص. 3، بالخصوص المادة 100 منه، حاليا " محافظ الحسابات"، وهو ما يعتمده في القانون رقم 01-10.

⁶ N. STOLOWY, *Les délits comptables*, Economica, 2001, p. 157.

الاختلاط، وذلك لإظهار الطابع التنظيمي والاحتكاري المطلق¹ والمظهر الشرعي لمهنة مندوبية الحسابات.

ولكن بالمقابل لا يفرض على مندوب الحسابات التقيد بلقب واحد أو تسمية واحدة². ويتوجب الإشارة إلى إن تقدير وجود الانتحال بالتشبيه أو الخلط يخضع لتقدير القاضي الذي يقرر الانحراف عن المعنى بالمقارنة مع المقصود من النص القانوني. فمتى استعمل مندوب الحسابات لقباً، فلا يصبح بمقتضى هذا الاستعمال حصراً على المهنة، ما لم يعكس طبيعتها أو العمليات التي يقوم بها.

كما يمكن لشركة استعمال لقب يشبه أو يختلط مع اسم شركة مندوبي الحسابات أو شركة محافظة الحسابات³، كاستعمالها تسمية شركة مهنية للمحاسبة، ويتحقق الانتحال بالنسبة لأعضائها أفرادياً، وهو ما يفسر منع استعمالهم أسماء مستعارة⁴.

2- العناصر المادية الخاصة بجنحة الممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات

حتى تقوم جنحة الممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات، فإنه يجب إثبات أنه، إلى جانب العلنية وانعدام التسجيل النظامي في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، يكون قد مارس العمليات الخاصة بمندوب الحسابات، أو استمر في ممارستها بالرغم من منعه، وإظهار الطابع الشخصي للنشاط، أي باسمه الخاص وتحت مسؤوليته.

أ- ممارسة العمليات الخاصة بمهنة مندوب الحسابات أو الاستمرار فيها

يقصد بالممارسة غير المشروعة لمهنة مندوب الحسابات قيام الجاني بالعمليات القانونية الخاصة بنشاطه والتي تدخل في اختصاصاته ومهامه. فإذا كان المشرع يحمي شرعية حمل لقب مندوب الحسابات، فبنفس الطريقة يحمي شرعية ممارسة المهنة، أي ممارسة المهام المسندة لمحافظ الحسابات. وبهذا، فاحتكار مهنة مندوبية الحسابات يقصد بها احتكار حمل اللقب وحصر

¹ طبيعة الاحتكار المخصص لمندوبي الحسابات والمسجلين في سجل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هو مطلق، لأن المشرع لم ينص على أي استثناء، ولا يمكن ادعاء حالة الضرورة، على عكس مهام الطبيب الذي تم توقيفه فإذا توافرت حالة الضرورة يمكنه في تلك الحالة بالذات ممارسة مهنته، أنظر المادة 197 من قانون تنظيم المهن الاستشفائية.

Concernant le droit français, v. art. L. 820-2 C. com. fr. : « nul ne peut se prévaloir du titre de commissaire aux comptes s'il ne remplit pas les conditions visées aux dispositions du présent titre » et art. L. 822-1 du même code. Et dans ce sens, v. B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 55, p. 14 : « ... reste à souligner que le monopole ainsi est désormais entendu de la manière la plus absolue ... ».

ويؤسف بأن المشرع لم ينص على قاعدة بأنه " لا يجوز لأي كان الادعاء بلقب مندوب الحسابات ما لم يتم اعتماده وتسجيله في جدول الغرفة الوطنية المهنية"، غير أنه وضع تشترك فيه العديد من المهن الأخرى كالمحضر القضائي والموثق.

² المادة 2 من القانون رقم 10 - 01 تنص على أنه: " يمكن أي شخص... أن يمارس...، تحت أية تسمية كانت، ... مهنة محافظ الحسابات".

³ المادة 48 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01.

⁴ المادة 57 من القانون رقم 10 - 01.

الحق في ممارسة مهام محافظة الحسابات¹. وهذه المهام محددة ضمن المادة 22 وما يليها من القانون رقم 10-01 السالف الذكر، بالإضافة إلى أحكام القانون التجاري²، ويحق له لوحده ممارستها بالطريقة المنصوص عليها قانونا وبالشكل والأجال والمعايير المحددة قانونا³.

وبالرجوع إلى المادة 74 في فقرتها الأولى من القانون رقم 10-01، فإن جنحة الممارسة غير الشرعية لمندوبية الحسابات ترتكب بسبب انعدام التسجيل⁴، أو الإيقاف من ممارسة المهنة، وبالرغم من ذلك يمارس الجاني العمليات المخصصة لمهنة مندوب الحسابات⁵. والملاحظ أن النص قبل تعديله باللغة العربية كان بحاجة إلى تدقيق في معناه، فأضيفت " أو " في العبارة " ... كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله... ". غير أنه وبالمقارنة مع النص باللغة الفرنسية⁶، فإن الجنحة تقترب عند ممارسة الشخص للمهنة وهو غير مسجل أو قد تم تعليق تسجيله، أو سحب ذلك التسجيل، و هو نفس موقف المشرع الفرنسي⁷.

إن عدم التسجيل ينتج من خلال عدم تقديم الشخص ملفه تماما إلى الهيئة المختصة لطلب الاعتماد أو التسجيل، فهو بطبيعة الحال غير مسجل، ويكفي أن يمارسها، ففي هذه الحالة، يسهل متابعته لارتكابه جنحة الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات، حتى وإن كان يتقنها. وهو الأمر بالنسبة للخبير المحاسب، إذ لا يجوز له أن يتدخل في مهام مندوب الحسابات، وإلا اعتبر ممارسا غير شرعي، ونفس الشيء بالنسبة للمحاسب المعتمد مادام الإطار القانوني لمهامهم متباينة⁸. كما يدخل ضمن فئة غير المسجلين كل شخص أعيد له ملفه أو رفض اعتماده أو تسجيله بعدما وجه طلبه إلى المجلس الوطني للمحاسبة ثم البت في طلبه الذي لم يلق ردا ايجابيا لتخلف أحد الشروط المنصوص عليها في المادة 8 من القانون رقم 10-01، فهو الآخر يعتبر غير مسجل.

ونشير مجددا إلى أن مندوب الحسابات المتدرب، لا يسجل في الجدول المهني. فيجب على المترشح الذي توجت دروسه التحضيرية والامتحانات بالنجاح بعد أن يمنح شهادة تثبت كفاءته

¹ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 2059, p. 825 ; J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 1124, p. 497 et B.-H. DUMORTIER, op.cit., n° 51, p. 13.

² المادة 715 مكرر 4 وما يليها ق.ت.ج.

Concernant le droit français, v. arts. L.225-235 et L.823-9 C. com. fr.

³ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 السالف الذكر.

⁴ كان المشرع سابقا يضيف حالة سحب التسجيل في النص باللغة العربية، إلا أن أثرها متضمن في حالة انعدام التسجيل، أما النص باللغة الفرنسية فيبقى على حاله، ويكفي مقارنة موقف المشرع السابق والذي احتفظ به، المادة 54 الفقرة 3 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁵ Art. L. 820-5 C. com. fr.

⁶ Les arts. 74 al. 1^{er} de la loi n°10-01 et l'art. 54 de la loi n° 91-08 abrogée, utilisent les mêmes termes: « exerce illégalement la profession ... de commissaire aux comptes..., toute personne non inscrite ou dont l'inscription a été suspendue ou retirée et qui effectue ou continue à effectuer les opérations prévues par les dispositions de la présente loi » .

⁷ Art. L. 820-5 C. com. fr.

⁸ حاليا تنتمي كل فئة من أصحاب المهن المحاسبية إلى جدول مهني خاص بها، بل وتتلقى تكويننا خاصا لذلك، بأحكام المراسيم التنفيذية رقم 11-25، 11-26 و 11-27 السابق ذكرها.

لممارستها من المعهد المختص¹، أن يجري تربصا وبعد أن يمنح شهادة نهاية التربص² يبقى له استكمال إجراءات الحصول على الاعتماد وأداء اليمين والتسجيل في الجدول. كما أن المشرع لا يسمح بتسجيل المتدربين في الجدول، وحتى في ظل الأحكام السابقة وعند الاطلاع على الجدول، لا يوجد جزء مخصص للمتربصين، وكل المسجلين فيه كان لهم فترة زمنية من أدائهم اليمين القانونية. يستخلص من ذلك، أن مندوب الحسابات المتربص عمليا لم يسجل في الجدول، وهذا ما يؤكد الموقف بمنعه من ممارسة مندوبية الحسابات باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، بل يبقى تحت تبعية مدير التدريب، وهو ما يتنافى واستقلالية مندوب الحسابات. فإذا قام المتدرب بعمليات مخصصة لأستاذ التربص وبالكيفية ذاتها، فإنه يكون ممارسا غير شرعي لمهنة مندوبية الحسابات.

كما أن الشركاء في شركات محافظي الحسابات الذين ليسوا محافظين للحسابات انفراديا، ويمارسون المهام المسندة لمندوب الحسابات بالكيفية المخصصة له، يكونوا قد اقترفوا جنحة الممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات مادام ليسوا مسجلين في جدول الغرفة الوطنية المهنية، ولا يمكنهم التوقيع على الوثائق التي لها حجية، وما يؤكد ذلك أن المشرع لا يجيز أن توقع التقارير إلا من قبل محافظي الحسابات أو ممثلي الشركة أو مسيريهما، إذ لا يمكن اختيار هؤلاء إلا من بين مندوبي الحسابات المسجلين نظاميا وانفراديا في الجدول المهني³.

وفيما يخص سحب التسجيل، فهو عمل إرادي يقوم به المترشح لمزاولة مهنة مندوبية الحسابات، متى اقلع عن رغبته في التسجيل، فلا يسجل ولا يحق له حمل اللقب الخاص بالمهنة ولا ممارستها.

ويتابع بالممارسة غير الشرعية مثلما هي محددة قانونا الشخص الذي ليس له علاقة بالمهنة أو انقطعت علاقته النظامية بها، مما أدى إلى عدم سريان قيده في جدول الغرفة الوطنية. وكل ممارسة غير شرعية تعني مخالفة الشروط الخاصة بمهنة مندوب الحسابات سواء انتحال لقبه أو ممارسة مهنته دون وجه حق كما سبقت الإشارة إليه. بيد أن المشرع الجزائري يحدد حالات أخرى تجعل من مندوب الحسابات في وضعية غير شرعية، وهي ممارسة المهنة بالرغم من حالات التنافي القانونية⁴. ويمكن الفرق بين هاتين الطائفتين من التصرفات غير الشرعية في أن الأولى موجهة لكل دخيل على المهنة، أما الثانية فهي مرتبطة بوضعية مندوب الحسابات اتجاه المهنة مقارنة مع مهنة أخرى أو في شركة محددة تم تعيينه ليراقبها، أي أن مندوب الحسابات بقي مسجلا في الجدول المهني واستمر يمارس مهامه بالرغم من المنع الواقع عليه لممارسته في تلك الحالة بالذات أو جراء عقوبة تأديبية.

وعليه، فإذا كانت جنح الممارسة غير الشرعية تهدف إلى حماية احتكار المهنة لأصحابها بدرجة أولى، فإن مخالفة حالات التنافي القانونية ترمي إلى حماية استقلالية وموضوعية وحياد محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه في علاقته مع شركة محددة عند رقابة حساباتها.

¹ المادة 8 من القانون رقم 10 - 01.

² تتولى لجنة التكوين منح شهادة نهاية التربص طبقا للمادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 24.

³ المادة 53 وما يليها من القانون رقم 10-01 والمادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 202.

⁴ المحددة بالمادة 65 وما يليها من القانون رقم 10 - 01.

وتفتقر هذه الجرائم بالنشاط الإيجابي ولا يمكن ارتكابها بالنسيان أو بالإهمال، لأن طبيعة الجريمة هي إقبال الشخص للممارسة أو حمل اللقب، وأي موقف خلاف هذا يكون من غير المنطقي اعتماده. و هذا ما ذهب إليه جانب من الفقه العربي والفرنسي¹، على عكس ما اعتمده القضاء الفرنسي إذ كان يجدر به الحكم على أن مندوب الحسابات المعاقب لم يمتنع عن ممارسة المهنة واستمر في نشاطه بدلا من أنه نسي أو أهمل التوقف عن ذلك².

ويلاحظ أن الجاني عند ممارسته غير الشرعية إما يباشر أو يستمر في نشاطه غير القانوني، أي أن المتدخل في المهنة لم تكن له أية علاقة سابقة، ولم يسجل من قبل في الجدول، لأن الانتماء إلى المهنة يثبت من خلال التسجيل في الجدول بطريقة نظامية. ويمكن أن يكون الجدول محل تعديلات تطراً عليه، لأنه محل ضبط مستمر³، ومن بين دواعي تعديله حين يتم تسجيل محافظين للحسابات جدد بانضمامهم إلى المهنة أو يتم تعليق تسجيلهم منه بالوقف المؤقت أو الشطب.

ويقصد بالتسجيل في جدول المنظمة من الناحية العملية إدراج اسم المترشح لممارسة المهنة والمعلومات المهنية الخاصة به، وتاريخ تأديته اليمين القانونية⁴، أي قيده في الجدول دليل على حصوله على الاعتماد وتقديمه لملفه الخاص بالتسجيل واستكمال الإجراءات المتطلبية قانونا سواء تعلق الأمر بشخص طبيعي أو معنوي.

والتوقيف إما مؤقتا أو نهائيا⁵، ومتى تعرض مندوب الحسابات إلى عقوبة تأديبية، يمكن منعه نهائيا من ممارسة المهنة مع استبعاده منها وشطب اسمه من الجدول. أما الوقف المؤقت، فقد يكون إما برغبة مندوب الحسابات، كما قد ينجر عن عقوبة انضباطية تتمثل في منعه من مباشرة

¹ ب. رمسيس، المرجع السابق ذكره، ص. 624، و في نفس السياق، ع. الشواربي، التعليق الموضوعي على قانون العقوبات، ج. 2، الجنايات والجرح المضررة بالمصلحة العامة، 2003، دار المعارف للنشر، ص. 592 وإ. ح. طنطاوي، المرجع المذكور أعلاه، رقم 62، ص. 50.

En ce sens, M. VERON, op. cit., p. 37.

² Crim., 21 novembre 1991, préc.: « ... exerce illégalement le commissaire aux comptes qui avait *omis* de cesser l'exercice de ses fonctions alors qu'il avait fait l'objet d'une suspension... ». Il aurait été préférable que la rédaction de l'arrêt mentionne que le commissaire aux comptes n'avait pas cessé ou avait continué d'exercer, puisqu'une omission ne se constitue pas d'une action.

³ المادة 9 الفقرة الأخيرة 10-01 الساري المفعول (أما سابقا، المادة 10 من القانون رقم 91-08 و المادتين 12 و 13 من المرسوم التنفيذي رقم 92-20 الملغيان).

⁴ من المفروض أن يحدد النظام الداخلي هذه الأحكام، غير أنه لم يصدر في إطار الأحكام الملغاة، أما بالنسبة لمهن أخرى، أنظر على سبيل المثال المادة 15 من القانون رقم 91-04 المتعلق بمهنة المحاماة السالف ذكره.

⁵ لمزيد من المعلومات في هذا الشأن أنظر ضمن هذه الرسالة العقوبات التكميلية والتأديبية ضد مندوب الحسابات.

المهنة لفترة محددة لانتهاكه الأحكام الأخلاقية المرتبطة بها¹، وممارسة المهنة بالرغم من سرعان التوقيف أو المنع تكون الجنحة مقترفة².

ويستخلص مما سبق أن الشطب هو إجراء يؤدي إلى استبعاد اسم المعني من الجدول وهو دليل عن توقيفه عن ممارسة المهنة، أي انتهاء حياته المهنية وفقدانه الحق في هذا اللقب. أما التوقيف، فهو تعديل مؤقت يلحق بالجدول بسبب التوقف لفترة زمنية محدودة عن ممارسة المهنة، وبذلك فقدان الحق في حمل لقب مندوب الحسابات أثناء تلك المدة الزمنية. ويتم إعادة إدراج الشخص الذي طلب إغفاله إراديا بعد زوال السبب الذي كان يمنعه من أداء مهامه، ويشترط أن تبين الأحكام التنظيمية والنظام الداخلي للمهنة كيفية رفع الإغفال. إلا أن مختلف الأحكام السابق ذكرها لم تبين ما إذا كان يغفل من الجدول المندوب الذي علق ممارسة مهامه مؤقتا بسبب أي حادث طرأ على حياته، أم يظل مسجلا؟

ففي ظل الأحكام السابقة³، تولت لجنة الجدول إعداد وضبطه باستمرار بالإضافة إلى البلاغات الصحفية التي تعلن بمقتضاها عن التعديلات المحتملة التي تطرأ بين عمليتين لضبط الجدول. و طالما أن مهامها مستمرة فيعتمد على المهلة التي تنعقد فيها عمليات ضبط الجدول، وفترة التعليق المؤقت. إن الممارسة تتضمن القيام بالعمليات المنوط بها مندوب الحسابات أو الاستمرار فيها، أي كل شخص يمنع عليه الممارسة ويبدأ بمباشرة العمليات القانونية، أو مندوب الحسابات الذي لم يتوقف عن ممارستها بالرغم من انقطاع التسجيل النظامي في جدول المنظمة، لأنه كان يتوجب عليه التوقف حالا عن ممارستها. أما حاليا، وبالتعديل الذي لحق بتنظيم المهنة فقد أسندت هذه المهمة إلى المجلس الوطني للمحاسبة⁴، ويتعلق الأمر بلجنة الاعتماد التي تستقبل طلبات الاعتماد والتسجيل وتتولى إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول⁵ وضمان متابعته وضبطه.

وتتعلق جنحة الممارسة غير المشروعة فقط بصلاحيات مندوب الحسابات المحددة في نفس النص القانوني⁶. لكن من بين صلاحيات و الأعمال التي يمكن لمندوب الحسابات القيام بها ما هو منصوص عليه في القانون التجاري. وللحكم على الجاني يجب على القاضي التحقق من أن

¹ المادة 53 من القانون رقم 91-08 الملغى، وكانت المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 تفرض وجوب إعلام أو إخطار مجلس المنظمة حتى يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة التوقف الإرادي، وهو ما تقرره الأحكام الراهنة بالمادة 69 من القانون رقم 10-01 ويوجه الطلب إلى لجنة الاعتماد.

² J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit. , n° 813, p. 659 : «... l'infraction est constituée si un commissaire inscrit sur la liste exerce ses fonctions dans une société, au mépris d'une mesure d'interdiction temporaire ou d'une peine disciplinaire de suspension... ».

³ المادتين 12 و 14 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 .

⁴ المادة 9 من القانون رقم 10-01.

⁵ المادتين 10 و 19 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 .

⁶ المادة 23 وما يليها من القانون رقم 10 - 01 السابق الذكر بالإضافة إلى النصوص التنظيمية لاسيما المرسوم التنظيمي رقم 11-202 السابق الذكر، ويعتبر هذا القانون نصا عاما يطبق على كافة أشكال الشركات التجارية خلفا للقانون رقم 91 - 08 والنصوص التطبيقية له الملغاة. ويشمل إطارها شركات المساهمة، والتي تختص بالمادتين 715 مكرر 4 الفقرة 2 و 715 مكرر 10 وما يليها ق.ت.ج، وأنظر في هذا الموضوع ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات: الشركات التجارية، محاضرات ماجستير قانون الأعمال، كلية الحقوق، وهران، 2001.

العمليات المتابع بها هي تلك التي تسند الى محافظ الحسابات دون غيره والمنصوص عليها قانونا أو الخاصة بشركات المساهمة، لأن الأحكام الجزائية تفسر بطريقة ضيقة.

وعليه، تتحقق الممارسة غير المشروعة بمخالفة أحكام الاعتماد أو التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو أداء اليمين القانونية، أو انتهاك العقوبات التأديبية، في حالة عدم ممارسة الجاني واقتصر على مجرد انتحال اللقب¹، هذا ما لم يمارس مهام مندوب الحسابات².

ب- الممارسة الاعتيادية بالاسم الشخصي للجاني لقيام مسؤوليته

من السمات التي تتميز بها مهنة مندوبية الحسابات هي التزام مندوب الحسابات بالمسؤوليات الناتجة عن مهامه عند الرقابة على الشركات التجارية، ويحملها باسمه الشخصي³، الأمر الذي يسمح بتمييزه عن بعض الفئات كالمندوب أو الشركاء في شركات محافظة الحسابات غير المعتمدين، وغيرهم من الفئات السابق ذكرها. وطالما أن الممارسة تأخذ طابع التشبه بصاحب اللقب، فمن الضروري إثبات أن الجاني تصرف مثل مندوب الحسابات، باستقلالية تامة متبعا ما تمليه عليه إرادته الأثمة. ويسمح هذا العنصر بإسناد التصرف لصاحبه، غير أن المشكل الذي يمكن مواجهته مسألة الإثبات. وعلى القاضي، في حالة النطق بالعقوبة أن يبين في حكمه أن المحكوم عليه قد تصرف باسمه الشخصي حتى يتم إسناد السلوك لصاحبه لتطبيق العقوبة بناء على مبدأ أفراد الجاني وشخصية العقوبة.

كما يمكن من خلال هذا العنصر تمييز الفاعل الأصلي عن الشريك في الجريمة، لأن هذا الأخير لا يجب أن تتوافر فيه هذه الميزات، بل لا بد من استيفاء شروط وأحكام المادة 42 من قانون العقوبات.

ويرى جانب من الفقه أنه حتى تتحقق الممارسة يجب توافر عنصر الاعتياد⁴ بغرض الظهور بمظهر المندوب والتشبه به، لأنه أصلا يمارسها بصفة أساسية، احترافية⁵ وواضحة⁶ دون النظر إذا كان بالنسبة لنفس الشركة المراقبة أم لا⁷. أما جانبا آخر من الفقه يميز بين انتحال لقب مندوب الحسابات ويعتبر أن الاستعمال اللاشعري للقب المندوب ولو مرة واحدة يكفي لقيام الجنحة، على عكس جنحة الممارسة غير القانونية لمهنة مندوب الحسابات⁸، فيجب لتوافر أركانها

¹ B.-H. DUMORTIER , op. cit., n° 52, p. 13.

² F. SALOMON, préc.

³ المادة 22 من القانون رقم 10-01 والمادتين 3 الفقرة 3 و 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

⁴ N. STOLOWY, op. cit., p. 156 et Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op.cit., n° 2060, p. 826.

⁵ A. VIANDIER et C. de LAUZAINGHEIN, *Droit comptable*, Montchrestien, 2^{ème} éd., 1993, p. 124 : « ...pratique à titre exclusif et principal ... ».

⁶ إ. ح. طنطاوي، المرجع السالف ذكره، ص. 76.

⁷ N. STOLOWY, op. cit., p. 156: « pour que l'infraction soit constituée, il suffit que les travaux aient été accomplis, fût-ce à l'égard de la même entreprise ».

⁸ F. SALOMON, op. cit., p. 8 : « à la différence de l'exercice illégal de la profession de commissaire aux comptes, le simple usage abusif du titre n'exige pas nécessairement un usage indu répété » et A. SAYAG, op. cit., n° 501 et 502, pp. 442 et 443.

الممارسة الاعتيادية¹، أي تكرار وقوع ممارسة العمليات التي تدخل في مهام مندوب الحسابات ويظهر الطابع المادي للجريمة، الذي لا يمكن التحقق منه في إطار عملية منعزلة واحدة²، وهو موقف يبدو منطقي، خاصة وأن نص المادة 74 من القانون رقم 10 - 01 المذكور سابقا، يشير إلى مصطلح " العمليات"، وجاء بصيغة الجمع، مما يؤكد هذا الموقف³، لأن حماية احتكار المهنة يكون بهدف محاربة الممارسة الموازية غير المسموح بها، ويتفق مع طبيعة مهام مندوب الحسابات المستمرة.

المطلب الثاني: الركن المعنوي لجرح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

تعتمد ممارسة مهنة مندوبية الحسابات على استيفاء شروط محددة قانونا، وكل من استكمل هذه الإجراءات يحق له حمل اللقب المهني وممارسة العمليات المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية. وتعد مخالفة هذه الشروط اعتداء على المهنة. ويتوجب لقيام الجريمة، بالإضافة إلى ركنها المادي، توافر القصد الجنائي. وبالتالي فالجحة عمدية لانصراف الإرادة إلى سلوك هذا المسلك الإجرامي، وعلى القاضي إثبات العناصر مجتمعة. فإذا أقبل الشخص عن حسن نية ضنا منه أن له الحق في حمل اللقب، فلا يعاقب⁴.

ويلاحظ من خلال استقراء المادة 73 من القانون رقم 10-01 السابق ذكره⁵، أنه لا يوجد أي مصطلح أو تركيب لغوي من شأنه إدراج سوء النية كركن من الأركان المشكلة لها. غير أنه من أجل اعتماد عنصر القصد الجنائي واثبات أنه ركن من أركان جرح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات، يجب الرجوع إلى العناصر المكونة لسوء النية.

إن عملية البحث عن عنصر سوء النية وتفصي الجانب الشخصي للمسؤولية الجزائية، أي الإرادة الأثمة والنفسية الإجرامية هي التي دفعت الجاني إلى اقتراف التصرف المعاقب عليه. والملاحظ أن المشرع يؤكد على الركن المادي واستبعاد التشديد في العنصر المعنوي، ولكن هذا الأخير يعتمد على توافر إرادة الشخص لارتكاب التصرف مثلما هو محدد قانونا. وقد يختلط القصد الجنائي مع الركن المادي، أو على الأقل يمكن استخلاصه منه، مع ما يمكن أن يؤدي ذلك إلى افتراض وجوده إلى أن يصبح إثباته أكثره شكليا.

ويتمثل القصد الجنائي في المشروع المعتمد من طرف الجاني لتحقيق هدف معين ونتيجة، أي علم الجاني بأركان الجريمة واتجاه إرادته إلى تلك النتيجة المبتغاة من النشاط الإجرامي. ومن ثم، فجنحة الممارسة غير المشروعة تعتمد على الركن المعنوي. وبمقارنة موقف المشرع الجزائري مع نظيره الفرنسي، نجد أن كلاهما لا يشيران صراحة إلى عنصر سوء النية ضمن

¹ في تعريف الاعتياد، ف. زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري: الأعمال التجارية- التاجر- الحرفي- الأنشطة التجارية المنظمة- السجل التجاري، النشر 2، نشر وتوزيع ابن خلدون، 2003، رقم 107، ص. 166.

² J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 29, p.30.

³ Concernant le droit français, v. art. L. 820-5 al. 2 C. com. fr. Et pour la doctrine française, v. v. F. SALOMON, op. cit., n° 9, p. 8 ; J. MONEGER et T. GRANIER, op. cit., n° 659, p. 82 ; A. SAYAG, op. cit., n° 501, p. 442 : « ... un seul acte de contrôle ne serait pas incriminable... ». Et contra, v. B. LEY., préc.

⁴ M. DELMAS-MARTY , op. cit, p. 25.

⁵ En ce sens, et en droit français, v. art L. 820-5 C. com. fr.

النص العقابي. غير أن الوضعية تختلف بالنسبة للتشريع الفرنسي، بما أنه يضع مبدأ عاما يطبق على جميع الجرائم مفاده أنه لا جريمة دون قصد جنائي¹. لذا، لا يتم معاقبة شخص إلا إذا حمل لقب مندوب الحسابات واستعمله عن سوء نية ليظهر بمظهره متجاهلا الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم هذه المهنة. كما أن كل ممارسة غير شرعية للمهنة تركز على الركن المعنوي، وهذا لتحقيق الطابع الاحتكاري للمهنة وضمان ممارستها ممن تتوافر فيهم هذه الشروط، وأن اقتراف التصرف ذاته يكون بغرض التوصل إلى نتيجة منعه المشرع، تحت طائلة العقوبات. ويتوجب الإشارة إلى أنه لقيام هذه الجرح لا يتطلب قصد جنائي خاص، والمقصود هنا الباعث. لذا، يتم تحليل عنصر سوء النية وبيان ضرورة وجوده وعناصره المتمثلة في العلم والإرادة.

أولا: ضرورة سوء نية منتهك حرمة مهنة محافظ الحسابات

يتوجب إثبات عنصر سوء نية الممارس غير الشرعي للمهن المنظمة² على غرار مندوب الحسابات للتمكن من متابعته جزائيا، وهذا لوضع حد فاصل بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وبين غيرهم. وتعرف سوء النية بأنها إرادة مرتكب الجريمة لاقتراف الفعل المجرم، أي علم الجاني بأنه بسلوكه يخرق إطارا شرعيا، فيعد مرتكبا للجرح كل شخص يمارس عن سوء نية النشاط المادي الذي يتوافق مع النشاط المجرم لتحقيق هدفه. ومن ثم، تعتبر سوء النية الرابطة بين إرادة الشخص والهدف المبتغى.

إن ما اعتاد المشرع الجزائري، عند اشتراط عنصر القصد استعماله لألفاظ وعبارات دالة على ذلك كلفظ "عمدا" أو "بقصد" وغيرها³، إلا أنه وعلى غير عاداته لم يستعمل أي مصطلح لا اشتراط عنصر سوء النية لقيام جرح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات، لهذا يجب التساؤل ما الذي يجعل من هذه الجرح عمدية؟

الجرح المادية، هي التي تقوم دون اشتراط سوء نية مقترفها أو ضرر، على عكس الجرح العمدية التي يتوجب تبيان الطابع الأثم لسلوك الشخص. ومن بين الجرائم المنصوص عليها في

¹ V. art. 121-3 C. pén. fr.

سابقا، كان جانب من الفقه الفرنسي يرى أن جرح الممارسة غير المشروعة تقوم بالرغم من غياب الركن المعنوي، ويكفي إثبات انعدام التسجيل النظامي للمتهم، على عكس استعمال اللقب الذي يستوجب عنصر سوء النية.

Et dans ce sens, v. Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 2064, p. 829 et B. LEY., op. cit., n° 311-19, p. 219 (pour l'usage illicite du titre de commissaire aux comptes) et n° 312-56, p. 227(concernant l'exercice illégal de la profession).

² ع. راشد وم. سالم، المرجع السابق ذكره.

En ce sens, A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, Mémento pratique Francis Lefebvre *Audit et commissariat aux comptes*, op. cit., n° 13608, p. 279 : « la preuve de mauvaise foi doit être rapportée » ; B.-H DUMORTIER, n° 63, p. 14, J. MONEGER et Th. GRANIER, n° 659, p. 175 et contra, v. A. TOUFFAIT, et A. AUDEREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 538, p. 496 : « la preuve de la mauvaise foi de son auteur n'a pas besoin d'être rapportée ».

³ على سبيل المثال: المادة 376 ق.ع.ج " عمدا" و المادتين 182 و 225 ق.ع.ج. أما بالنسبة للقانون التجاري المواد 629، 830 و 831 منه.

قانون العقوبات ما هي عمدية. ولكن المشرع لا يستعمل في تحديده لأركانه أي عبارة للدلالة على أنها عمدية¹. إن هذا المشكل لا يطرح حاليا عند المشرع الفرنسي، ويكفي الرجوع إلى الأحكام العامة في قانون العقوبات² الذي يعتبر مبدئيا كل الجرائم ترتكب عن قصد³.

أما موقف المشرع الجزائري من عدم النص صراحة عن هذا الركن أدى بالبعض إلى اعتبار أنه لا يتطلب الركن المعنوي، وإنما المادي يكون كافيا⁴. إلا أنه يجب اعتماد القصد الجنائي كركن لقيام هذه الجرح، إذ تظهر أهمية الركن المعنوي من خلال التركيز الكلاسيكي على الركن المادي، مادام الجاني الذي اقترف السلوك لا تتوافر فيه حالات الإعفاء من المسؤولية الجزائية فسوء النية متوافر لديه⁵، أي كانت له النية اللازمة لارتكاب التصرف⁶، وله أن يثبت العكس، فيصبح عنصر القصد كوسيلة دفاع في متناول المتهم وبانعدامه لا تقع الجريمة. وبمقارنة هذه الجرائم مع جرائم انتهاك مهنة أخرى تكون إرادية، حتى وإن لم يرد النص على ذلك صراحة⁷.

كما أن القاعدة الدستورية " لا يعذر أحد بجهله للقانون"⁸ تمثل قرينة قاطعة وبمقتضاها لا يمكن لأحد التداعي بجهله القانون بهدف الإفلات من العقاب، فيفقد بذلك المتهم الحق في استعماله لدفع مضمونه عدم علمه أن هذا النص القانوني يجرم السلوك. لكن هذه القرينة و نظرا للعدد الكبير من الأحكام القانونية وعدم التمكن من حصرها، تصبح غير واقعية، بل وغير عادلة في نظام قانوني يعيش تطورا مستمرا. ويجب على ممثل الحق العام في ادعائه أن يثبت توافر القصد الجنائي من خلال حمل المتهم اللقب أو ممارسته للمهنة وظهوره بمظهر أصحاب هذه المهنة عن دراية وعلم بأنه يخرق حدودا قانونية. فيصبح العنصر المعنوي عاملا إضافيا للإقناع بمدى قيام مسؤولية المتابع، لان سوء النية هي جوهر القصد الجنائي التي تتطلب العلم المتمثل في معرفة السلوك وعناصره، وإرادة للقيام به من أجل تحقيق النتيجة.

ثانيا: عناصر سوء النية المكونة للركن المعنوي لجرح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

إن النية الآثمة تستدعي لدى مرتكب الجريمة العلم بالسلوك واتجاه إرادته لاقترافه في سبيل تحقيق نتيجة يريدها، وعلى القاضي تقصي ذلك.

¹ الجرائم الواقعة على الأموال كالنصب والسرقة، أما في القانون التجاري أنظر المادة 828 وما يليها.

² Art. 121-3 C. pén. fr. En ce sens, v. W. JEANDIDIER, *Droit pénal des affaires*, Dalloz, 6^{ème} éd., 2005, n° 283, p. 387.

³ A. SAYAG, op. cit., n° 502, p. 443 et F. STASIAK, *Droit pénal des affaires*, LGDJ, 2005, p. 197.

⁴ س. بوقورور، المسؤولية المدنية والجزائية لمندوبي الحسابات، مذكرة الماجستير، جامعة وهران، 2004، ص.167.

⁵ المادة 47 ق.ع.ج.

⁶ P.-A. PAGEAUD, *La notion d'intention en droit pénal*, J.C.P. 1950, p. 876 : « pour être punissable, un élément intentionnel : la mauvaise foi ... c'est-à-dire l'intention de tromper ».

⁷ R . VOUIN par M.-L. RASSAT, op. cit., n° 458, p. 556.

⁸ المادة 60 الفقرة الأولى من المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المتضمن الدستور الجزائري.

1- العلم بانتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

يقصد بعلم الجاني الدراية الكافية بأنه يقوم بتصرف مجرم قانونا، وغير مشروع، أي معرفة الطبيعة الإجرامية لسلوكه. فإذا كانت قرينة عدم الاعتذار بجهل القانون السند القانوني للعلم، فإن الإحساس بالذنب في جريمة انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات تصبح مفترضة، حتى وإن لم يعلم بها لأنها غير حتمية. فالجاني قد لا يدرك عدم مشروعية السلوك، وعليه وبهذا فإدراك الشخص أن حمل لقب مندوب الحسابات غير مشروع واتجاه سلوكه إلى انتحاله، أو الممارسة غير المشروعة للمهنة، لأن المشرع منع تحقق هذه النتيجة بفضل تجريم هذا السلوك¹.

ويكون عنصر العلم متوافرا على إطلاقه متى تعلق الأمر بالشخص الذي رفض ملفه أو لم يتحصل على اعتماد أو لم يسجل وتم تبليغه ذلك، أو محافظ الحسابات الذي حصل على الاعتماد وأقبل على المهنة وتم تسجيله بطريقة نظامية وأدى اليمين القانونية، لافتراض علمه بأحكام وأسس المهنة، ثم كان عرضة لعقوبات تأديبية أو لسبب إرادي توقف عن ممارسة المهنة بطريقة نظامية، فهو على علم كافي بمنعه من حمل اللقب وممارسة المهنة، وذلك تطبيقا لأحكام العلم على جنحة الممارسة غير المشروعة، على غرار محافظ الحسابات الذي تم الحكم عليه حضوريا بعقوبة جزائية تقضي بمنعه من ممارسة المهنة سواء باعتبارها عقوبة تبعية، وتم تبليغه بها وهو ينفذها²، أو بصور أمر بإخضاعه للرقابة القضائية وبلغ بمضمونها.

والشخص الذي أقبل لتسجيل نفسه في جدول الغرفة المهنية الوطنية لمحافظي الحسابات وسحب ملفه قبل استكمال كل الإجراءات، أو الذي لم يتحصل على الاعتماد أو لم يؤدّ اليمين القانونية، أو المترشح الذي سحب ملفه قبل البت فيه، يجب عليه في هذه الحالات الامتناع عن استعمال لقب مندوب للحسابات وممارسة المهنة وإلا تكون الجنحة مرتكبة عن علم واضح. كما أن الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، بالرغم من مهامهم ينظمها نفس القانون مع مندوب الحسابات غير أنه لكل واحد منهم جدولا مخصصا له³، وإلا يكون منتهاكا لحرمة المهنة.

غير أن البحث عن عنصر العلم يكون أصعب لدى الحائز على شهادة تؤهله القيام بالمهنة، فيمارس بعض العمليات لصالح أحد الشركات، اعتقادا منه بأن الأمر جائز، فلا يمكن القول بارتكابه الجريمة، ولكن دون التساهل في هذه الحالة بل لا بد من التحقق من واقعية عدم العلم، وذلك بالرجوع إن تطلب الأمر إلى البرامج المقررة والتي تناولها بالدراسة في المعاهد المتخصصة في التكوين كمحافظ للحسابات، إذا كانت تبين كيفية الانضمام إلى المهنة.

ويصبح مجال عنصر العلم أكثر اتساعا عند انتحال لقب مندوب الحسابات بهدف خلق تشابه أو خلط معه، فيجب إثبات علم الشخص أن المهنة منظمة وأن اللقب محمي، والتأكد من علمه بنتيجة سلوكه في خلق التشابه أو الخلط باستعماله التسميات أو الألقاب الذي أدى إلى إيهام الغير به.

¹ P.-A. PAGEAUD, *La notion d'intention en droit pénal*, op.cit., p. 876 : « l'infraction est intentionnelle ... dans l'hypothèse où le législateur prohibe un résultat acquis ou du moins recherché par un certain acte », et dans le même sens, v. P. BOUZAT, *Traité théorique et pratique de droit pénal*, Dalloz, 1951, n° 158, p. 143.

² عند مخالفة المنع المفروض على مندوب الحسابات يكون في هذه الحالة محلا للمتابعة بفعل أحكام قانون العقوبات أي المادة 16 مكرر 1 ق.ع.ج.

³ المادة 9 الفقرة 2 من القانون رقم 10 - 01.

2- توافر الإرادة الأئمة لدى منتهك حرمة مهنة مندوب الحسابات

يتوجب وجود إرادة كافية وواعية لتوجيه التصرف لارتكاب جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات، وهذا بغرض تأكيد طابعها العمدي¹، وعدم إمكانية افتراضه، وإن كان يصعب استخلاصه بالنظر إلى شعور مقترفها خاصة إذا تعلق الأمر بشخص ذي كفاءة عالية تمكنه القيام بالمهام المسندة لمحافظ الحسابات.

وتمثل الإرادة حلقة الوصل بين الجريمة كواقعة مادية لها كيان خارجي، وبين الإنسان الذي صدرت عنه، والذي يعتبر في نظر القانون مسؤولاً. فمن الضروري توجيه هذا النشاط الإجرامي طبقاً لما تملّيه عليه الإرادة الأئمة بسلوك ايجابي، فلا يمكن تصور الإهمال أو النسيان في ارتكاب تصرف ايجابي².

كما أن مندوب الحسابات الذي توقف مؤقتاً أو نهائياً لا يمكنه ممارسة المهنة مادام مهلة التوقف المؤقت لم تنقض، والشخص الذي ينتحل لقب مندوب للحسابات تتمثل الإرادة الأئمة في حمله والادعاء به دون وجه حق من أجل تدخله في مهنة هو مستبعد عنها، مادام المحرك الأساسي في هذه الجريمة هو الظهور بمظهر المندوب وممارسة مهامه، وهو الأمر بالنسبة للشركاء غير المهنيين في الشركات المهنية لمندوبي الحسابات.

الفرع الثاني: متابعة جنح انتهاك حرمة مهنة مندوبية الحسابات

لا يقتصر الإطار القانوني لجنحة الممارسة غير المشروعة على شكل محدد من الشركات، أو على أشخاص محددين، مما يوسع مجال إعمال أحكامها. وبمجرد ارتكابها تنشأ الدعوى الجزائية بشقيها الدعوى العمومية والدعوى المدنية، والتي تحتاج إلى تحليلها. فيخصص المبحث الأول لتحديد الإطار القانوني للمتابعة، أما المبحث الثاني للدعوى الجزائية.

المبحث الأول: الإطار القانوني لمتابعة جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

يمكن لأي شخص غريب عن مهنة محافظ الحسابات اقتراف جنح انتهاك حرمتها، غير أنها مرتبطة خصوصاً بالكيانات والشركات التجارية³. وبالرغم من أن تعيينه أصبح إجبارياً في بعض الشركات التجارية⁴، فإنه يمكن المتابعة فيها على هذا الأساس. لذا، يجب تبيان في المطلب الأول مدى جواز متابعة جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات في الشركات التجارية، أما المطلب الثاني فيخصص لتحديد الأشخاص محل المتابعة.

¹ P.-A. PAGEAUD, op. cit., n° 4, p. 2: « l'acte volontaire est celui qui résulte de raisons mûrement réfléchies et délibérées »

² Crim., 21 novembre 1991, préc.

³ المادة 22 من القانون رقم 10 - 01.

⁴ مع بعض التفصيل في هذا الموضوع، وأنظر الجزء من هذه الرسالة الخاص بتعيين محافظ الحسابات.

المطلب الأول: جواز متابعة جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات في كافة أشكال الشركات التجارية

لا ترتبط جنحة انتحال لقب مندوب الحسابات بمجال محدد، إلا أن هذا الأمر يحتاج إلى تدقيق. فحمل لقب مندوب الحسابات يرتكب بمجرد الادعاء به مهما كان الإطار المكاني أو الزمني عند توافر باقي الأركان المشكلة للجنحة. أما بالنسبة للممارسة غير المشروعة لمهنة مندوب الحسابات، فإن ممارسة مهنته في الغالب ما تكون ضمن الشركات التجارية¹. ومن ثم، فاكشاف هذه الجنحة يسهل ضمن الشركات التي يراقبها مندوب الحسابات، متى كان إطارها محددا ولكن ذلك ليس ضروريا.

غير أن الطابع المنظم لمهنة مندوبية الحسابات يصرف نظر الجناة من اقتراف هذه الجرائم²، أضف إلى وجود هيئات مهنية تسهر على حسن سير المهنة³، كما أنه لممارسة النشاط ضمن شركة يجب تبليغ المنظمة بذلك، على أنه عند تعيين مندوب الحسابات في شركة ما يجب أن يتم اختياره من الجدول العرفي الوطنية لمحافظة الحسابات⁴، ويبقى على اللجنة المختصة، أي لجنة الاعتماد أن تضبط الجدول، ولا تتهاون في هذه المهمة نظرا لخطورتها.

المطلب الثاني: تحديد الأشخاص محل المتابعة

ينص المشرع الجزائري على غرار نظيره المشرع الفرنسي⁵ على أن جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات موجهة ضد كل شخص يمارسها بطريقة غير مشروعة، وكل من تتوافر في سلوكه العناصر المكونة للجريمة يكون محل المتابعة، وبذلك يمكن أن يكون كل شخص أجنبي عن المهنة محل المتابعة ويتعرض بذلك للعقوبة. لكن الطابع الاحتكاري للمهنة والوصاية التي تمارسها الدولة يجعل اقتراف هذه الجرائم في هذه الحالة صعبة المنال. ويمكن لكل مندوب الحسابات كان محل عقوبة انضباطية ارتكاب الممارسة غير المشروعة بمواصلته نشاطه وعدم الانقطاع عنه، وهذا بصدور العقوبة التأديبية وتبليغها بها ونفاذها في حقه⁶.

وكانت الأحكام السابقة تنص أن إعداد النظام الداخلي مخول للمنظمة الوطنية⁷، ليبين ضمنه على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من الجدول، ويتولى مجلس المنظمة هذه

¹ هذا إلى جانب الهيئات والكيانات، وأنظر المادتين 22 و 24 من القانون رقم 10 - 01.

² A. SAYAG, op. cit., n° 501, p. 443.

³ بالإضافة إلى الوزير المكلف بالمالية والمجلس الوطني للمحاسبة، فالغرفة الوطنية المهنية هي الأخرى تعتبر من بين الهيئات التي تسهر على تنظيم المهنة وحسن سيرها وضمان احترام أخلاقياتها وتمثيل مصالحها.

⁴ المادة 26 من القانون رقم 10-01 والمادة 3 الفقرة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202، والتي تمثل المبدأ المطبق عند تعيين محافظ الحسابات ليمارس مهامه. و في هذا الموضوع سيتم دراسته في الجزء المخصص لواجب إسهام مندوب الحسابات في الشركات التجارية.

⁵ المادة 73 من القانون رقم 10 - 01.

En ce sens, v. art L. 820-5 al. 1^{er} C. com. fr.

⁶ أنظر الجزء المخصص لعقوبات التأديبية ضد مندوب الحسابات، أعلاه من هذه الرسالة.

⁷ المادة 9 البند الأخير من القانون رقم 91 - 08 الملغى، المادتين 12 و 14 من المرسوم التنفيذي رقم 92-20 الملغى.

المهام¹. وبالمقابل، فإن لجنة المصالحة والانضباط والتحكيم كانت تختص بالبت في الإخلال بالواجبات المهنية وعدم احترام النظام الداخلي. غير أن النظام الداخلي لم يصدر لحين الساعة.

إلا أنه بفعل الأحكام الراهنة، فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة²، إلا أنها لا تحدد بالضبط إجراءات تسليط العقوبة التأديبية وكيفية تنفيذها، كمل أنها لم تبين صراحة الهيئة المكلفة باتخاذ الإجراءات الواجب إتباعها لتبليغ المعني بالعقوبة وكيفية سريانها. ويستحسن أن يتم تقريرها ضمن النظام الداخلي للمجلس الوطني للمحاسبة أو ضمن مدونة أخلاقيات المهنة. والملاحظ أن القرارات المتضمنة العقوبات التأديبية يمكن الطعن فيها أمام القضاء الإداري، وفقاً للإجراءات المعمول بها في هذا الشأن. وبالرغم من ذلك، تبقى الحاجة إلى إصدار النصوص التي تكمل التعديل خاصة بشأن تحديد القواعد التي تطبق في حالة العقوبات التأديبية، من حيث سريانها، وتنفيذها وهل من الممكن النطق بالعقوبات موقوفة النفاذ، وكيفية إعادة الإدماج بعد تنفيذها.

علاوة على ذلك، يمكن أن يكون محل المتابعة الجزائية كل من المحاسب المعتمد والخبير المحاسب متى توافرت أركان الجرح. بالإضافة إلى مندوب الحسابات المتدرب أو المتحصل على الاعتماد والذي لم يسجل بعد. كما تتم متابعة الشركاء ومديري ومسيري الشركات المهنية لمندوبي الحسابات غير المسجلين في جدول المنظمة الوطنية، أي اللذين ليسوا أصلاً بمندوبي الحسابات.

وينتج المنع كذلك، من تطبيق العقوبات التكميلية على محافظ الحسابات متى كانت الجريمة المرتكبة لها علاقة بمهنته أو ارتكبت بمناسبة³، علماً أن مدة المنع في هذه الحالة لا يمكن أن تتجاوز خمس سنوات⁴. أما وقف الشخص عن ممارسته محافظة الحسابات من جراء المنع من ممارسة بعض الحقوق⁵، فإنه لا يمكن أن تتجاوز مدة المنع عشر سنوات⁶. ويبدأ سريان هذه الفترة من تاريخ البدء في تنفيذ العقوبة الأصلية، غير أنه إذا كانت هذه الأخيرة موقوفة النفاذ، فإن العقوبات التبعية والتدابير تبدأ في السريان منذ النطق بالحكم إذا كان حضورياً بالنسبة لجميع أطراف الدعوى، أما إذا كان غيابياً فمن تاريخ تبليغ الجاني بالحكم الجزائي أو تنفيذه له⁷. والملاحظ والملاحظ أن مندوب الحسابات في، هذه الحالة، لا تطبق عليه أحكام المادة 73 من القانون رقم 10 - 01 السابق ذكره، بل يكون محل العقوبة المقررة بنص المادة 19 مكرر 1 من قانون العقوبات الجزائي⁸ المتعلقة بانتهاك المنع المفروض كعقوبة تبعية.

¹ المادة 10 من القانون رقم 91 - 08 الملغى.

² المادة 63 الفقرة الأولى من القانون رقم 10 - 01، والمادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24.

³ المادة 9 وما يليها ق.ع.ج.

⁴ المادة 14 ق.ع.ج.

⁵ المادة 19 البند 3 ق.ع.ج.

⁶ المادة 23 الفقرتين الأولى والثانية ق.ع.ج.

⁷ المادة 14 ق.ع.ج.

⁸ في حالة خرق المحكوم عليه للمنع المقرر في العقوبة، وهو ما يقصد به المشرع من الالتزامات المفروضة عليه، يكون محل عقوبة الحبس من ثلاثة (03) أشهر إلى ثلاثة (03) سنوات والغرامة من 25 000 إلى 300 000 دج. في هذا الشأن المادة 19 مكرر 1 ق.ع.ج.

وإذا كان مندوب الحسابات محل إجراء رقابة القضائية¹، في قضية جزائية أثناء سيرها، وكان من بين الالتزامات المتضمنة فيها، منعه من ممارسة مهنته، وبالرغم من أوامر الرقابة هذه ومارس النشاط مخالفًا للمنع، فهل يكون محل المتابعة اقتراف جنحة انتهاك حرمة المهنة؟

يجب الإشارة إلى أن الرقابة القضائية إجراء يتخذ ضد متهم قدم ضمانات كفيلة بعدم وضعه الحبس الاحتياطي، وإذا خالف المتهم بنودها، يمكن للقاضي اتخاذ الإجراء الأشد²، وهو إيداعه الحبس الاحتياطي³. ومن ثم، فهي ليست عقوبة منع بالمعنى السابق⁴، وإنما مجرد إجراء يخضع للسلطة التقديرية للقاضي، وفي حالة مخالفتها، لا يتطلب تطبيق أحكام الجنحة، وإن القول بما يخالف هذا الموقف من شأنه المساس بقرينة البراءة.

ويجيز حالياً المشرع الجزائري⁵، على غرار نظيره الفرنسي⁶، معاقبة الشخص المعنوي عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين، غير أن سبيل تطبيق هذا المبدأ مختلف عندهما، فالمشرع الفرنسي ساوى في نصوصه الجزائية بين الشخص الطبيعي والمعنوي ويكفيه النص على الشخص ليشملهما معاً ما لم يستثنى أحدهما⁷، وهو عكس المشرع الجزائري الذي لا تتم متابعة الشخص المعنوي إلا إذا نص صراحة على ذلك.

وبالنسبة لمندوب الحسابات الشخص المعنوي فلا ينص المشرع على معاقبة الشركة المهنية لمحافظي الحسابات فتبقى غير مشمولة بالمتابعة الجزائية بفعل انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات. وهذا على خلاف الشريك فيها، فيمكن متابعته انفرادياً أو مع باقي الشركاء، كما أن العقوبة توجه ضد من ثبت اجتماع أركان الجنحة في مواجهته، وليس ضد الشركة، أي الشخص المعنوي. غير أنه تتم متابعة مندوب الحسابات شخصاً طبيعياً أو معنوياً بفعل انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات في التشريع الفرنسي.

كما يكون محل العقوبة المنتحل عند استعمال تسميات للتشبه أو الخلط مع مهنة محافظة الحسابات، سواء انفرادياً أو في إطار شركة، وتبقى أحكام المشاركة قابلة التطبيق بفعل الأحكام

¹ المادة 125 مكرر 1 ق.إ.ج.ج.

² المادة 123 ق.ع.ج.: " الحبس المؤقت إجراء استثنائي: ... 4- عندما يخالف المتهم من تلقاء نفسه الواجبات المترتبة على على إجراءات الرقابة القضائية المحددة لها ...".

³ المادة 125 مكرر 1 الفقرة الأخيرة ق.ع.ج.: " يمكن قاضي التحقيق عن طريق قرار مسبب أن يضيف أو يعدل التزاما من الالتزامات المنصوص عليها في الفقرة السابقة".

⁴ وهذا على خلاف العقوبات التأديبية والعقوبات الجزائية.

⁵ المادة 51 مكرر ق.ع.ج.

⁶ Art. 121-2 C. pén. fr.

⁷ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 2065, p. 829 : «... avec l'entrée en vigueur de l'article 54 de la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité ... et modifiant l'article 121-2 C. pén. fr.... à partir du 31 décembre 2005, les sociétés de commissaires aux comptes pourront être poursuivies pénalement... ». dans le même sens, B. BOULOC, *Les personnes morales toujours responsables pénalement ?*, Rev. Lamy aff. 2006, n° 2, p. 11.

العامة¹، بل ويمكن متابعة محافظ الحسابات الذي ساهم باقتراح تسمية الشركة للخلط أو التشابه عند عدم توافر الأحكام القانونية المتطلبة فيها².

المبحث الثاني: المتابعة الجزائية لارتكاب جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

تنشأ عن كل جريمة دعوى عمومية منذ ارتكابها، وتحرك عند تقديمها للجهة القضائية المختصة ليتحقق الفصل فيها بغرض إيقاع العقوبة على المتهم، ويولد معها حق للضحية يهدف إلى جبر الضرر اللاحق به، وفي كلتا الحالتين يجب احترام إجراءات وشروط لقبولهما.

المطلب الأول: مباشرة الدعوى العمومية الناتجة عن انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

يتوقف تحريك ومباشرة الدعوى العمومية على الكشف عن ارتكاب جنحة الممارسة غير المشروعة لمهنة محافظ الحسابات، وبممارسة الدعوى العمومية يتم إيقاع العقوبة المقررة على الجاني.

أولاً: اكتشاف ارتكاب جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

يسهل اكتشاف جنحة الممارسة غير الشرعية لمندوبية الحسابات في الشركات التجارية، ويكفي الإطلاع على الوثائق التي تم تعيين المندوب بمقتضاها، والتحقق أن وقت التعيين لم يكن مسجلاً في الجدول بطريقة نظامية، أو بإثبات أنه كان محل توقيف مؤقت أو شطب من الجدول المهني. غير أنه إذا لم يكن كذلك، فإنه يجب البحث عن أدلة إثبات تبين أساس العلاقة الناشئة بين مندوب الحسابات والشركة المراقبة. كما أنه يجوز للمنظمة الوطنية أن تبلغ عن الجرائم هذه، لأنها تسهر على الحفاظ على احترام الأحكام القانونية والمهنية والأخلاقية³. والكشف عن الممارسين غير الشرعيين ممكن من قبل هيئات الشركة، لاسيما الهيئات المختصة بتعيين مندوب الحسابات، فإذا لم يكن مسجلاً أمكن رده⁴. ويكشف أمر المنتحل أيضاً متى وجب تعيين أكثر من مندوب للحسابات في الشركة، فلا يكون هذا إلا ضمن اختصاصه في كشف الجرائم المرتكبة والمخالفات التي يعلمها، زيادة على الالتزام المعنوي اتجاه مهنته، وهو أمر يسري بالخصوص على مجموعة الشركات⁵.

ولكن يصعب إثبات ارتكاب جنحة انتحال لقب مندوب الحسابات إذا اعتمد الجاني على مجرد ادعاءات شفوية، أما إذا كانت كتابية، أو عبر الإنترنت⁶، فيمكن الاعتماد على هذه الوسائل، ولكن السؤال الذي يطرح، هل يمكن أن تجتمع الجنحتين في شخص مارس المهنة وادعى بأنه مندوب للحسابات؟

¹ المادة 42 ق.ع.ج.

² B. LEY, op. cit., n° 312-57, p. 227.

³ المادة 15 من القانون رقم 10 – 01.

⁴ لنظام رد مندوب الحسابات، ف. زراوي صالح، محاضرات الماجستير، المذكورة سابقاً،

H. BOUHDJAR, *Le commissaire aux comptes*, éd. Dar El Adib, 2005, p. 21.

⁵ المادة 732 مكرر 2 ق.ت.ج.

⁶ B. AMORY et Y. POULLET, op. cit., n° 2, p. 331.

قد تقترن إحدى الجنحتين بجرائم أخرى من قانون العقوبات العام، كالنصب أو خيانة الأمانة، وقد تعتبر أحد العناصر المشكلة لها، لكنه لا يمكن اجتماع جنحة انتحال لقب مندوب الحسابات والممارسة غير المشروعة في شخص واحد ضمن نفس السلوك، لأن الجنحة الأساسية هي الممارسة غير المشروعة، فإذا ادعى الشخص الذي مارس المهنة دون وجه حق أنه مندوب للحسابات، فلا يعتبر إدعائه هذا إلا من بين العناصر التي يعتمد عليها للظهور بمظهر المندوب، أي عنصر العلنية ومارسها إلا لأنه تمكن من الانتحال، وهو ما ذهب إليه القضاء الفرنسي¹.

وترتكب الجريمة بفعل الانتحال أو الممارسة، وينص المشرع على أن الممارسة تتعلق بالعمليات المحددة في أحكام هذا القانون، أي القانون رقم 10-01²، فهل يتعلق الأمر فقد بصلاحيات مندوب الحسابات المحددة قانوناً، أو تتعلق بجميع صلاحياته على اختلاف القوانين التي تتضمنها؟

من المؤكد أن الصلاحيات المقصودة هي تلك المنصوص عليها في المادة 22 وما يليها من القانون رقم 10 - 01، وتكون محل جريمة الممارسة غير الشرعية. ومتى مارس الجاني هذه العمليات دون وجه حق يكون عرضة للعقوبة. غير أن جوهر التساؤل يكمن في حالة ما إذا مارس بعض العمليات الخاصة بمهنة محافظ الحسابات المنصوص عليها في الأحكام الخاصة بالشركات التجارية³. للإجابة على هذا التساؤل يكفي مقارنة هذه العمليات، فلا نجدها سوى تطبيقات خاصة للمهام المسندة لمندوب الحسابات في الرقابة على الشركات التجارية أو تهدف إلى حماية خاصة لمصلحة الشركة المراقبة، مما يسمح بتكييفها طبقاً للعمليات العامة، فتتابع جرائم الممارسة التي تعتمد على العمليات التي تدخل في مهام محافظ الحسابات، مهما كان شكل الشركة التي تعامل معها، لأنها مهنة تعتمد على معايير وأشكال تقوم عليها⁴.

ثانياً: العقوبة المقررة لجنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات وتقدمها

من أجل الحكم على المتهم بجنح الممارسة غير الشرعية، يجب إثباتها. فإذا كان إثبات الانتحال يقوم على وسائل يقدرها القاضي، كشهادة الشهود، أو وثائق قدمها الشخص للتعريف بأنه محافظ للحسابات، فإن ممارسة العمليات تعتمد على نتيجة تدخله، كقبوله التعيين أو القرارات التي أعدها، وأي عمل آخر من شأنه إظهاره بمظهر محافظ الحسابات. كما يتم كذلك الاستعانة بالوثائق التي حكم على مندوب الحسابات بمقتضى عقوبات تأديبية أوقف مؤقتاً أو نهائياً من ممارسة المهنة، كمحاضر اللجنة المكلفة بالبت في المخالفات المتعلقة بالمهنة أو بالاطلاع على جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الساري المفعول أثناء الوقائع المتابع بها.

¹ T.G.I. Paris, 23 octobre 1978, Rev. soc. 1979, op. cit., p. 352, note P. Mabilat: « attendu ... que le *prétendu* commissaire aux comptes est poursuivi pour *exercice illégal* de la profession ».

² وهو ما كان ينص عليه بالضبط في الأحكام السابقة والملغاة.

³ بالنسبة للأحكام العامة التي تحدد مهام محافظ الحسابات، المادة 23 وما يليها من القانون رقم 10-01، والمادة 715 مكرر 4 وما يليها ق.ت.ج. بالنسبة لشركة المساهمة، أما شركة المسؤولية المحدودة، بالمادة 4 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006، الصادر لتطبيق أحكام المادة 12 المعدلة من الأمر 05-05 المؤرخ في 25 يوليو 2006 المتضمن قانون المالية التكميلي، والمتعلقة بإجبارية تعيين محافظ الحسابات في شركة المسؤولية المحدودة وباقي الشركات التجارية، آنذاك، باستثناء شركة المساهمة، التي تبقى خاضعة لأحكام خاصة بها.

⁴ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

وتعتبر جريمة الممارسة غير المشروعة لمهنة مندوبية الحسابات جنحة¹، ولا يقتصر مجال تطبيقها على الشركات التجارية بكل أشكالها²، بل يتعداها إلى الجمعيات والهيئات ومختلف الكيانات الاجتماعية³. وبما أنه يمنع على كل شخص طبيعي أو معنوي ممارسة المهنة إذا لم تتوفر فيه الشروط والمقاييس القانونية، فإطار الجنحة بذلك يتسع إلى أن يشمل كل شخص مارس مهنة محافظة الحسابات بصفة غير قانونية سواء في إطار شركة أو بمفرده.

والملاحظ أن المشرع قد شدد في العقوبة مقارنة مع ما كان سابقا، فكان يعاقب الجاني بالغرامة من 5000 إلى 50.000 د.ج. فقط، وفي حالة العود يعاقب على اقترافها بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبمضاعفة الغرامة أو إحدى هاتين العقوبتين⁴. أما حاليا، وحرصا من المشرع إلى تبني مبدأ الردع العام، فقد شدد من العقوبة وأصبحت تتمثل في عقوبة الغرامة من خمس مئة ألف 500.000 د.ج. إلى مليوني دينار 2.000.000 د.ج.⁵ أما في حالة العود فقد قرر عقوبة الحبس والتي تتراوح من ستة أشهر إلى سنة واحدة وتضاعف الغرامة أو إحداها فقط.

والملاحظ المشرع الفرنسي، هو الآخر شدد في العقوبة. فبعدما كانت مجرد مخالفة معاقب عليها بالغرامة فقط⁶، عدلها وأصبحت تتمثل في الحبس والغرامة⁷. وما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الجزائري، بموقفه الحالي، يكون قد استجاب إلى دعوة الفقه في تشديد العقوبات، وهو أمر منطقي بالنظر إلى المصالح والأهداف التي يسعى إلى حمايتها⁸. لكن يطرح تنازع النصوص الجزائية، لأن الممارسة غير الشرعية يمكن أن تكيف على أساس المادة 243 من قانون العقوبات، فما هو النص الذي يطبق؟

وللإجابة على هذا التساؤل يجب القيام ببعض الملاحظات: فالنص موضوع الدراسة، وحتى قبل تعديله، صدر بعد قانون العقوبات⁹، كما لأنه لو كان في نية المشرع إخضاعه إلى النص

¹ المادة 5 ق.ع.ج.

² المادة 544 المعدلة ق.ت.ج.

³ المادة الأولى من القانون رقم 10 - 01 المذكور آنفا.

⁴ المادة 54 الفقرتين الأولى والثانية من القانون رقم 91- 08 الملغى.

⁵ لقد تم اعتماد نفس العقوبة التي كانت مقررة في مشروع القانون الذي تم عرضه على النقاش أمام مجلس الأمة، ومن خلال مناقشات النواب يظهر أنها لا تزال تعتبر زهيدة في نظر البعض مقارنة مع المصلحة المحمية، أي احتكار المهنة، الجريدة الرسمية لمداولات مجلس الأمة، رقم 149، جلسة 28 أبريل 2010، الفترة التشريعية السادسة، الدورة العادية، ص. 7.

⁶ Art. 85 du décr. n° 69-810 du 12 août 1969, abrogé et préc., : la peine applicable était la contravention de police de 5^{ème} classe, un emprisonnement de dix jours à un mois et une amende de 400 à 1 000 f.f., et en cas de récidive, la peine d'emprisonnement pouvait être portée à deux mois et l'amende à 2 000 f.f. (au moment où la monnaie française était le franc français).

⁷ Art. L.820-5 C. com. fr. : la peine applicable est d'un an d'emprisonnement et 15 000 € d'amende (euro la monnaie européenne).

⁸ M. SALAH, *Pour une perfectibilité du fonctionnement des sociétés commerciales*, op. cit., p. 158: «...pour assurer une protection efficace (...) il faut aggraver les responsabilités pénales ».

⁹ صدر قانون العقوبات سنة 1966، أما القانون المتعلق بمهنة محافظ الحسابات صدر سنة 1991.

النص العام لمدّ إعماله على هذه التصرفات¹، إلى جانب الأثر الفوري للنص الجديد. إلا أنه يمكن أيضا القول بقاعدة الخاص يقيد العام، على اعتبار أن المادة 73 السابق ذكرها، موجهة لحماية مهنة محددة، وبالمقابل فمهن أخرى محمية بمقتضى المادة 243 من قانون العقوبات، فلا يعقل الاعتماد عليه لأن للمجال الجزائي قواعد خاصة به.

وبمقارنة العقوبات المطبقة في كلا النصين فالعقوبة الأشد تبقى تلك المنصوص عليها في المادة 243 من قانون العقوبات بالنسبة للحبس وتتمثل مدته من ثلاثة أشهر إلى سنتين والغرامة من 500 إلى 5000 د.ج. أو بإحدى هاتين العقوبتين. ولقد طرح الإشكال نفسه لدى القانون الفرنسي، سابقا، أين كانت العقوبة المطبقة بمقتضى النص العام أشد من تلك المنصوص عليها في النص الخاص، وتدخل المشرع الفرنسي بتعديلها، وتم حل المشكل².

غير أنه الإشكال يبقى مطروحا عند المشرع الجزائري، خاصة وأن المادة 32 من قانون العقوبات تفرض الأخذ بالنص الأشد متى كانت الوقائع قابلة للتكييف على أساس نصين عقابيين، لأن للمجال الجزائي قواعد أساسية³ تهدف إلى الردع و يجب الأخذ بالنص الأشد⁴. فتصبح المادة 73 المذكور سابقا في هذه الحالة من بين الزيادات التشريعية بالرغم من تشديد العقوبة الخاصة بجرح انتهاك حرمة المهن المحاسبية، ولا يصبح له أي فائدة أمام النص العام لأنه كفيل بضمان الحماية لمهنة محافظة الحسابات مثلما يلعب دوره لباقي المهن الأخرى، خاصة بعدم وجود أي موقف للقضاء الجزائري بالنسبة لهذه المسألة، لعدم نشرها في المجالات المتخصصة، ويبدو أن هذه المهنة، لحد الآن لم تكن عرضة لهذه الجرائم. ومما سبق فالواجب من خلال تأكيد المشرع بالرغم من التعديل تخصيص نص شرعي يتعلق بانتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات فالواجب تطبيقه لأنه موجه خصوصا لها، وصدر بعد قانون العقوبات وأحتفظ المشرع بموقفه بل وشدد العقوبة الخاصة دون الاعتماد على الأحكام الأخرى، ومن ثم، يبقى الأمر رهن صدور موقف قضائي، والذي يستحسن إتباع إرادة المشرع من تطبيق النص الخاص، وإن كان أقل شدة بالنسبة لعقوبة الحبس على عكس الغرامة.

ويجب الإشارة إلى أن المشرع لم ينص على عقوبات تكميلية لانتهاك حرمة مهنة محافظة الحسابات. ولكن بالرجوع إلى النص المادة 243 من قانون العقوبات، فيجوز للقاضي الأمر بنشر الحكم، فكان على المشرع اعتمادها في تعديله لأنها ترمي إلى تطهير مجال الأعمال. فبالنسبة للشخص الطبيعي، يمكن منعه من ممارسة المهنة لمدة يحددها القاضي دون أن تتعدى ما هو مقرر قانونا، كما يمكن أن تلحق بالوسيلة المستعملة في الجريمة، كغلق أو حل الشخص المعنوي، إذا كانت الجريمة في إطار شركة مهنية. لذا، يستحسن تقريرها بالنسبة لهذه الجريمة.

¹ و هو ما فعله المشرع بالنسبة للمحاسبة، مهنة الطب و المهن الاستشفائية، و غيرها.

² V. arts. 85 et 86 décr. 1969, abrogé et préc. Et pour la position actuelle du législateur français v. art. L. 820-5 C. com. fr. et art. 121-3 C. pén. fr.

³ J.-H. ROBERT, *Droit pénal général*, Puf, 1988, p. 164 : « ... les textes pénaux obéissent à un régime particulier ... ».

⁴ W. JEANDIDIER, *Droit pénal des affaires*, op. cit., n° 276, p. 346 : « celui qui trahit les devoirs de sa charge est plus blâmable que celui qui l'usurpe ».

و يلاحظ أن المحاولة غير معاقب عليها لغياب النص على ذلك¹، و بما أنها جنحة فيمكن متابعة إلى جانب الفاعل الأصلي المشارك في ارتكابها². غير أنه يستحسن تشديد العقوبة لضمان حماية فعالة أو على الأقل رفعها إلى نفس مستوى العقوبات المطبقة لحماية باقي المهن المنظمة الأخرى.

إن جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات كغيرها من الجرائم تخضع لأحكام التقادم. ويقصد به مرور مهلة زمنية يحددها القانون على ارتكاب الجاني الجريمة تؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية، وطبقا لأحكام المادة 8 من قانون الإجراءات الجزائية فتتقادم الدعوى العمومية في مواد الجنح بمرور ثلاث سنوات كاملة وتسري هذه المدة من يوم اقتراف الجريمة أو من آخر يوم اتخذت بشأنها إجراءات لمتابعتها. وحساب مهلة التقادم متوقف على نوع الجريمة، فإذا كانت الجريمة مستمرة يبدأ الحساب من اليوم الموالي لتشكيل أركانها كاملة أي انتهاء حالة الاستمرار، أما إذا كانت الجريمة فورية فتتقادم من اليوم التالي لوقوع الجريمة، أي اقتراف آخر فعل يدخل في تكوين عناصر الجريمة. وبتطبيق هذه الأحكام على جنح الممارسة غير المشروعة، يتوجب التمييز بين طبيعة الجرائم التي تدخل في مفهومها. لذا، نميز بين تقادم انتحال لقب محافظ الحسابات عن تقادم انتهاك ممارسة مهنته.

تعتبر جنح الانتحال فورية³، فبمجرد ادعاء الشخص أنه مندوب للحسابات ووصل التصريح إلى أذهان العامة وعلمهم، تكون الجريمة مقترفة فتتقادم اعتبارا من هذا التاريخ، فإذا أرسل الجاني رسالة معنونة أو تحمل خاتما، فيسري التقادم منذ العلم بوصولها، أما إذا تعلق الأمر بلافتات اشهارية أو وثائق أخرى يبدأ احتساب التقادم منذ تاريخ آخر عملية اشهارية أو آخر يوم علقت فيه. أما الممارسة غير المشروعة، وخلافا لسابقتها تعتبر جنحة مستمرة، وممتدة في الزمن. ومن ثم، يبدأ تقادمها من تاريخ القيام بأخر عملية من العمليات المخصصة لمحافظ الحسابات، مع التأكيد على أن ممارسة عملية منعزلة غير كافية لقيام الجنحة ولا يبدأ احتساب التقادم منها بما أنها لم ترتكب بعد.

المطلب الثاني : الدعوى المدنية الناشئة عن اقتراف جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

إذا كانت الدعوى العمومية ترمي إلى بلوغ الردع العام، فالدعوى المدنية الناشئة عن الجريمة تهدف إلى جبر الضرر الحاصل للضحية. ويتوجب تأسيس طلب التعويض قانونا وإتباع الإجراءات المقررة بهذا الشأن. ويجب الإشارة إلى أن مداوات الشركة والتي تمت بناء على تقرير من قبل من انتحل لقب محافظ الحسابات أو مارس المهنة بطريقة غير شرعية تعتبر باطلة، غير أنه يمكن أن يتم تغطيته بمداولة بوجود محافظ حسابات نظامي، خاصة إذا كان تعيينه إلزاميا، وهذا ما ينص عليه المشرع الفرنسي صراحة، خلافا للمشرع الجزائري⁴.

¹ المادة 31 الفقرة الأولى ق. ع. ج.

² المادة 42 ق. ع. ج.

³ F. SALOMON, op. cit., n° 9, p. 8 : « invoqué une seule fois sans droit, le titre de commissaire aux comptes consomme instantanément le délit »

⁴ Art. L. 820-3-1 C. com. fr.

أولاً: تحديد المتضرر من انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات

لا بد من إثبات الأذى اللاحق بالمضرور حتى يكون سببا شرعيا يعتمد عليه القاضي في تقديره للتعويض متى طلب منه ذلك، لأنه ليس كل ضرر يكون موجبا للتعويض، بل يشترط أن يكون الضرر مباشرا وشخصيا.

ويكون الضرر مباشرا عند المساس بمصلحة محمية قانونا سواء كانت مادية أو معنوية، من جراء التصرف المقترف من طرف الجاني. أما الضرر الشخصي هو ذلك الذي يلحق بالضحية، من جراء سلوك الجاني وسبب لها أذى أو خسارة يمكن تقويمها نقداً، وهو ما يسمح لها بممارسة الدعوى المدنية وتمكينها من التنصيب كطرف مدني للمطالبة بالتعويض عن ما لحقها من ضرر وما فاتها من كسب. وهذه الشروط يمكن البحث عنها في المتضرر من الجرح من باب أولى في الشركة، ولكن يجب التساؤل عن دور المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات، فهل يمكن أن تلحق هذه الممارسات ضرراً بها؟

تعتبر مهنة مندوب الحسابات، كما سبق ذكره، حكراً لأصحابها. ومن ثم، فقد نص المشرع على تشكيل هيئات مهنية على المستوى الوطني أو الجهوي تديرها مجالس خاصة بها¹، يتم انتخابها من بين المهنيين².

فبالنسبة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، تتشكل من محافظي الحسابات يتم انتخابهم من بين نظرائهم³، ويجيز المشرع تشكيل مجالس جهوية⁴، والملاحظ أن الوزير المكلف بالمالية يقوم بتعيين شخص من يمثله في هذه المجالس⁵، دليل آخر على وصاية الدولة على هذه المهنة.

إن منافسة مندوبي الحسابات غير الشرعية في ممارسة مهنتهم من قبل أجنبي عنها، يسبب لهم أذى. لذا، منحوا ومنظمتهم ومجالسهم الوسيلة القانونية للدفاع عن مصالحهم⁶، خاصة المادية⁷، لأن الاستفادة من الحقوق المرتبطة بالمهنة خالصة لأصحابها الشرعيين، ومجاله محمي للمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، و معاقب عليه جزائياً، و كما يجبر بالتعويض المالي.

¹ المادتين 4 و14 من القانون رقم 10 - 01، والمراسيم التنفيذية رقم 11 - 25، رقم 11 - 26 و رقم 11 - 27 السابق ذكرها. وقارن بالهيئات المهنية السابقة المادتين 2 الفقرة الأولى و2 من المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المعدل للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 فبراير 1992 والذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته و قواعد عملها السابق ذكره.

Sous l'empire de la loi n° 91-08, v. M. SALAH, op. cit., n° 305, p. 195 : v. « L'organisation professionnelle ». Et concernant le droit français, v. arts. L. 821-1et R. 821-1 C. com. fr.

² المادة 14 الفقرة 2 من القانون رقم 10 - 01.

³ المادة 14 الفقرة الأولى من القانون رقم 10 - 01 .

⁴ المادة 14 الفقرة 2 من القانون رقم 10 - 01 .

⁵ المادة 16 من القانون رقم 10 - 01.

⁶ المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 26.

⁷ R. CEDIER, op. cit, n° 2, p.1 : « les titulaires sont en droit d'exiger qu'on leur donne le moyen de faire réprimer des concurrences illégales ».

تكون مهام مندوب الحسابات الشركات التجارية بمقابل كما أن عملية تعيينه واستدعائه هي الأخرى تكلف الشركة مبالغ مالية، وإذا ثبت أنه مقترفاً لجنحة انتهاك المهنة يؤدي ذلك إلى جانب البطلان الذي يلحق أعمالها المتخذة بناء على القرارات التي أعدها المختلس للمهنة، إلى ضرورة تجديد الإجراءات كلها، هذا ما يمكنها طلب جبر ذلك.

غير أن الانتحال بمفهوم المادة 74 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 10-01، أي دون ممارسة، فإنه لا يسبب ضرراً للشركة، ولكنها تنتصب كطرف مدني لأنها ضحية الانتحال، ما لم يسبب ذلك لها أذى كتأخرها في تحقيق برامجها من جراء اقتراحه للتعيين، عوض تعيين ممن هم المسجلين نظامياً. وإذا أدت الممارسة غير المشروعة للمهنة إلى دفع الأتعاب، وتحققت الممارسة غير المشروعة فعلاً، فإن جريمة الممارسة غير المشروعة مرتكبة يقيناً. إلى جانب ذلك، فإن العناصر المشكلة لجنحة النصب هي الأخرى متوافرة، و يكون مرتكباً لعدة جرائم متزامنة، ما لم يكيف السلوك بجريمة ذات عقوبة أشد.

ثانياً: شروط ممارسة الدعوى المدنية الناشئة عن جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات وإجراءاتها

ينشأ في ذمة الممارس غير المشروع لمهنة محافظة الحسابات حق لصالح الضحية، المتمثل في جبر الضرر الناشئ لها من جراء تصرفه، ويكون بذلك ملزماً بالتعويض¹، والجاني هنا غريب عن المهنة. لذا، تطبق الأحكام العامة للمتابعة الجزائية، وينتج عنها حق عام تباشره النيابة العامة، وحق خاص للضحية. ويكون للمضروب الخيار في أن يباشر دعواه المدنية إما أمام القضاء الجزائي أو باستقلال عن الدعوى العمومية²، أي القضاء المدني. لقد سبق و أن أشرنا إلى أن الضحية قد تتمثل في شخص طبيعي أو معنوي وفي كلتا الحالتين يجب إثبات الشروط اللازمة لقيام مسؤولية الجاني في مواجهة الضرر الخاص. فاعتداء المنتحل على الحق المحمي قانوناً يخرق مصلحة مشروعة، ومادام اكتملت أركان الجريمة، فالتصرف قد اقتترف عند انحرافه عن السلوك العادي، ويمكن أن ينشأ عنه ضرر.

الأصل في إثبات الضرر الناتج عن الجرائم يكون بمقتضى المنطوق الصادر في الدعوى العمومية، لأنه بفضل الركن المادي أي عنصر التعدي على حرمة المهنة المنظمة قانوناً، ينشأ الضرر ويكتسب الطابع الآثم عند التقائه بالنية السيئة. هذا ما يسمح للمضروب بالمطالبة بالتعويض لأنه تضرر من تصرف غير مشروع مما يثبت له المصلحة اللازمة والصفة لمباشرة دعواه³، تطبيقاً لمبدأ أنه "لا دعوى حيث لا مصلحة"، مع ضرورة إثبات علاقة السببية بين الجريمة والضرر، حتى تكون الضحية أهلاً للمطالبة بجبر ما لحقه.

ويمكن للمضروب الشخص الطبيعي مباشرة دعواه إلى جانب الهيئات المهنية لمحافظة الحسابات، وقد تكون هي متضررة كذلك، الأمر الذي يسمح لهما بالمطالبة بالتعويض، متى كان إثبات ضرر كل منهما مستقلاً عن الآخر، لأن الضرر الموجب للتعويض هو الضرر المباشر

¹ بالنسبة للمسؤولية المدنية الناتجة عن ارتكاب الجرائم المادة 2 الفقرة الأولى ق.إ.ج.ج.

² المواد من 3 إلى 5 ق.إ.ج.ج.

³ المادة 13 ق.إ.م.إ.ج.

والشخصي. وتتم مطالبة التعويض عن الضرر اللاحق بالشخص المعنوي أي الشركات التجارية، من طرف ممثلها الشرعي، وهو مديرها أو مسيرها¹.

إن الإجراءات المتبعة في هذه الجرح هي الإجراءات الكلاسيكية، فإذا اكتشف ارتكاب جرائم انتهاك حرمة هنة مندوب الحسابات، تقوم النيابة العامة بمتابعة المتهم، و يكون إما عن طريق شكوى المضرور، أو من خلال اقتراها بجرائم أخرى. وتكون المسؤولية فردية إذا كان الجاني قد تصرف بمفرده، ما لم يثبت مشاركة غيره في الجريمة. كما يمكن أن تكون المساهمة الجنائية في حالة تعدد الفاعلين الأصليين، يمكن أن يتعلق الأمر بشركة لممارسة مهنة مندوبية الحسابات لم تحترم الأحكام المتعلقة بها، أو شركة تستعمل تسمية تشبه أو تجعل اختلاط بينها وبين شركات مختصة قانوناً في محافظة الحسابات، ومفهوم الاشتراك يؤخذ على إطلاقه. فتكون المسؤولية في هذه الحالة تضامنية فيما بينهم، بالرغم من طبيعة اشتراكهم في الشركة لأن الأمر يتعلق بالمسؤولية الجزائية، وهي من النظام العام.

الفصل الثاني: جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية ومتابعتها

إن استقلالية مندوب الحسابات في ممارسة مهامه عند رقابة شركة تجارية تجعل منه نزيهاً ومحايداً في الإدلاء والإشهاد عن الوضعية المالية والحسابية للشركة². لذا، يعتبر انتهاك حالة من حالات التنافي القانونية بممارسته الرقابة أو قبول أداء مهامه في الشركة أو الاحتفاظ بمهام الرقابة فيها بالرغم من توافرها سلوكاً مخالفاً لقواعد المهنة³، ومجرماً بالنسبة في إطار شركة المساهمة. وعليه، ويتوجب براءة تحديد أركان هذه الجنحة ويخصص لها الفرع الأول، ثم المتابعة الناشئة عن ارتكابها، في الفرع الثاني.

الفرع الأول: أركان جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية

تقترب جنحة انتهاك حالات التنافي تقترب عند تواجد مندوب الحسابات في حالة من حالات التنافي القانونية وبقبوله أو ممارسة أو مواصلة الرقابة على الشركة مع وجود هذه الحالة. ومن ثم، فيخصص المبحث الأول لتحديد الركن المادي لهذه الجنحة، ولما كانت هذه الجنحة عمدية فالمبحث الثاني لتحليل ركنها المعنوي.

المبحث الأول: الركن المادي لجنحة انتهاك حالات التنافي القانونية

يتمثل الركن المادي للجريمة في قبول أو ممارسة أو احتفاظ محافظ الحسابات في شركات المساهمة بمهامه بالرغم من تواجده في حالة التنافي القانونية، إلا أنه يتوجب أولاً تحديد المقصود بحالات التنافي القانونية والتي تعتبر ركناً أولياً لا يقوم الركن المادي إلا بوجودها.

¹ يؤخذ المدير بمفهومه الواسع.

² المادة 3 من القانون رقم 10 - 01.

³ المادة 64 وما يليها من القانون رقم 10 - 01، وأنظر للجزء المخصص للمسؤولية التأديبية لمندوب الحسابات ضمن هذه الرسالة.

المطلب الأول: وجود مندوب الحسابات في حالة من حالات التنافي القانونية

يحدد المشرع الجزائري¹ على غرار المشرع الفرنسي² شروطا للإقبال على مهنة محافظة الحسابات، غير أن ممارسة المهام المرتبطة بها تخضع هي الأخرى إلى بعض المقاييس المحددة قانونا. ومن ثم، لكي يقوم محافظ الحسابات بمراقبة حسابات شركة محددة لا بد من التحقق أولا من تسجيله في جدول الغرفة الوطنية بطريقة نظامية ويمكنه تأدية مهمته، وعدم تواجده في وضعية تمنعه من مباشرة مهامه بالشكل الذي تفرضه عليه أسس مهنته والمقاييس المنظمة لها³.

والمقصود من خلال ذلك ضرورة تفادي الوقوع في حالات التنافي القانونية، فممارسة الرقابة الشرعية الشركة لا تتحقق إلا بالاستقلالية التامة لمندوب الحسابات من أجل ضمان حياده ونزاهته، وبانتهاكها يكون قد خرق المقاييس المخصصة للمهنة، فيمنع عليه القيام بعمليات الرقابة والإشهاد على مدى صحة وانتظامية حسابات الشركة وماليتها محل المراقبة عندما تعترضه إحدى هذه الحالات، فلا يكون محايدا ومستقلا وأميناً في أداء عمله متى كانت له مصلحة في هذه الشركة، فيفقد استقلاليته.

أولاً: تعريف حالات التنافي القانونية وتمييزها عن ما يقاربها من النظم القانونية

سبقت الإشارة إلى أن المشرع يحدد شروطا لممارسة مهنة الرقابة الشرعية على حسابات الشركة التجارية. وإلى جانب عدم جواز ممارسة مهنة محافظة الحسابات في حالات محددة، يمنع محافظ الحسابات بالرغم من التسجيل النظامي في الجدول المهني أن يراقب شركة معينة متى ارتبط معها أو مع من لهم مصلحة خاصة فيها، أو سبق له ذلك.

إن هذه الحالات تختلف من حيث تكييفها القانوني، فتعتبر إما حالات المنع القانوني من ممارسة المهنة، أو الإسقاطات القانونية. إلى جانب ذلك، فقد يتعلق الأمر بحالات التنافي القانوني، وفي هذه الحالات كلها يمنع على مندوب الحسابات من مراقبة حسابات الشركات سواء لعدم توافر شروط التسجيل أو مخالفة شروط التعيين لمراقبة شركة. لذا، يجب تعريفها وتمييزها عن ما يقاربها من النظم القانونية.

1- تعريف حالات التنافي القانونية

يلزم مندوب الحسابات باحترام الأحكام القانونية المتعلقة بمبدأ الاستقلالية عند أداء وظيفته في الرقابة على الشركة بالإشهاد على مدى صحة وانتظام حساباتها⁴، ويمنع عليه قبول المهمة عند خرق هذا المبدأ. ويتعلق الأمر بحالات التنافي القانونية وهي حالات أو وضعيات

¹ المادة 8 وما يليها من القانون 10 - 01 السابق ذكره، والجزء من هذه الدراسة الخاص بجرح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات.

² Art. L. 822-1-1 C. com. fr. et arts. R. 822-1et s. de ce même Code. Et concernant la réglementation française antérieure, v. art. 3 du décr. n° 69-810 du 12 août 1969 mod. par le décr. n° 93-09 du 4 janvier 1993, portant règlement d'administration publique et relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes de sociétés, préc. Aujourd'hui inclus dans le Code de commerce français partie réglementaire.

³ المادة 2 من القانون رقم 10 - 01.

⁴ المادتين 3 و 64 وما يليها من القانون رقم 10 - 01.

يتواجد فيها المهني تجعل أحد المقاييس المشترطة لممارسة مهنته منعقدة وغير متوافرة، وتؤدي إلى التشكيك في نزاهته واستقلاليته في وظيفته للرقابة على شركة محددة.

ويتواجد مندوب الحسابات في حالات التنافي القانونية عند ارتباطه إما مع الشركة المراقبة وأعضاء هيئاتها، أو قيام علاقة تبعية وخضوع تجعله يفقد موضوعيته في أداء مهامه. وبالتالي، لا يمكنه الإدلاء بكل حرية بنتيجة مهمته في الشركة¹ نظرا لتداخل المصالح². وزيادة على ذلك، فهي تهدف إلى دفع الحرج عنه وبالذات عند وجود علاقات القرابة، وهذا حتى وإن كان مندوب الحسابات شخصا معنويا، لأنها تتعداه لتطبيق على الأشخاص الطبيعية المكونين له، متى كانوا مسجلين في الجدول المهني، مما يمتد إلى أعضائه.

إن القواعد المتعلقة بحالات التنافي القانونية، بمفهومها الدقيق، تُفرض على مندوب الحسابات منذ القيد في سجل الغرفة الوطنية المهنية، ولا يظهر تفعيلها إلا عند إقبال شركة على خدماته، فيكون من واجبه التحقق أن الأمر يتعلق بمهني مسجل نظاميا في الجدول المهني، وأنه ليس من ضمن من تربطهم معها أي علاقة تحتل أن تكيف على أنها حالة تناف قانونية. وبالمقابل يتوجب على مندوب الحسابات التحقق قبل الدخول في المهمة من إمكانية مراقبة الشركة بكل استقلالية وحياد، وعدم تواجده في حالة من حالات التنافي القانونية³. ويتسنى له ذلك، من خلال اطلاعه على مختلف وثائق الشركة التي تهمة في هذه المرحلة⁴، بالإضافة إلى دفتر الشروط⁵. زيادة على إعداد لملف للشركة في هذه المرحلة ويجمع كل المعلومات الخاصة بذلك، وبمجرد علمه بوجود حالة من حالات التنافي يتوجب عليه رفض المهمة المسندة إليه، وإعلام الشركة بذلك.

وباستقراء الأحكام الراهنة التي تحدد حالات التنافي القانوني، نجد أنها وردت بألفاظ التنافي⁶ والمنع⁷، دون أن تترك مجالاً للشك في ذلك. ويؤكد المشرع على ضرورة الالتزام بتفادي الوقوع في مثل هذه الحالات والتي لا يمكن لمندوب الحسابات المسجل نظاميا في الجدول عند وجودها ممارسة الرقابة على شركة محددة بل ويجب عليه الامتناع عن القيام بأي نشاط من أنشطة الرقابة، لأن حياده واستقلاليته تفكيره ضرورة لازمة لوضع الثقة في البيانات المالية والحسابية التي يبدي رأيه فيها، لاسيما وأن مصالح الشركاء والمساهمين، إلي جانب

¹ M. SALAH, *Les prérogatives des associés et des organes sociaux dans les sociétés à responsabilité limitée et dans les sociétés par actions en droit algérien et en droit français*, th. Paris II, 1984, p. 556 : « les incompatibilités légales évitent aux commissaires aux comptes d'être soupçonnés de partialité... elles marquent l'indépendance nécessaire à leurs fonctions ».

² Art. 6 du décr. n° 2005-1412 portant Code de déontologie : v. « conflit d'intérêt ».

³ على سبيل الاستدلال الاجتهادات المهنية لمندوب الحسابات: المقرر 103 /SPM / 94 المؤرخ في 2 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، وزارة المالية، منشورات الساحل، 2002، ص. 78 (سبق الإشارة إلى أنها صدرت في إطار القانون رقم 91-08 الملغى).

⁴ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، السابق ذكره.

⁵ المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-31 السابق الذكر.

⁶ المادة 64 من القانون رقم 10 - 01، إذ يعنون المشرع الفصل التاسع من هذا القانون بـ " حالات التنافي والموانع ".

En droit français, v. arts. L. 822-10 et 822-11 C. com. fr., et arts. 10 et 26 et s. du décr. n° 2005-1412 préc.

⁷ المادتين 65 و 67 من القانون رقم 10 - 01.

المدخرين والمستثمرين تعتمد على نتيجة رقابته بصفته خبيراً ومحترفاً. لذا، ينص المشرع الجزائري¹ على مجموعة من حالات التنافي القانونية يجب على مندوب الحسابات التقيد بها واحترامها، وهذا ما يؤيده الفقه على إطلاقه²، بضرورة الظهور بمظهر موضوعي وحيادي، حتى لا يكون عرضة لعدم الثقة أو محل شكوك، وهو ما تفرضه طبيعة المهنة.

فإذا كانت مندوبية الحسابات تتعارض مع حالات وظروف يتواجد فيها المهني ليس إلا للحفاظ على مقاييس التي تحكم المهنة، والغرض الذي استحدثت من أجله هذه المنظومة القانونية، التي تعتمد على النزاهة والأمانة، وجاءت تأكيداً للأهمية التي يوليها مجال الأعمال لهذه الوظيفة. إلى جانب ذلك، لدفع الحرج عنه في تأدية مهامه بانضباط وحرص شديدين، والتمكّن من الوفاء بالتزاماته المهنية بما يتفق والمسؤوليات الملقاة على عاتقه. ولا شك في أن ضمان احترام الخصائص المرتبطة بوظيفة الرقابة الشرعية للشركات التجارية تركز على حالات التنافي القانونية. وتتمثل في النزاهة والاستقلالية والحرية في أداء المهام بحياد دون الخروج عن الإطار القانوني الذي يحده الإخلاص والحرص ضمن ما تفرضه المهنة من أخلاقيات في سبيل تدقيق الحسابات. فالنزاهة تعني الحياد والابتعاد عن الادعاء غير المشروع، والجرأة في ممارسة المهام المسندة للمهني، كما لا يفصل عن النزاهة والمقصود بها ضرورة تفادي السعي وراء تحقيق أغراض خاصة غير مشروعة على حساب الانضباط، وعدم التأثير بمراكز الغير، وهذا لعدم الميول عن السلوك السليم الواجب التحلي به في الاستقامة عند تأدية المهام بأمانة وشرف. وإذا كان التشريع الجزائري، حتى في إطار الأحكام السابقة التي كانت تنظم المهنة، ينص على أن القانون الداخلي للمهنة يحددها، وجب الاعتماد فقط على الأحكام القانونية التي تبين هذه الحالات، وهو ما يعتمد المشرع لحد الآن. على عكس التشريع الفرنسي، فإلى جانب الأحكام المنصوص عليها والقابلة للتطبيق على كافة الشركات التجارية³، تم تحديد الأحكام الأخلاقية لهذه المهنة⁴، وبالخصوص حالات التنافي التي تم تصنيفها إلى ثلاث

¹ كان المشرع سابقاً يحدد حالات التنافي القانونية في ظل القانون رقم 91-08 الملغى، إلى جانب ذلك فقد دقق آنذاك تلك الحالات ضمن الأحكام التنظيمية التابعة له، لاسيما ضمن المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

Concernant le droit français, arts. L.822-10 et s. C. com. fr. et arts. 10, 26, 27, 28 et 29 du décret. n° 2005-1412 préc.

² ف. زراوي صالح، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المقال السالف الذكر، ص.197، أ. محرز، المرجع المذكور سابقاً، ص. 312، العكيلي، المرجع المذكور سابقاً، ص. 340.

M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, t. 1, op. cit., n° 313, p. 201. Et concernant la doctrine française, v. J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 911, p. 716 ; Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 2021, p. 815 ; J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 1229, p. 541 et F. STASIAK, op. cit., p. 294.

³ Arts. L. 822-10 et s. C. com. fr. Et le règlement intérieur de la profession, art. L. 822-16 du même Code (inclus in annexe 8-6 de ce Code) .

⁴ Art. R. 822-60 C. com. fr. et déc. n° 2005-1412 du 16 novembre 2005, portant approbation du code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, modifié par le décret. n° 2006- 469 du 24 avril 2006 et du décret. n° 2010-131 du 10 février 2010, JORF n° 36 du 12 février 2010, p. 2521.

مجموعات بحسب طبيعة الروابط التي تجمع بين الشركة ومدنوب الحسابات وتجعل مدنوب الحسابات يقع فيها، والتي تتمثل في العلاقات المالية، الشخصية والمهنية¹.

وتفقد هذه السمات كل فحواها إذا لم يكن مدنوب الحسابات محايدا بالتقيد بالأفكار الموضوعية دون الاعتماد على الأفكار المسبقة، وعدم انحيازه على حساب متطلبات المهنة وطبيعتها. كما تفسر استقلاليته بانعدام أي رابطة أو علاقة مهما كان نوعها أو شكلها من شأنها التأثير على اتخاذه القرارات المتعلقة بالتصريح بوضعية الشركة المراقبة، وتخلصه من أي ظرف قد يضلل تقديره للحالة المالية للشركة ليتمكن من الإدلاء بواقعية وموضوعية ووضوح عن نتيجة تفحصه لحالة الشركة ووثائقها المالية والحسابية، ولا يمكنه ذلك إلا باستقلالية فكرية وأخلاقية، وامتناعه عن أي عمل من شأنه الإضرار بمهنته وبشخصيته، هذا بالنظر إلى المصلحة السامية والعمامة المرجوة عند تعيينه في الشركات التجارية. فإذا كانت المقاييس التي جاءت لتنظم المهنة كفيلا بأن تعطيها الطابع الأخلاقي، فهي التزامات وواجبات تفرض عليه، نتاجها التحلي بالحرص والرصانة في حياته، ليس المهنية فقط بل عمومها من أجل التوصل إلى الثقة المهنية والتي ينتظر منها الأمانة والوازع الشخصي والحرفي. وعليه، فالضمير المهني لمدنوب الحسابات عاملا جوهريا لكي يعتبر حامي القانون في الشركة، وبانتهاكها يخرج عن زمرة المحترفين، بل وقد يواجه متابعات وعقوبات جزائية.

ويجب الإشارة إلى أن المشرع الجزائري يسمي هذه الحالات بحالات التنافي القانونية والموانع ضمن الأحكام العمامة التي تنظم مهنة محافظ الحسابات²، إلا أنه يستعمل عبارة عدم الملائمة القانونية عند التعبير عن حالات التنافي القانونية الخاصة بشركة المساهمة في القانون التجاري³، وهو أمر يحتاج إلى نظر. ذلك، أن مصطلح عدم الملائمة عام ويحتمل عدة تأويلات ويتضمن مفاهيم أوسع، على النقيض من الثاني الذي يعبر فعلا عن الحالات المقصودة منه. لذا، يرى جانب من الفقه الجزائري⁴ أنه من الواجب استبدال العبارة العمامة بمصطلح حالات التنافي القانونية، خاصة وأن الأمر يتعلق بالأحكام الجزائية وما يستدعيه مبدأ الشرعية وتحديد النص الجزائي في الجرائم، ونظرا لارتباط مفهومها مع أنظمة قانونية أخرى يجب تمييزها للتمكن من تحديدها الدقيق.

2- تمييز حالات التنافي القانونية عن ما يقاربها من النظم القانونية

كان المشرع سابقا، عند تحديده حالات التنافي القانونية لا يقتصر على نص قانوني منفرد متعلق بالمهنة، بل وردت في العديد من النصوص المتفرقة لضبطها، سواء في القانون التجاري⁵ أو ضمن القانون المتضمن النظام الأساسي لمهنة مدنوب الحسابات⁶، والأحكام

¹ Art. L. 822-16 C. com. fr., et titre V du décr. n° 2005-1412 portant Code de déontologie, arts. 26 et s. de ce Code, v. « liens personnels, financiers et professionnels ».

² الفصل التاسع من القانون رقم 10 - 01 المذكور أعلاه " حالات التنافي والموانع" وبالمقارنة مع القانون رقم 91-08 الملغى، ففي الفصل الثالث من الباب الخامس كان يعنونه ب: " التنافي" فقط (وهو ما فعله باللغة الفرنسية).

³ المادة 829 ق.ت.ج.، كما ورد نفس التعبير بالنسبة للمدنوب المكلف بتقدير الحصص العينية في المادة 810 ق.ت.ج.

⁴ ف. زراوي صالح، المرجع السالف الذكر، الفقرة 177، ص. 320.

⁵ المادة 715 مكرر 6 ق.ت.ج.

⁶ المقصود بذلك القانون رقم 91-08 الملغى.

التنظيمية المتفرقة كذلك¹. أما حالياً، فتتمثل أساساً في تلك المنصوص عليها في القانون رقم 10-01 و القانون التجاري. وعليه، فيمنع مندوب الحسابات المشاركة في التمثيل البرلماني أو القيام بعهدة انتخابية بالإضافة إلى إدارة الشركات التي يراقب أو أن تربطه معها أية علاقة تعاقدية تجعله في تبعية أو خضوع، إلى جانب قيام مصالح مشتركة بينهما، كما يمنع من القيام بأي عمل تجاري بصفة مباشرة أو غير مباشرة، أو تدخله في الإدارة والتسيير².

ومهنة مندوبية الحسابات تحكمها مبادئ أخلاقية الأمر الذي يفرض على المهني ممارستها بناء على القواعد الأخلاقية التي تحكمها. وبالمقابل فيمنع من التسجيل في جدول الغرفة الوطنية المهنية كل من سبق الحكم عليه بجريمة³. وذلك، أن كل شخص تتوفر فيه شروط التكوين العلمي والتقني والتطبيقي، المثبت بالإجازات والشهادات ومتى تمتع بكل حقوقه المدنية، يمكنه طلب الاعتماد والتسجيل في الجدول الوطني.

وتتميز حالات التنافي القانونية عن حالات الإسقاطات أن الشخص حتى وإن توفرت فيه الشروط التقنية لممارسة المهنة، إلا أنه اسقط القانون عنه حقه في الانضمام إلى المهنة، ونتيجة لذلك منعه من التسجيل في الجدول المهني بسبب ارتكابه جناية أو جنحة و الحكم عليه بعقوبات سالية للحرية، لاسيما كل من حكم عليه بجرائم التقليل⁴.

إن حالات المنع تمتد إلى الشخص الذي منع من ممارسة حقوقه المدنية⁵، وبالتالي فهي أوسع من الإسقاطات. وكانت تتضمن زيادة على ما سبق، عند المشرع الفرنسي⁶ في التشريع السابق، منع الشخص الذي لم يبلغ السن القانوني لممارسة المهنة، أي خمس وعشرون سنة كاملة، والتي اعتبرها الفقه آنذاك حالة من حالات المنع القانوني⁷. وعلى سبيل المقارنة فالمشرع الجزائري يحدد سن الأهلية المهنية بالنسبة لباقي المهن، دون المهن المحاسبية⁸.

¹ على الخصوص المرسوم التنفيذي رقم 96 – 136 لاسيما المادة 35 منه.

² تدخل هذه الحالات ضمن انتهاك حرمة مهنة محافظ الحسابات، وتمت دراستها. وسبقت الإشارة إلى أن المترشح لممارسة المهنة يجب عليه أن يقدم تصريحاً شرفياً بعدم تقاضيه أية أجره تحت أية صفة كانت دليل على عدم تواجده في حالة التعارض، وهذا طبقاً للمادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30.

³ المادة 8 الفقرة الأولى البند 4 من القانون رقم 10 – 01 السالف الذكر. وتشتترط المادتين 2 و 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30 أن يرفق المترشح لممارسة مهنة محافظة الحسابات، عند تقديم طلب الاعتماد أو طلب التسجيل نسخة من صحيفة السوابق العدلية.

⁴ المادة 383 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.

⁵ المادة 8 الفقرة الأولى البند 3 من القانون رقم 10 – 01 السالف الذكر

⁶ Ces dispositions ne sont plus en vigueur, puisque l'âge n'est plus considéré comme condition pour l'accès à cette profession.

⁷ J. HÉMAR, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n 911, p. 716.

⁸ بالمقارنة مع باقي المهن الحرة، فالمشرع ينص على واجب بلوغ الشخص السن القانوني للتمكن من الترشح للتسجيل في مختلف الجداول المهنية، فللمحاماة، طبقاً للمادة 9 البند 2 من القانون رقم 91-04 السالف الذكر، تحدد السن ب 23 سنة على الأقل، أما الموثق والمحضر، فلا يمكن للمترشح طلب التسجيل في هاتين المهنتين إلا إذا كان سنه على الأقل 25 سنة، طبقاً للمادة 6 الفقرة الأولى البند الثالث من القانون رقم 06-02 بالنسبة لممارسة مهنة التوثيق، والمادة 9 الفقرة الأولى البند الثالث من القانون رقم 06-03 المتعلقة بالمحضر القضائي.

كما يكون الأجنبي ممنوعا من ممارسة مهنة مندوب الحسابات عند غياب اتفاقية أو اتفاق مبرم بين الموطن الأصلي له والدولة التي يريد أن يمارس المهنة فيها، ولا يسمح بذلك مع إلا بتحديد وتوافر الشروط القانونية المطلوبة في إطار المعاملة بالمثل¹.

ولا شك أن الممنوع من ممارسة المهنة بقرار من الهيئات المهنية المختصة، يجب عليه الامتناع من حمل اللقب أو ممارسة المهنة، تحت طائلة العقوبات المقررة للممارسة غير الشرعية للمهنة²، وهو ما يخصص لباقي حالات المنع سواء كان المنع أوليا ونتاجا عن الحالات المنصوص عليها قانونا، أو نتيجة للتوقف المؤقت على اختلاف أسبابه أو نتيجة الشطب من الجدول المهني.

وإن مبدأ استقلالية مندوب الحسابات يتسع إلى أن يفرض عليه التفرغ إلى ممارسة مهنة مندوب الحسابات. إذ يمنعه المشرع من الجمع بين صفة التاجر وهذه المهنة. ومن ثم، فلا يمكن للتاجر التسجيل في الجدول المهني إلا إذا تخلى عن هذه الصفة، وذلك بالشطب من السجل التجاري³، كما يلزم بتقديده نسخة مصادق عليها من شهادة الوجود تسلمها مفتشية الضرائب، ولا شك بأنه أمر سيسمح بالتحقق من مدى تواجده في حالة تعارض أو لا⁴.

والاختلاف بين حالات المنع والإسقاطات مع حالات التنافي القانونية ليس فقط في تعريفها أو نظامها القانوني، بل حتى في حالة مخالفتها، فيعاقب على مخالفة الإسقاطات والمنع بصفة عامة بمقتضى جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات، لأنها تتعلق بمخالفة شروط التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأحكامه، مثلنا سبق بيانه. وخلافا لذلك، فإن حالات التنافي القانونية تتعلق بوضعية مندوب الحسابات المسجل نظاميا في السجل المهني اتجاه شركة محددة، يطلب منه مراقبتها. وهو ما فرض تمييز حالات المنع والإسقاطات عن حالات التنافي القانونية بمفهومها الدقيق⁵.

ثانيا : مجال أعمال الأحكام الجزائية الخاصة بجنحة انتهاك حالات التنافي القانونية

إن ركن الشرعية يفترض وجود نص صريح يحدد أركان الجنحة للتمكن من تحديد السلوك المعاقب على اقترافه. وبالنسبة لحالات التنافي القانونية فلم تحدد بدقة الحالات التي يمكن اعتمادها لتكون سببا في قيام الجريمة، كما أن المشرع في القانون رقم 10 - 01، في محاولة منه إلى جمع الحالات التي تنتافي مع مهنة محافظ الحسابات تحت عنوان واحد، والتي كانت سابقا مبعثرة بين الأحكام التشريعية والتنظيمية.

ولا يمثل إن انتهاك حالات التنافي القانونية جريمة إلا في إطار شركات المساهمة، أما باقي الشركات، فلا يمتد مجال أعمال النص التجريمي إليها. وعلى العكس من ذلك، فالتشريع

¹ لا ينص المشرع، حاليا، على الأحكام المتعلقة بممارسة الأجنبي المهن المحاسبية، على خلاف الأحكام الملغاة وبالخصوص المادة 8 من القانون رقم 08-91.

Concernant le droit français, v. arts. L. 822-1-2, R. 821-15 et R. 822-6 s. C. com. fr.

² أنظر إلى الجزء المتعلق بجنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات، السابق دراسته.

³ المادة 64 الفقرة الأولى البند الأول من القانون رقم 10 - 01.

⁴ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 30.

⁵ F. BARBIERI, op. cit., n° 131, p. 46.

الفرنسي، حالياً، يسمح بمعاينة محافظ الحسابات في كل الشركات التجارية¹. كما أن الفقه لم يتفق على موقف موحد في هذا الشأن، الأمر الذي يستدعي من جهة تبيان حالات التنافس القانونية التي تشكل الركن الأولي لجنحة انتهاك حالات التنافس القانونية في شركات المساهمة. لذا، يتوجب تحديد الحالات العامة المطبقة على كافة الشركات، ثم الحالات الخاصة بشركة المساهمة على اعتبار أن المشرع الجزائري²، خص هذه الشركة دون غيرها من الشركات التجارية بنص خاص في القانون التجاري، هذا على خلاف نظيره المشرع الفرنسي الذي عمم تطبيق هذه الأحكام على الشركات التجارية.

1- حالات التنافس القانونية العامة والقابلة للتطبيق على كافة الشركات التجارية

سبقت الإشارة إلى أن المشرع سعى إلى جمع حالات التنافس القانونية العامة في القانون رقم 10 - 01، ويجب الإشارة إلى أنه ومثلما كان سابقاً، فمهما ما يطبق على جميع المهن المحاسبية³، بالإضافة إلى حالات خاصة بمهنة محافظ الحسابات⁴. وإلى جانب ذلك، وردت مجموعة من الحالات الخاصة بشركة المساهمة في القانون التجاري. وهذا على خلاف المشرع الفرنسي الذي وحد التنظيم المعمول به في إطار الشركات التجارية بما يتفق وطبيعة كل شكل من أشكالها⁵.

والملاحظ أن حالات التنافس القانونية واجبة التطبيق سواء كان تعيين مندوب الحسابات إلزامياً أو اختيارياً، وحتى بالنسبة للحالات الإلزامية إذا تم الاتفاق على تعيين أكثر من الحد الأدنى المقرر قانوناً وجب احترامها ضمن نفس الأحكام المطبقة على مندوبي الحسابات المعيّنين للوفاء بالالتزام القانوني، وهو الأمر في التشريع الفرنسي والذي يمتد العمل به بالنسبة لمندوب الحسابات المعين احتياطياً⁶.

وبالرجوع إلى حالات التنافس القانونية العامة، فالمادة 64 وما يليها من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه، تنص على مجموعة من الحالات التي يمنع فيها على مندوب الحسابات ممارسة الرقابة على الشركات التجارية إذا تواجد فيها، وتعتبر هذه الحالات قابلة للتطبيق على كافة الشركات⁷ طالما أن القانون السالف الذكر متعلق بالنظام الأساسي العام لمهنته من دون تخصيص شركة بذاتها، وهي بذلك واجبة التطبيق عليها ككل. وأما بالرجوع القانون التجاري، فلا نجد سوى المادة 715 مكرر 6 منه التي تحدد حالات التنافس القانونية والمخصصة لشركة المساهمة، والمتعلقة بمندوب الحسابات.

¹ Art. L. 820-6 C. com. fr.

² المادة 829 ق.ب.ج.

³ المادة 64 من القانون رقم 10-01، وكانت تعرف مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد حالات التنافس إلى جانب تلك الحالات المتنافسية مع مهام محافظ الحسابات والمنصوص عليها ضمن أحكام الخاصة بهذا الأخير، في القانون رقم 91-08 الملغى، كما أنه بصدر المرسوم التنفيذي رقم 69 - 136 الملغى، أبن نص على حالات قابلة للتطبيق على أعضاء النقابة والتي كانت تضم حرفيي المهن المحاسبية والمسجلين في الجدول الرسمي. أما حالياً، فالنظام الأساسي للمهن المحاسبية وحد حالات التنافس وتصبح قابلة للتطبيق عليها.

⁴ المادة 65 ما يليها من القانون رقم 10-01. ولا شك بأن الأحكام العامة للمهن المحاسبية تعتبر الشرع العام.

⁵ Arts. L. 820-1 al. 1^{er} et L. 822-11 C. com. fr., et le décr. n° 2005-1412 modifié et complété préc.

⁶ Art. L. 823-1 als. 2 et 3 C. com. fr.

⁷ إلى جانب الهيئات التي يعين فيها طبقاً لمادة 22 من القانون رقم 10 - 01.

يستنتج أن حالات التنافي العامة المطبقة على جميع الشركات هي تلك المنصوص عليها في الأحكام العامة والمتعلقة بالنظام الأساسي لمهنة مندوب الحسابات وأخلاقياتها، أما حالات التنافي الخاصة بشركات المساهمة فلا يتعدى مجال أعمالها إلى غير هذه الشركة¹.

وإن تعيين مندوب الحسابات، قد يكون إلزاميا إذا توافر مبلغ رقم الأعمال، غير أن منطوق الذي اتبعه المشرع في تحديد مجال أعمال الأحكام الجزائية لحالات التنافي القانونية غير مرتبط بالنظام القانوني العام له، بل ربطه بحسب شكل الشركة المراقبة، وخصه لشركة المساهمة، وهو أمر يستحيل تعميمه بالنسبة لباقي الشركات. وقد يعود سببه إلى أن هذه اللجنة كانت قابلة للتطبيق على شركات المساهمة في وقت لم تكن مهنة محافظة الحسابات تتمتع بإطار تشريعي وتنظيمي مثلما هي عليه الآن²، بل وكانت الأحكام الخاصة بمندوب الحسابات هي فقط تلك المنصوص عليها في القانون التجاري. ولا يزال الوضع لما كان عليه بالرغم من إعادة تنظيم مهنة محافظة الحسابات، والتعديلات المتتالية للقانون التجاري، وبالخصوص أحكام الشركات التجارية.

وإذا كان القانون التجاري قد نص على أحكام جزائية في حالة مخالفة حالات التنافي القانونية الخاصة بشركة المساهمة، وجب، آنذاك، انتظار صدور القانون رقم 91-08 الذي نظم مهنة محافظة الحسابات، الذي كان قابلا للتطبيق على كافة الشركات التجارية، بالفصل الثالث من الباب الخامس عنوانه "التنافي" وضمناه المادتين 33 و 34 كما سبق بيانه. واستخلف بالقانون رقم 10-01، فبالنسبة لباقي الشركات، لم يكن تعيينه إلزاميا فيها، بل ولم تكن تعرف "مندوب الحسابات" كهيئة من هيئاتها، فأغفل المشرع النص على حالات التنافي الواجبة التطبيق في هذه الشركات ضمن القانون التجاري.

ومن ثم، فالإطار القانوني للجنة انتهاك حالات التنافي القانونية بقي حينها محددًا في شركات المساهمة فقط، أي أن ممارسة محافظ الحسابات للرقابة في شركة محددة بوجود حالات التنافي قد ينجر عنه المسؤولية الجزائية إذا كانت الشركة شركة مساهمة، أما في غير هذه الحالة فلا تنجر عنه هذه المسؤولية، أي أن متابعة اقتراف هذه اللجنة يجد إطارا له فقط في شركة المساهمة.

وبتعديل المشرع للقانون التجاري بمقتضى المرسوم التشريعي 93-08 المؤرخ في 27 أبريل 1993، فقد استحدثت شركة التوصية بالأسهم، وبفعل المادة 715 ثالثا الفقرة الثالثة من القانون التجاري، فقد مد أعمال أحكام شركة المساهمة إلى شركة التوصية بالأسهم باستثناء المواد من 610 إلى 673 من ذات القانون، مع العلم أن هذه النصوص متعلقة بالإدارة والتسيير³. يستنتج من ذلك أن كليات تعيين محافظ الحسابات ومهامه ومسؤولياته تطبق عليها ما يطبق على محافظ الحسابات. إلا أنه من منظور الأسس التي تحكم قانون العقوبات يطرح

¹ M. SALAH, th. préc., p. 558: « les incompatibilités spéciales sont devenues complexes... elles sont spéciales en ce sens qu'elles doivent être envisagées par rapport à une société déterminée et qu'elles atteignent les seules personnes qui sont dans une des situations prévues par le texte ».

² عند صدور القانون التجاري، سنة 1975، ثم تنظيم أحكام شركات المساهمة وفرض تعيين محافظا للحسابات، وتم تنظيم مهنته إلى غاية صدور القانون رقم 91-08 الملغى.

³ في هذا المعنى أنظر ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

مسألة مدى إمكانية امتداد العمل بالأحكام الجزائية مع انفراد كل شركة بميزاتها الخاصة، ومخالفته لمبدأ الشرعية.

أما بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة، فتبين المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-345 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006¹ السابق ذكره، على أنه يجب احترام عدم الوقوع في حالات التنافي القانونية، غير أن الأمر مرتبط بالأحكام العامة لهذه المهنة، ولم يأت هذا الموقف بشيء جديد. غير أن المادة 2 من نفس المرسوم التنفيذي تطرح لنا إشكالا إذ تنص على أن "كيفية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة هي تلك المطبقة على شركات الأسهم كما هو محدد في التشريع والتنظيم المعمول بهما"، فهل هذا يعني أنه تطبق عليها نفس حالات التنافي القانونية طالما أن عملية التعيين تعتمد أيضا على التحقق من عدم التواجد في هذه الحالات، أو أنه يتعلق فقط بتطبيق نفس الأحكام المتعلقة باتخاذ قرار التعيين؟

سبقت الإشارة إلى المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 06-345 المذكور سابقا، وتحليل أحكام تعيين محافظ الحسابات في شركة المسؤولية المحدودة، ولا يوجد أي تعبير أو مصطلح يسمح بتمديد تطبيق حالات التنافي الخاصة بشركة المساهمة إلى هذه الشركة، كما أنه إذا كانت هذه المادة تصلح لذلك، لم يكن المشرع قد حدد في المادة 3 من نفس المرسوم التنفيذي على حالات التنافي القانونية. والملاحظ أن تمديد حالات التنافي القانونية الخاصة بشركة المساهمة إلى شركة المسؤولية المحدودة غير ممكن نظرا لخصوصيات الجوهرية التي تتميز كل شركة عن الأخرى، وعدم إمكانية تطبيقها عليها.

وحالات التنافي القانونية مرتبطة بمهنة محافظة الحسابات، وعلى المهني مراعاتها وعدم انتهاكها، تحت طائلة مسؤوليته. غير أن تحديد طبيعة المسؤولية متوقف على مدى توافر أركانها، فأمام انعدام ركن شرعية في هذه شركات الأشخاص وشركة المسؤولية المحدودة فلا تقوم المسؤولية الجزائية، بل يمكن أن تتم متابعة مندوب الحسابات بالمسؤولية المدنية أو المهنية مع ضرورة إثبات أركان كل منها.

أما شركة المساهمة فتخضع إلى مجموعتين من حالات التنافي القانونية، فمن جهة تلك المنصوص عليها في القانون رقم 10-01 المذكور آنفا باعتبارها حالات عامة. بالإضافة إلى الأحكام الخاصة بهذه الشركة وبالخصوص المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، ولكن يجب تحديد الحالات الخاضعة إلى تطبيق النص الجزائي، عن تلك التي لا تقوم بها إلا المسؤولية المدنية أو المهنية. وبما أن أحكام شركة المساهمة قابلة للتطبيق على شركة التوصية بالأسهم، فيفترض أن تكون هذه الأخيرة قابلة للتطبيق عليها لامتداد العمل بأحكام شركة المساهمة²، إلا أن حالات التنافي خاصة بشركة المساهمة، وشركة التوصية بالأسهم تتميز بهيئتها الخاصة والتي لا تشترك معها في الأحكام مع شركة المساهمة، مما يقف عائقا تطبيق تلك الحالات وبذلك عدم امتداد العمل بالأحكام الجزائية، وعليه، فلا يمكن المتابعة في إطار شركة التوصية بالأسهم.

¹ تبقى هذه الأحكام سارية المفعول، بالرغم من إلغاء القانون رقم 91-08 واستخلافه بالقانون رقم 10 - 01، لأنها خاصة بشركة المسؤولية المحدودة، ولا تتأثر بتغيير النظام العام لهذه المهنة ولا تتعارض معه.

² تطبق أحكام شركة المساهمة على شركة التوصية بالأسهم باستثناء المواد من 610 إلى المادة 673، لأنها خاصة بتسيير تلك الشركة. ومن ثم فالأحكام الجزائية الخاصة بشركة المساهمة غير مستبعدة من التطبيق بهذا الأساس، بفعل المادة 715 ثالثة الفقرة 3 ق.ت.ج، غير أنه لا اعتبارات ركن الشرعية، ونظم المؤسسات، لا يمكن مد العمل بها.

ويستخلص مما سبق أن مجال تطبيق حالات التنافي القانونية المنصوص عليها في القانون رقم 10-01 يعتبر موحدًا في كافة الشركات التجارية وهذا لاعتبارها حالات عامة، أما بالاعتماد على حالات التنافي الخاصة بالشركات التجارية، نجد أنها منعدمة بالنسبة لشركات الأشخاص، وشركة المسؤولية المحدودة. أما شركة المساهمة، فعلاوة على حالات التنافي العامة، فإن مندوب الحسابات في هذه الشركة يسهر على عدم الوقوع في حالات التنافي الخاصة والمنصوص عليها في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، وعند مخالفتها يكون عرضة للمتابعة الجزائية¹.

أما المشرع الفرنسي فقد نص ضمن أحكام أخلاقيات مهنة مندوب الحسابات على حالات التنافي القانونية، والتي قسمها إلى حالات ناتجة عن علاقات مالية وأخرى عائلية وأخيرا علاقات ذات طابع مهني²، وتم النص عليها إلى جانب القانون المتعلق بأخلاقيات مهنة مندوب الحسابات، في القانون التجاري³.

والأصل أن يكون الجانب الجزائي مرتبطًا بمخالفة مندوب الحسابات لهذه الحالات عند ممارسة الرقابة على الشركات التجارية، بغض النظر عن أية اعتبارات أخرى، غير أن المشرع افرد شركة المساهمة بهذه الجنحة.

إلا أن المشكل الذي يبقى مطروحًا حول تحديد حالات التنافي التي تقوم بانتهاكها الجنحة. فلا شك أن حالات المنع والإسقاطات يتم متابعتها بمخالفة الجنحة انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات، بما في ذلك حالات الجمع بين وظيفتين⁴.

ومن ثم، فحالات التنافي القانونية التي يجب البحث عن توافرها الجنحة بمخالفتها هي تلك التي تمنع مندوب الحسابات من مباشرة مهمته في شركة محددة، أي حالات التنافي القانونية الخاصة، والتي تمس باستقلالية مندوب الحسابات⁵. ولقد كانت هذه الاختلافات محل نقاش شديد، فجاناب من الفقه الفرنسي⁶، يستبعد من المجال الجزائي الحالات المنصوص عليها بالمادة 10-822 L. من قانونه التجاري، وسببه يرجع إلى أن ألفاظ النص⁷ ليست دقيقة ولا تبين أن مخالفتها تؤدي إلى مسؤولية جزائية حتى يعتمد عليها في اقتراح جريمة، وهذا ما يتعارض مع مبدأ الشرعية⁸. وعلى النقيض من ذلك، فيمكن، حسب جانب آخر من الفقه الفرنسي أن ترتكب الجنحة عند مخالفة الحالات المنصوص عليها في ذات المادة طالما أن حالات التنافي واضحة

¹ المادة 829 ق.ت.ج.

² Art. L. 822-16 C. com. fr. et arts. 26 et s. du décr. n° 2005- 1412 modifié et complété préc.

³ Arts. L. 822-10 et s. C. com.fr.

⁴ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 2025, p. 817 et contra A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 19443, p. 975 et B. MERCADEL et Ph. JANIN, op. cit., n° 15139, p. 735.

⁵ H. MATSOPOULOU, *Le contrôle légal des comptes sociaux*, op. cit., p. 49.

⁶ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 78, p. 21 et Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, préc.

⁷ Art. L. 822-10 C. com. fr.

⁸ D. VIDAL, *Le commissaire aux comptes*, op. cit., n° 328, p. 351.

بما يكفي حتى يمكن متابعتها¹. أما القضاء الفرنسي² فقد حدا حدو الموقف الذي يستبعد أعمال الأحكام هذه مادام ليست دقيقة ومحددة لأن مهنة مندوب الحسابات تتعارض مع أي نشاط أو عمل يمس باستقلاليتها، ولتحديد مضمونها وجب الاعتماد على أحكام قانونية وليس ما تقرره منظمات مهنية، التي ليس من صلاحياتها تحديد الإطار الجزائي للجرائم بل هو من مهمة التشريع، طبقاً لمبدأ الشرعية.

أما جانب آخر من الفقه³ فيرى أنه من الواجب تحديد كل حالة على حدا من تلك المنصوص عليها في نفس المادة ويجب استبعاد فقط البند الأول منها، لأنه غير دقيق، وينطبق عليه موقف القضاء الفرنسي. أما البند الثاني والثالث، فتدخل ضمن الإطار القانوني للجنة. هذا إلى جانب باقي الحالات المنصوص عليها في القانون التجاري منه، أي حالات التنافي الخاصة، تلك المتضمنة في علاقات شخصية ومالية ومهنية. وهي الأخرى محل خلاف بين الفقه الفرنسي، لأنها تتعلق بالتنافي مع مهام مندوب الحسابات التي تبقى غير محددة المعالم نظراً لاتساعها، مما يستوجب الأمر تحليل ودراسة كل حالة على حدا لمعرفة تلك التي تكون سبباً في قيام اللجنة من عدمه⁴.

ومخالفة محافظ الحسابات لحالات التنافي القانونية، لا ينجر عنه اعتراف لجنة في الشركات التجارية، إلا إذا تعلق الأمر بشركات المساهمة، أما باقي الشركات فتقوم مسؤوليته المدنية عند توافر أركانها بمقتضى المادة 61 من القانون رقم 10-01، وبما أن المبادئ المهنية تفرض على مندوب الحسابات التقيد بالقواعد المهنية، مما يرتب مسؤوليته المهنية بالمادة 63 من ذات القانون، وحتى تقوم مسؤولية مندوب الحسابات وجب توافر ركن جوهري وهو وجوده في حالة من حالات التنافي القانونية، الأمر الذي يستدعي تحديدها.

2- تحديد حالات التنافي القانونية التي تقوم بسبب انتهاكها اللجنة

إن تعدد حالات التنافي القانونية وعدم فصلها عن حالات المنع والإسقاطات وجب استبعاد بعض الحالات، التي لا تقوم بسببها اللجنة، وبالمقابل يجب اعتماد بعض الحالات بالنسبة للشركات المعنية للجنة. لذا، يتم تحديد الحالات التي لا تؤدي لقيام المسؤولية المدنية الأمر الذي يفرض استبعادها، ثم الحالات التي تقوم بانتهاكها اللجنة.

أ- ضرورة استبعاد حالات التنافي العامة من إطار لجنة انتهاك حالات التنافي القانونية

لا بد من الإشارة إلى أن حالات التنافي العامة يقصد بها تلك القابلة للتطبيق على كافة الشركات والمنصوص عليها في القانون رقم 10-01، وهي تتضمن مجموعة من الوضعيات

¹ J. MESTRE, D. VELARDOCCHIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 1238, p. 545 : « ce texte vise aussi bien les incompatibilités générales... que les incompatibilités spéciales ».

² C.A. Bordeaux, 15 janvier 2002, Bull. CNCC 2002, n° 125, p. 67, note Ph. Merle: « les fonctions de commissaires aux comptes sont incompatibles avec "toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance" ne satisfait pas au principe de légalité des délits, faute de définir avec la précision suffisante pour exclure l'arbitraire, le fait incriminé ».

³ B.-H. DUMORTIER, préc.

⁴ Art. L. 822-11 C.com.fr.

التي لا يجوز لمندوب الحسابات فيها ممارسة الرقابة على شركة محددة، بل وفي بعض الحالات لا يمكنه ممارسة المهنة ككل. وسبقت الإشارة إلى أن الأسباب التي تحول دون ممارسة المهنة بصفة نظامية وينتهك بسببها مبدأ احتكار المهنة لأصحابها، فيتم متابعتها بجنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات، الأمر الذي فرض تمييزها.

والملاحظ أن المشرع لا يكتفي ضمن هذا النص بالحالات المنصوص ضمن هذا القانون، بل يضيف إليها الحالات الواردة في القانون التجاري، بنصه¹: "زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات في نفس الشركة أو الهيئة". ومن ثم، تتعلق هذه الحالة بوجود علاقة تبعية أو أي عمل تعاقدية، أو تقديم خدمات، فهي حالات مؤقتة لا يمكن تعيينه كمندوب للحسابات وبمرور المهلة القانونية يزول الحظر القانوني².

كما أن المشرع لا يميز بين حالات المنع وحالات التنافي ولا الإسقاطات القانونية. ومهنة محافظة الحسابات تتنافى مع كل نشاط تجاري³، فلا يجوز أن يكون مندوب الحسابات مكتسبا لصفة التاجر⁴، أو ممارسة أي نشاط من أنشطة الوساطة. و الوكيل المكلف بالمعاملات التجارية هو الآخر لا يمكنه ممارسة المهن المحاسبية، بما في ذلك محافظة الحسابات. وعليه، فصفة التاجر تتعارض مع حمل الشخص لقب مندوب الحسابات، ولا يمكنه طلب الاعتماد ولا التسجيل في جدول الغرفة الوطنية إلا بعد الشطب من السجل التجاري، ويفرض عليه إدراج شهادة الوجود التي تسلمها له مفتشية الضرائب المختصة إقليميا⁵.

ومن أجل ضمان مبدأ الاستقلالية، فلا يمكن للشخص أن يمارس المهنة ولا أن يحمل اللقب، وهو يمارس عملا مأجورا ينجر عنه علاقة خضوع وتبعية تسلبه استقلاليته⁶. فللشخص الاختيار بين عمل مأجور أو لقبه كمندوب الحسابات، وإذا كان عمله المأجور مؤقتا، فيمكنه طلب إغفاله مؤقتا، ما لم تمتد حالة التنافي إلى ما بعد انقطاع حالة الخضوع، وقد تفتقرن بمهلة للفصل بينها.

¹ المادة 66 من القانون رقم 10-01، (والتي تطابق تقريبا مع نص المادة 33 من القانون رقم 91 - 08 الملغى)، أكثر دقة، إذ حددت أحكام القانون التجاري التي كان يحيل المشرع عليها، أي المادة 715 مكرر 6.

² Concernant le droit français, v. art. L. 822-13 C. com. fr., et art. 10 et 28 du décr. n° 2005-1412, préc.

³ المادة 64 الفقرة الأولى البند الأول من القانون رقم 10 - 01.

V. art. L.822-10 C. com. fr. et art. 10 du décr. n° 2005-1412, préc.

⁴ كان المشرع سابقا في المادة 16 البند الأول من القانون رقم 91 - 08 الملغى يبين على أن المهنة تتنافى مع كل نشاط تجاري بصفة التاجر، أما حاليا فقد أسقط عبارة " بصفة تاجر"، بمقتضى المادة 64 الفقرة الأولى البند الأول من القانون رقم 10 - 01، وهو لا يغير من معناها.

⁵ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30.

⁶ المادة 64 الفقرة الأولى البند الثاني من القانون رقم 10 - 01.

Art. L. 822-11 C. com. fr. Et art. 5 et 22 et s. du décr. n° 2005-1412, préc.

والحالات السابقة¹، ليست جديدة في التنظيم القانوني لمندوب الحسابات²، فهي لا تتعلق بالشركة المراقبة، بل لحمله لقب المهنة نظاميا. ولقد استحدثت حالات أخرى لا يمكنه الاحتفاظ بلقبه، ويفرض عليه طلب إغفاله، وتتمثل هذه الحالات في توليه عهدة برلمانية أو انتخابية عضوية في الهيئات التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة³.

ومن واجب مندوب الحسابات الذي تولى عهده في التمثيل البرلمان أو المحلي، أن يبلغ الهيئة التي ينتمي إليها وهي الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، في أجل لا يتعدى شهر واحد من مباشرته لعهدته. ولكن، زيادة على ذلك، يفرض عليه أن يطلب إغفاله من الجدول المهني ويوجه طلبه الى لجنة الاعتماد لدى المجلس الوطني للمحاسبة، ضمن نفس الآجال، لأن النشاط الذي سيمارسه يعد متنافيا مع المهنة⁴.

ويتم تعيين مندوبا للحسابات لاستخلاف زميله الذي تولى عهده البرلمانية أو العضوية في الهيئات المحلية، فيخضع مبدئيا إلى أحكام التعيين، فيختار من قبل المسجلين في الجدول المهني وتطبق بشأنه حالات التنافي القانونية، ويتولى الوزير المكلف بالمالية تعيينه بناء على اقتراح من رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لتسيير المكتب المهني، كما يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته⁵. ويظهر مجددا الطابع الوصائي للدولة على هذه المهنة. إلا أن هذه الأحكام تبقى تفنقر إلى تنظيم مدة تواجد مندوب الحسابات الذي استخلف زميله، وهل يمكنه مواصلة النشاط فيها؟

وتعد مهمة مندوب الحسابات الذي استخلف زميله مهمة ظرفية لعدم عرقلة سيرورة الأمور في حياة الأعمال، وعدم توقف نشاط المكتب المهني، ولتمكين الشركات والهيئات التي كان يمارس مهامه فيها من تعيين من يحل محله، إلا أنه ليس هناك ما يفرض على الشركة المراقبة أن تقبل باختيار الوزير المكلف بالمالية. لذا، يستحسن أن يقترح بالمقابل على الشركات السعي الى استخلاف مندوب الحسابات الذي علمت بأنه في حالة تمنعه من مراقبتها خاصة إذا قدم استقالته وثبتت حالة المنع. وباستقراء الأحكام الراهنة، فالمندوب المعين من قبل الوزير المكلف بالمالية يتولى فقط تسيير الأمور الجارية، ولا يتولى نشاطات جديدة. لأن مهمته ظرفية وتبقى محدودة المضمون، ولا تتجاوز عهدة سابقه، مما يترك وقتا معقولا للشركة ففي مباشر إجراءات تعيين مندوب الحسابات.

إلى جانب هذه الحالات، فيمنع على محافظ الحسابات أن يتولى عهدة إدارة أو العضوية في المجالس الإدارية والرقابية في الشركات التجارية⁶، طالما أنه مسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ولقد استحدثها المشرع لمحاولة تفادي الوقوع في تداخل وتضارب المصالح في إطار العلاقات فيما بين الشركات التجارية.

¹ والمقصود بذلك تنافي النشاط التجاري والعمل المأجور مع مهنة مندوب الحسابات، بفعل المادة 64 الفقرة الأولى البندين الأول والثاني من القانون رقم 10-01.

² كان المشرع ينص على ذات الحالات في المادة 16 من القانون رقم 91-08 الملغى، وهي قابلة للتطبيق على جميع المهن المحاسبية.

³ المادة 64 الفقرة الأولى البندين 5 و 6 من القانون رقم 10-01.

⁴ المادة 64 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01. Arts. L. 822-65 et L. 822-66 C. com. fr.

⁵ المادة 64 الفقرة 3 من القانون رقم 10-01.

⁶ المادة 64 الفقرة الأولى البند 3 من القانون رقم 10-01.

ونتيجة لذلك المنع، لا يمكن تعيين مندوب الحسابات كمدير للشركات التجارية مثلما ينظمها القانون التجاري، فلا يجوز له أن يعين كعضو مجلس الإدارة، أو مجلس المديرين، ناهيك عن توليه رئاستها. كما لا يجوز له أن ينتمي إلى مجالس مراقبة الشركات التجارية، ما لم يتعلق الأمر بشركات محافظة الحسابات مثلما يحدده القانون رقم 10 - 01¹، لأنها تعتبر محافظ حسابات شخص معنوي، فلا مجال لهذا المنع القانوني².

وحرصا من المشرع في أن تمارس كل هيئة تم تعيينها في الشركات وظيفتها بكل استقلالية دون أن تتأثر بمهام أخرى، فقد احتفظ بحالات التنافي التي تتعارض بالنظر إلى المهام التي يتولها ومن حيث مضمونها تجعل محافظ الحسابات في حالة تبعية أو تعاقدية تتعارض مع استقلاليته³، فيحظر عليه تقديم أية استشارة للشركات التجارية أو القيام بالتقويم والفحص والتقويم المالي في إطار الخبرة المحاسبية، أي لا يجوز له الجمع بين مهامه كمندوب الحسابات وخبير في المحاسبة لدى نفس الشركة⁴.

وهو الأمر بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، فلا يمارس محافظ الحسابات مهام مسك وفتح وضبط محاسباتها⁵، لأنه يمنع عليه القيام بمهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير⁶. إلى جانب ذلك، فلا يجوز له المساهمة في التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة والتنظيم المالي للشركة المراقبة⁷، وهو الأمر بالنسبة لممارسته وظيفته مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي، ويضاف إليها منعه من التدخل في تسيير الشركات التي يراقب سواء كان ذلك بصفة مباشرة أو غير مباشرة⁸، وهو ما يمكن تلخيصه في منعه جمع مهام تعاقدية والتصديق القانوني على الحسابات لنفس الشركة.

ويجب التأكيد بالتفرقة في هذا المستوى من التحليل بين الحالات التي يمنع ممارسة مهنة محافظ الحسابات من منعه من ممارسة مهنته في إطار شركة محددة، فإذا تعلق الحال بالتعارض بين المهنة وممارسته لأي نشاط آخر، فإنه يجب في هذه الحالة تطبيق أحكام انتهاك مهنة محافظة الحسابات، لأنه خالف أحكام التسجيل في جدول الغرفة الوطنية المهنية، وإذا تحصل على اعتماده أو تم تسجيله، فيكون قد أدلى بمعلومات غير صحيحة أو ناقصة، ولم يحترم أحكام النظام الأساسي للانضمام إلى المهنة أو البقاء نظاميا فيها فيقع تحت طائلة تطبيق المادة 73 وما يليها من القانون رقم 10 - 01.

أما حالات التنافي بين مهام محافظ الحسابات المسجل نظاميا في جدول الغرفة المهنية، وفي شركات محددة ليراقبها، فهي التي تعتبر بدقة حالات التنافي لمهامه، والتي تقوم مسؤوليته عن مخالفتها، ويتعلق الأمر بالجمع بين مهامه مع وظيفة الخبير المحاسب أو المحاسب المعتمد

¹ وهو ما يتفق مع المادة 46 وما يليها من ق. ت. ج.

² المادتين 2 و48 من القانون رقم 10 - 01.

³ المادة 47 من القانون رقم 91 - 08 الملغى، وأدرجت نفس الأحكام ضمن المادة 65 من القانون رقم 10 - 01.

⁴ المادتين 18 و 19 من القانون رقم 10 - 01.

⁵ المادة 41 وما يليها من القانون رقم 01 - 01.

⁶ المادة 65 البند 3 من القانون رقم 10 - 01.

⁷ المادة 65 البند 4 من القانون رقم 10 - 01.

⁸ أنظر المادة 65 من القانون رقم 10 - 01.

لدى نفس الشركة، أو القيام بتسييره بأي شكل كان، أو تولي الرقابة القبلية على أعمال التسيير التي تريد مباشرتها، ، حتى لا يكون المراقب هو المراقب.

ولا يقتصر انتهاك حالات التنافي عند هذه الحالات، بل يضاف إليها حظر مندوب الحسابات رقابة شركة يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة، أو أن يشغل منصبا مأجورا لديها متى يكون قد راقبها لمدة تقل عن ثلاث سنوات منذ انقطاع العلاقة التي كانت تجمعها معها.

كما لا يجوز للأشخاص سواء الطبيعية أو المعنوية التي تحصلت على أجور أو أتعاب أو تسبيقات أو امتيازات تحت أي شكل كانت، أن يمارسوا مهام الرقابة الشرعية على حساباتها، إلا بعد انقضاء مهلة الثلاث سنوات من انقطاع العلاقة السابقة¹.

ولتفادي التحايل على حالات التنافي القانونية والتلاعب بالأحكام القانونية، والسعي إلى تحويل نية المشرع في جواز إنشاء شركات محافظة الحسابات لتحقيق ممارسة أفضل للمهنة، فقد احتاط هذا الأخير من ذلك فوسع مجال أعمال حالات المنع والتنافي إلى أعضاء هذه الشركات، والمقصود بذلك أنه يطبق على محافظ الحسابات الشريك نفس حالات التنافي التي تعترض الشريك الآخر في ذات الشركة، ولو تعلق الأمر بالشريك غير المعتمد وغير المسجل في جدول الغرفة الوطنية المهنية².

وخلافا لما كان سابقا فالمشرع الجزائري³، لم ينص على منع مندوب الحسابات الذي يكون محل عقوبات بدنية والمخلة بالشرف. لذا، فقد فرض أن يقدم المترشح لممارسة المهنة عند طلب الاعتماد أو التسجيل أن يقدم صحيفة سوابق عدلية⁴. كما أنه لم يدرج ضمن الأحكام العامة الحالية حالات التنافي القائمة على علاقات القرابة والنسب، فكان على المشرع أن يحظر عليه مراقبة الشركات التي يحوز فيها أزواجهم أو أبائهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة جزء من رأس مال أو أي شكل آخر من المنافع⁵. وهو الأمر إذا كان أزواجهم أو أبائهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة يمارسون وظائف الإدارة والتسيير. مما يستدعي واجب النص على هذه الحالات في إطار الأحكام المكملة والتنفيذية للقانون رقم 10-01، لأنها تبقى مقتصرة على شركة المساهمة.

ويجب الإشارة إلى أن المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي يمنع مندوب الحسابات من تمثيل جماعة أصحاب سندات الاستحقاق⁶، ذلك أن شركة المساهمة يمكنها إصدار قيم منقولة ومن بينها سندات الاستحقاق⁷، والتي يشكل أصحابها جماعة تتمتع بالشخصية

¹ Art. 29 al. 3 du décr. n° 2005-1412 préc .

² المادة 66 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 10-01.

³ المادة 36 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

⁴ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30.

⁵ M. SALAH, th. préc., pp. 561 et s.

⁶ المادة 25 الفقرة 2 البند 4 من المرسوم التنفيذي رقم 95-438 المؤرخ في 23 ديسمبر 1995 المتضمن تطبيق أحكام القانون التجاري المتعلقة بشركات المساهمة والتجمعات، ج.ر. 24 ديسمبر 1995، عدد 80، ص. 3.

Art. L. 245-12 C. com. fr.

⁷ المادتين 715 مكرر 30 و 715 مكرر 81 ق.ت.ج.

المعنوية¹، ويتم تمثيلها من قبل وكيل عنها². ومن ثم، تعتبر هذه الوضعية حالة سلبية من حالات التنافي التي يلزم بمندوب الحسابات بتفاديها، لأن الحالات السابقة يحظر عليه رقابة الشركة التي طرأت الحالة في مواجهتها. وبالمقابل، وبالنسبة للحالة الأخيرة هذه، فإذا تم تعيينه للرقابة على الشركة، فلا يمكنه أن يمثل في نفس الوقت جماعة حاملي سندات الاستحقاق، لأنه لهذه الجماعة مصلحة مباشرة وخاصة ذات طابع مالي أساسا في مواجهة الشركة المراقبة، والتي يسعى وكيلها في تمثيلها لتحقيق هذه المصالح³.

وخلافا للمشرع الجزائري فالمشرع الفرنسي يجعل من هذا التصرف جريمة معاقب عليها جزائيا، إذ يتمثل التصرف المعاقب عليه، إما في المساهمة في الجمعية العامة لحاملي سندات الاستحقاق والتصويت ضمنها⁴، وإذا انجر عن هذا التصويت ضرر لأحد حاملي سندات الاستحقاق أو بعضهم فإن المشرع الفرنسي يشدد من العقوبة⁵، ومن ثم، فيعتبر الضرر ركنا هذه الجريمة⁶. وعليه، فلا يعد قبول تمثيل أو تمثيل جماعة أصحاب سندات الاستحقاق جريمة، إلا أنه يعد مخالفا للقانون. ومندوب الحسابات الذي يقع في حالة التنافي هذه، لا يسلم من كل مسؤولية، عند مشرعنا، بل يبقى أن تتم متابعتها بالمسؤولية المدنية إلى جانب المهنية، مع ضرورة إثبات أركان كل منها.

إن نتيجة انتهاك حالات التنافي السابق ذكرها هي قيام مسؤولية مندوب الحسابات المدنية متى ثبت توافر أركانها⁷، كما تترتب مسؤوليته التأديبية⁸، وتعد سببا في رده⁹، كما أنها

¹ المادة 715 مكرر 88 وما يليها ق.ت.ج.

² المادة 715 مكرر 89 ق.ت.ج. والمادة 25 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 95-438.

³ B. LEY, op. cit., n° 264-2, p. 104.

⁴ Art. L. 245-12, 1° C. com. fr. : « Est puni d'une amende de 6 000 euros le fait :

1° Pour... les commissaires aux comptes, ...de représenter des obligataires à leur assemblée générale, ou d'accepter d'être les représentants de la masse des obligataires ».

⁵ Art. L. 245-15 C. com. fr. : « Les infractions prévues aux articles... L. 245-12 sont punies de cinq ans d'emprisonnement et de 18 000 euros d'amende lorsqu'elles ont été commises frauduleusement en vue de priver les obligataires ou certains d'entre eux d'une part des droits attachés à leur titre de créance ».

⁶ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 2046, p. 822 : « en l'absence de préjudice à l'encontre des obligataires, il ne pourrait y avoir qu'une tentative non punissable », et dans ce sens F. DESPORTES et F. LE GUNEHÉC, *Le nouveau droit pénal*, Economica, t. 1, 8^{ème} éd., 2001, n° 468-4, p. 403.

⁷ المادة 60 وما يليها من القانون رقم 10-01، والتي تضمنت نفس النصوص القانونية والمبادئ في إطار مسؤولية محافظ الحسابات السابقة خصوصا المادتين 45 و 50 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁸ المادة 63 من القانون رقم 10-01، وقارنها بالمادة 53 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁹ لم يحدد المشرع أحكام رد محافظ الحسابات في الأحكام العامة، بل كان ذلك فقط بالنسبة لشركات المساهمة وشركة المسؤولية المحدودة، بالرغم من أن جانبا من الفقه الجزائري دعي إلى إدراج أحكامه في إطار القواعد العامة للمهنة، ولم يرقم بذلك لحد الآن، في هذا المعنى، أنظر ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

تعتبر سببا مشروعاً لطلب عزله سواء قضاء أو عن طريق الجمعية العامة¹، نتيجة توافر الأحكام الخاصة بهاذين النظامين في مواجهته².

يستخلص مما سبق على أنه لا يمكن متابعة جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية في الشركات التجارية بفعل هذه الأحكام العامة، باستثناء شركة المساهمة، طبقاً لما يفرضه مبدأ المشروعية. لذا، تختص شركة المساهمة فقط بإمكانية المتابعة الجزائية في حالة انتهاك حالات التنافي القانونية، ولكن يجب تحديد مجالها وامتدادها.

ب- واجب الاقتصار في تحديد مجال أعمال الأحكام الجزائية لانتهاك حالات التنافي القانونية في شركة المساهمة على الحالات المحددة في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري

إن تحديد حالات التنافي القانونية يجد له إطاراً ضمن المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري³، إذ تحدد حالات تنافي قانونية بالمعنى الدقيق، لأنها تمنع تعيين مندوب الحسابات لمراقبة شركة مساهمة متى تواجد في حالة من تلك الحالات.

أما ركن شرعية فهو محدد بالمادة 829 من القانون التجاري، ويلاحظ أنه لم يحدد الحالات التي تقوم بشأنه الجريمة ضمنه، إنما اكتفى بالنص على أن كل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمة القانونية يكون محلاً للمتابعة، الأمر الذي يستوجب تحديدها.

وينص المشرع في ذات المادة على خمس بنود تتضمن، في مجملها، حالات التنافي الخاصة بشركة المساهمة بنظاميها. ويتعلق البند الأول منها بحالة التنافي لوجود رابطة القرابة والمصاهرة إلى غاية الدرجة الرابعة مع هيئات الشركة والمقصود بذلك مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ومجلس المراقبة، أي أن مندوب الحسابات متى تواجد أحد من أقاربه أو أصاهره لغاية الدرجة الرابعة فلا يمكنه ممارسة الرقابة على حسابات هذه الشركة ولا تقوم بتعيينه فيها كمندوب للحسابات. إلا أن موضع الفاصلة في هذا البند يبعد تماماً المعنى عن ما هو عليه، ويستلزم الأمر الرجوع إلى النص باللغة الفرنسية أين يتعلق الأمر بضرورة حساب درجات أربعة، ولا تتعداها، بحيث يكون بداية حساب الدرجات من مندوب الحسابات والدرجة الرابعة لا تتعدى الهيئات المذكورة⁴ فيجد مندوب الحسابات نفسه أمام حالة تنافي قانونية. والمقصود بعلاقات القرابة، العلاقات الناشئة عن روابط عائلية، أما المصاهرة فهي الروابط الناتجة عن قيام علاقة الزوجية.

¹ الملاحظ أن المشرع في الأحكام العامة لم يبين طريقة العزل، وعملاً بالمبادئ القانوني العامة يتم تطبيق مبدأ توازي الأشكال في غياب أحكام قانونية مخالفة لأحكام التعيين، وهو نفس الموقف في ظل القوانين السابقة.

² يخضع محافظ الحسابات الرد والعزل، فالرد لا يبين المشرع أحكامه إلا في إطار شركة المساهمة، بالمادة 715 مكرر 8 ق.ت.ج. أما العزل فيكون من قبل الهيئة التي عينته، تطبيقاً لمبدأ توازي الأشكال. أما إذا تعلق الأمر بشركة المساهمة، فعزله يكون قضائياً، طبقاً للمادة 715 مكرر 9 ق.ت.ج.، وفي هذا المعنى ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها، وس. بوقرور، النظام القانوني لرد محافظ حسابات شركة المساهمة، مجلة المؤسسة والتجارة 2006، العدد، 2، ص. 33.

³ Concernant le droit français v. arts. L. 822-10 et s., Pour la position antérieure du droit français spécifique à la société anonyme, v. art. L. 225-224 C.com fr. abrogé par la loi n° 2003-706, préc.

⁴ المادة 715 مكرر 6 البند الأول وترجمته إلى الفرنسية وبالأخص مواضع الفواصل الواردة فيها.

إلا أن المشرع لم يدرج المدير العام من بين الهيئات، إذ يعتبر من بين الهيئات المكونة للمجالس الإدارية في شركة المساهمة بحسب النظام الذي يحكمه فيها، وقد ذكر المشرع فقط القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين، وهو مصطلحات تقنية لا يدمج المدير العام بحسب النظام الذي ينتمي إليه. لذا، يستحسن أن يتم إدراجه ضمنها لوضع حد لهذا الفراغ القانوني¹.

والملاحظ أن حالات التنافي المبنية على علاقات القرابة والمصاهرة لم يتم تحديدها بمدة زمنية، فتعتبر الحالة قائمة بمجرد قيام أو وجود علاقة الزوجية أو علاقة القرابة التي تخلفت عنها، ولا تنتهي إلا بانتهاء العلاقة المنشئة لها. وفي هذا الصدد يرى جانب من الفقه الفرنسي أنه بالطلاق والوفاة تنقضي حالة التنافي المبنية على علاقة النسب². وهذا على عكس علاقة القرابة التي لا تتأثر بالطلاق.

وبمقارنة الحالات الواردة في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري بمضمون المادة 679 قبل تعديلها من ذات القانون³، فكان يضيف حالة في نفس البند تتعلق بمقدمي الحصص⁴، والتي لم يتناولها بمقتضى تعديله للقانون التجاري. إذ يقصد بمقدمي الحصص⁵ كل شخص قام بالمساهمة بمقدمات لتكوين رأسمال الشركة وتحصل مقابل ذلك على حصة في الشركة. ومن ثم، يعتبر مساهما في شركة المساهمة. غير أن الأحكام الراهنة الخاصة بهذه الشركة تجهل حالات تنافي صفة المساهم أو صاحب منافع أو مصالح أو امتيازات خاصة في الشركة مع مراقبته للشركة باعتباره مندوبا للحسابات⁶. إنما وجب الأمر الاعتماد على الأحكام العامة التي لا تجيز تعيين من يملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات في الشركة أو الذي له مصالح مباشرة أو غير مباشرة في الشركة⁷.

كما تتنافي مهمة مندوب الحسابات ليس فقط مع العضوية في أعضاء هيئات شركة المساهمة، أي القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة اللذين يشغلون هذه المناصب، بل السابقين أيضا، فلا يجوز تعيين الأشخاص الذين شغلوا منصب قائمين بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة ومجلس المديرين، في أجل قدره خمس سنوات⁸ ابتداء من تاريخ انتهاء

¹ باستقراء مختلف أحكام القانون التجاري، خصوصا تلك المتعلقة بالشركة المساهمة، فالمشرع لا يشير إلى المدير العام في العديد من المواضيع، وجانب من الفقه الجزائري ينتقد هذه الوضعية لأنه يتركه في إطار غير مشمول بالأحكام هذه، لا يسما الأحكام الجزائية. وأنظر في هذا الشأن، ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها.

² J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 917, p. 721.

³ كانت المادة 679 قبل تعديلها من ق.ت.ج. تحدد حالات التنافي القانونية الخاصة بشركة المساهمة آنذاك.

⁴ كانت تحدد هذه المادة حالات التنافي القابلة للتطبيق في شركة المساهمة، قبل إلحاق التعديلات بالقانون التجاري.

⁵ أنظر في هذا الصدد الانتقادات الموجهة للمشرع في استعمال مصطلح الحصص، مقارنة مع المصطلحات التي يقترحها الفقه في هذا الصدد المقدمات، نظرا لاختلاف النظام القانوني الذي يحكم كل منها، ف. زراوي صالح، تقديم العمل في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، 2008، عدد 4، ص. 10، وخصوصا الهامش رقم 6: "تجب الإشارة إلى أنه من الصواب استعمال مصطلح المقدمات، للدلالة على الأموال المقدمة بمختلف أنواعها، لكونها تتميز عن مفهوم حصص الشركة... والمقصود هنا الحصص التي تكون رأسمال الشركة...".

⁶ المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

⁷ المادة 64 وما يليها من القانون رقم 10-01.

⁸ بمقارنة الأحكام الخاصة بشركة المساهمة والتي تحدد مهلة خمس سنوات، فالأحكام العامة تختزل هذه المهلة في ثلاث سنوات فقط. لذا، إذا تعلق الأمر بباقي الشركات فالمهلة في كل الأحوال هي ثلاث سنوات، خلافا لشركة المساهمة فهي خمس سنوات.

وكالتهم في الشركة¹. وإن واجب الفصل بين وظيفة الإدارة والتسيير مع وظيفة المراقبة تفسر ضرورة منع هذه الهيئات من الجمع بينها²، ويمتد هذا المنع في تلك المهلة من تاريخ انتهاء وظائفهم.

أما بمقتضى البند الثالث فيمنع على أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة. فمن الطبيعي أن كل من هو في علاقة تبعية أو قيام مصلحة مالية أو عائلية تكون استقلالته منعدمة، وهو ما يفرض حالة التنافي القانونية التي تجعله غير محايد فكريا ومهنيا.

وبمقارنة هذه الأحكام بالأحكام العامة، فإن حظر محافظ الحسابات يكون له أثر حالي لقيام علاقة تبعية أو لوجود مهام تعاقدية، ويمتد الأثر إلى مدة ثلاث سنوات من انقضاء علاقة التبعية أو التعاقدية وهو ما تفرضه المادة 66 من القانون رقم 10-01.

كما تعتبر من بين حالات التنافي القانونية تعيين مندوب الحسابات في شركة منحتة أجرة بكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات قبل انقضاء مهلة خمس سنوات من تاريخ انتهاء تلك الوظائف، وهذا ما تضمنه البند الرابع، وهي حالة يعتده التشريع الفرنسي³. وعلى سبيل الاستدلال التطبيقي، فقد حكم القضاء الفرنسي بإدانة محافظ الحسابات الذي تلقى أتعابا إجمالية على مهام مختلفة في الشركة بالإضافة إلى مهام محافظ الحسابات⁴. ومن ثم، فلا مانع من تعيين تعيين أي شخص قام في إطار عقد معاوضة⁵ من تأدية مهامه في الشركة بعد مرور خمس سنوات من انتهاء الرابطة القانونية التي كانت تجمعها مع شركة المساهمة، ما لم تكن مهام مندوب الحسابات التي تخضع لأحكام أخرى⁶. كما لا يمكن تعيين القائمين بالإدارة لشركة المساهمة وأعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين لمراقبة حسابات الشركة ذاتها ما لم تمض الفترة الزمنية حددها المشرع بخمس سنوات من تاريخ انتهاء مهامهم في الشركة.

¹ المادة 715 مكرر 6 البند 5 ق.ت.ج. والملاحظ أن المشرع في الأحكام العامة السابقة، أي القانون رقم 91-08 الملغى، كان ينص على انتهاك وكالة مندوب الحسابات، إلا أنه حاليا ينص على انتهاء عهده، دليل على تعديل موقف المشرع في أن مهام مندوب الحسابات هي مهام قانونية لحماية النظام العام، وليست وكالة تمنح له عند تعيينه، ولكن لم يتم تعديلها في أحكام القانون التجاري.

² وهو ما يتفق مع الأحكام العامة التي تمنع محافظ الحسابات من التدخل في التسيير، بمقتضى المادة 65 من القانون رقم 10-01، وتؤكد الأحكام الخاصة لشركة المساهمة بالمادة 715 مكرر 4 الفقرة 2 ق.ت.ج.

Art. L. 823-18 C. com. fr.

³ المادة 37 من القانون رقم 10-01.

⁴ Crim., 3 janvier 1983, Rev. soc 1983, p. 114, note B. Bouloc: « est à bon droit déclaré coupable, ..., le commissaire aux comptes d'une société anonyme qui, au sein de celle-ci, y a exercé en outre les fonctions d'expert-comptable et a perçu, pour l'ensemble de ses activités, une rémunération globale ».

⁵ T.G.I. Paris, 23 octobre 1978, op. cit., p. 354, note P. Mabilat: « Incompatibilité entre mission de contrôle et conseil juridique à la société ».

⁶ في حالة تجاوز مندوب الحسابات مدة القانونية لتعيينه فنكون أمام حالة من حالات التعيين اللاشعري له، والتي تتطابق وتتطابق مع عدم تعيينه النظامي، وأنظر أدناه إلى الدراسة الخاصة بجنحة عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات، إذ لا يجوز أن يستمر في مهامه في الشركة المراقبة لمهلة تتعدى تلك المحددة قانونا.

كما يوسع المشرع من إطار حظر مراقبة الشركة من قبل هيئاتها الإدارية أو الرقابية وأزواجهم، بل ويتسع لأن يشمل أعضاء مجالس الإدارة أو مجالس المراقبة ومجلس المديرين للشركات التي لها مساهمة قدرها عشرة بالمائة، (10%)، وبالمقابل الشركة نفسها التي تملك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركات، فلا بد من الاعتماد على تحديد مساهمات الشركة في غيرها، أو مساهمة غيرها فيها من الشركات، للتمكن من تحديد مدى توافر نسبة العشر وفي هذه الحالة تتوافر حالة من حالات التنافي القانونية بناء على البند الثاني من ذات النص القانوني. وتنشأ حالة التنافي هذه عن علاقة مع الشركة أو الشركات التابعة لها وهذا بالنسبة لهيئات شركة المساهمة بنظاميها، أي ذات مجلس الإدارة أو ذات مجلس المراقبة ومجلس المديرين، وتتضمن من جهة القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة، وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركات التي تملك على الأقل تلك النسبة فتعتبر هي النسبة الدنيا، وهي ذات النسبة التي اعتمدها المشرع في المادة 730 من القانون التجاري أين منع وجود مساهمات متبادلة بين شركات المساهمة، لحظر المساهمات الخيالية. لذا، منعت تلك الهيئات وأزواجها من ممارسة رقابة حسابات الشركات وماليتها إذا كانت الشركة مملوكة بنفس النسبة للشركة الأول.

إن الهدف من المنع المفروض على هيئات شركة المساهمة، أي القائمون بالإدارة ومجلس المراقبة ومجلس المديرين، بحسب الحالة، أو الشركات التابعة لها أو للشركات التي تحوز هذه الشركة على مساهمات فيها بنسبة تقل على عشر رأس المال (10\1)، لضمان الاستقلالية التامة لمندوب الحسابات، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وتخلصه من أية تبعية للشركة المراقبة¹. ولهذا السبب كذلك فالبند الرابع يستبعد الأشخاص اللذين منحتم الشركة أجره بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات، وتمتد مهلة التنافي طيلة سريان وظائفهم وتبقى قائمة إلى غاية خمس سنوات من تاريخ انتهائها. ومن باب أولى أن تتضمن هذه الحالة الأشخاص ذاتهم اللذين تلقوا بحكم مهامهم في الشركة أجره، إلا أن المشرع لم يحددها في أحكام القانون التجاري. وعلى سبيل الاسترشاد، فقد قضى القضاء الفرنسي بوجود محافظ الحسابات في حالة التنافي نظرا لتلقيه أتعاب من شركتين على أساس نشاط غير نشاط الرقابة المنوط بها وكانت الأولى تابعة للأخرى².

ولم يشر المشرع إطلاقا إلى رئيس مجلس الإدارة، ذلك أن رئيس مجلس الإدارة يختار من بين القائمين بالإدارة. وهذا على عكس المدير العام، فإغفال المشرع ذكر هذا الأخير، يجعله عن منىء عن حالات التنافي القانونية الخاصة بشركة المساهمة، لأنه لا يختار بالضرورة من بين القائمين بالإدارة، بل يمكن أن يكون أجنبيا عن الشركة. كما أنه اعتمد على معيار الأزواج والأقارب وذكر الأصهار، والهدف من استبعادهم هو من جهة ضمان استقلالية فكرية لمندوب

¹ وبالمقابل تعتبر من بين الشروط السلبية لتعيين تلك الهيئات، يقصد بهذه الشروط، ما لا يجب أن يمثل الشخص بالنسبة للشركة التي تريد تعيينه، سواء في وقت سابق، أو حاليا. وبالمقابل تعتبر حالة تناف تواجبه، تجل تعيينه معيبا.

R. PLAISANT et P. DELAISI, *Société anonyme, v. Administrateur*, Encycl. Dalloz, mise à jour, 2001, n° 193, p. 19.

² Art. L. 823-2 C. com. fr. Et en ce sens, v. T.G.I. Nanterre, 25 septembre 1981, Rev. soc. 1981, p. 775, note Y. Guyon : « commet le délit réprimé par l'art. 465 de la loi du 24 juillet 1966 (aujourd'hui L.820-6 C. com. fr.) le commissaire aux comptes d'une société anonyme qui, même indirectement, a reçu d'une filiale de celle-ci une rémunération autre que celle due en qualité de commissaire aux comptes ».

الحسابات وحياد وموضوعية إلى جانب ذلك دفع الحرج عنه طالما أن الأمر يتعلق بأفراد من العائلة.

وبمقارنة القانون التجاري بالأحكام العامة والتنظيمية، اعتمد المشرع مهلة ثلاث سنوات في الأحكام العامة لا يمكن ممارسة الرقابة الشرعية على الشركات بعد إنهاء العلاقة التي تجمعها مع الشركة المراقبة أي يمتد أثر حالة التنافي بالرغم من انقضاء العلاقة مع الشركة، وقد مدد من المهلة إلى خمس سنوات بالنسبة لشركة المساهمة¹، مقارنة مع الأحكام العامة وهي ثلاث سنوات.

وحالات التنافي القانونية الخاصة بشركة المساهمة موجهة لمنع مندوب الحسابات من رقابة الشركة نظرا لمركزه الحالي أو السابق أو لزوجه أو أقاربه أو أصاهره، أو علاقات مالية للشركة مع شركات أخرى، على عكس الأحكام العامة التي تمنع المندوب من مراقبة الشركات نظرا للوضعيات المحددة التي تواجهه شخصيا. وبالمقابل لا يمكنه ممارسة مهام أخرى في الشركة لأنه كان مندوبا لحساباتها.

إلا أن المشرع لم ينص على حالات التنافي القانونية الخاصة بشركة المساهمة عندما يكون موضوعها شركات محافظة الحسابات، خاصة وأنه يجيز أن تنشأ هذه الأخيرة في شكل شركات المساهمة أو شركات المسؤولية المحدودة²، واكتفى بالنص عليها في الأحكام العامة ومد العمل بها إلى أعضاء هذه الشركات³. ومن ثم، فيتحمل الشريك في شركة محافظي الحسابات حالات التنافي العامة والخاصة بشركة المساهمة. بالإضافة إلى حالات التنافي التي تعترضه انفراديا. وتضاف كل حالات التنافي التي تواجه باقي الشركاء الآخرين، وهذا بفعل انضمامه لمحافظ الحسابات الشخص المعنوي أين تتمركز لديه كل هذه الحالات وتصبح ملازمة لأعضائه جميعهم. ولمعرفة الشريك فيها، للحالات التي يواجهها وجب عليه حصر من جهة الحالات الخاصة به، إلى جانب باقي الحالات التي تواجه باقي الشركاء، سواء كانوا مهنيين أو غير المهنيين.

وباستقراء الأحكام العامة، فمحافظ الحسابات يمكن أن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا، وحالات التنافي الواجبة التطبيق على الشخص المعنوي تمتد إلى تلك الخاصة بالشخص الطبيعي، على اعتبار أن حالات التنافي الخاصة بأعضائه يمتد أثرها إلى محافظ الحسابات الشخص المعنوي، أي هناك تفاعل تبادلي. وما يؤكد هذا، أن المشرع استحدث المادة 68 من

¹ المهلة التي تقرها الأحكام العامة هي ثلاثة سنوات. وخلافا لذلك، فالأحكام الخاصة المنصوص عليها في القانون التجاري تطيل منها إلى خمسة سنوات، وقارن بين المادة 64 من القانون رقم 10-01 والمادة 715 مكرر 6 ق.ت.ج.

Ce délai, en droit français est de cinq années, arts. L. 822-12 et L. 822-13 C. com. fr. Il est réduit à deux ans s'il s'agit des dispositions de l'art. L. 822-14 de ce même Code : « le commissaire aux comptes, personne physique, et, dans les sociétés de commissaires aux comptes, le ou les associés signataires ainsi que, le cas échéant, tout autre associé principal ... ne peuvent certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes des personnes et entités dont les titres financiers sont admis à la négociation sur un marché réglementé. Ils ne peuvent à nouveau participer à une mission de contrôle légal des comptes de ces personnes ou entités avant l'expiration d'un délai de deux ans à compter de la date de clôture du sixième exercice qu'ils ont certifié... ».

² المادة 48 من القانون رقم 10-01.

³ المادة 66 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 10-01.

القانون رقم 10-01، إذ ينص على أنه إذا استقدمت شركة أو هيئة على تعيين محافظين للحسابات أو أكثر فلا يجب أن يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.

ولم يبين المشرع صراحة في الأحكام الخاصة بشركة المساهمة ما إذا كانت مهمة مندوب الحسابات تتنافى مع مهمة الخبير المكلف بتقدير المقدمات العينية¹، مع العلم أنه يمكن تعيين محافظ الحسابات باعتباره خبيراً مكلفاً بتقدير المقدمات العينية، إذ أنه يطبق عليه نفس حالات التنافي الخاصة بمندوب الحسابات طبقاً لنص المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري.

وبالرجوع للأحكام العامة، فيجوز لمندوب الحسابات أن يتولى مهمة تقدير الحصص العينية في الشركة وهو ما يطلق عليه بمحافظ الحصص²، وهو ما كان ينص عليه سابقاً³. غير أنه كان يمنع على مندوب الحسابات الجمع بين مهام تعاقدية والتصديق القانوني على حسابات الشركة⁴. إلا أن المشرع استبعدا لكل تأويل ممكن، فقد نص صراحة على عدم جواز الجمع بين ممارسة المهن المحاسبية لدى نفس الشركة لقيام علاقات متنافية فيما بينها⁵.

ولابد، هنا، من تبيان إذا كانت هذه الجنحة تقوم بمقتضى جميع حالات التنافي القانونية في إطار شركة المساهمة أو الاقتصار فقط على النص الخاص بهذه الشركة دون الأحكام العامة، ذلك أن العقوبة المنصوص عليها في المادة 829 من القانون التجاري تطبق على انتهاك حالات التنافي القانونية.

للإجابة على هذا التساؤل، وجب الاعتماد على مبادئ قانون العقوبات، فمبدأ التفسير الضيق يفرض الاعتماد على حالات التنافي القانونية الخاصة فقط، أي تلك المنصوص عليها في القانون التجاري الموجهة لشركة المساهمة، دون تعديها إلى الحالات العامة والتي تكون هذه الأخيرة قابلة للتطبيق على جميع الشركات.

وإنه من غير العدل أن يواجه مندوب الحسابات الذي يخالف حالات التنافي العامة وكان معيناً في شركة المساهمة مسؤولية جزائية على عكس ما إذا انتهكها وهو معين في شكل آخر من الشركات التجارية، ففي هذه الأخيرة فلا يواجه سوى المسؤولية المهنية وعند الاقتضاء

¹ ينص المشرع على مهامه في إطار أحكام شركة المسؤولية المحدودة على ضرورة الاستعانة بالمندوب المختص بالحصص طبقاً للمادة 568 ق.ت.ج. أما شركة المساهمة فمن بينها 601 من ذات القانون.

² يرى جانب من الفقه أن تسمية هذا الخبير بهذه التسمية لا تتلائم مع مهامه في الشركة، إذ أن نشاطه ينصب على تقدير المقدمات العينية التي يريد الانضمام بتقديمها إلى الشركة، وكان من يفترض على المشرع تدارك هذا الخطأ الوارد في المصطلح التقني إلا أنه لم يقدّم بذلك برغم مختلف التعديلات الواردة بهذا الشأن، وأنظر في هذا الموضوع ف. زراوي صالح، تقديم العمل في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، 2008، عدد 4، رقم 2، ص. 10.

³ خلافاً للأحكام العامة السابقة كان يجوز فقط لمندوب الحسابات أن يمارس مهام الخبير المكلف بتقدير الحصص العينية، طبقاً للمادة 41 من القانون رقم 91 - 08 الملغى. أما حالياً فيمكن للخبير المحاسب كذلك ممارسة مهام تقدير الحصص العينية، ولا شك أنه أمر يؤدي إلى تداخل في المهام، وكان على المشرع أن يحتفظ بموقفه السابق.

⁴ المادة 36 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

⁵ تختلف مهام محافظ الحسابات مع باقي المهن المحاسبية، لأن نشاط مندوب الحسابات يتمثل في الرقابة على حسابات الشركة والإشهاد على مدى صحتها، أما الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد فهمهم تكون بصفة تعاقدية لضبط وتنظيم الحسابات، وهذا بفعل المادة 18 وما يلها من القانون رقم 10-01 بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، والمادة 41 من ذات القانون بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد.

المدنية، ما لم يتضمنها النصين نظرا لتشابه بعضها مثلما سبق، غير أن التأسيس القانوني للجنة يجب أن يعتمد على الركن الشرعي.

كما أن المشرع بالرغم من التعديلات المتتالية للقانون التجاري، يبقى موقفه عرضة للنقد ويحتاج إلى تدقيق، لأنه عنون القسم الخامس من الفصل الثاني للباب الثاني من القانون التجاري بالمخالفات المتعلقة بمراقبة شركات المساهمة، وحالات التنافي التي تنشأ بمخالفتها المسؤولية الجزائية تقتصر على تلك المنصوص عليها في القانون التجاري، دون تعديها إلى الحالات العامة. وعليه، يستحسن عليه أن يوحد الأحكام القابلة للتطبيق على محافظ الحسابات حتى لا تبقى تفتقر إلى تجانسها وتنسيقها، مما ينعكس على الضمانات المرصودة على الرقابة على الشركات التجارية من قبل هذا المهني.

وما يجب الإشارة إليه أن القضاء الفرنسي قد حكم في العديد من القضايا في إطار هذه جنة انتهاك حالات التنافي القانونية، فقد تمت إدانة الشخص الذي يمارس في نفس الوقت مهام المستشار القانوني، ومندوب الحسابات لدى نفس الشركة المراقبة¹، أو كونه تحصل أتعابه بمبلغ إجمالي عن المهمتين². كما أن مندوب الحسابات الذي يمارس مهام محاسبية لدى الشركة المراقبة، قبل استقالته يكون عرضة للعقوبات الجزائية³. كما يتعرض للإدانة أيضا عندما يتلقى أتعابا من طرف شركة الخبرة المحاسبية والتي ترأسها زوجته⁴.

المطلب الثاني: قبول أو ممارسة أو مواصلة الرقابة على شركات المساهمة بالرغم من وجود حالة التنافي القانونية

بمجرد توافر حالة من حالات التنافي القانونية في شركة مساهمة وعند اقرار السلوك الذي يشكل الركن المادي والمتمثل إما في قبول أو ممارسة أو مواصلة الرقابة على شركة تجارية من قبل أي شخص بالرغم من حالات التنافي القانونية تنشأ المسؤولية الجزائية لمندوب الحسابات عند توافر القصد الجنائي، وهذا بناء على المادة 829 من القانون التجاري، وعلى سبيل المقارنة فالمشرع الفرنسي هو الآخر يعاقب على ذات السلوك ضمن قانونه التجاري⁵.

فقبول مراقبة شركة المساهمة يكون بعدما تم تعيين مندوب الحسابات لممارسة هذه المهمة، ويسبق ذلك ترشيحه إليها، غير أن الترشح لا يقوم بمقتضاه الركن المادي⁶، لأنه ليس كافيا بل يجب أن يكون قبوله مهامه في الشركة باتا وواضحا. وتعيين مندوب الحسابات لا يتم

¹ C.A. Bordeaux, 29 juin 1978, Bull. CNCC 1980, n° 39, p. 291.

² Crim., 3 janvier 1983, préc.

³ Tb. corr. Paris, 18 mai 1979, Bull. CNCC 1979, n° 36, p. 425.

⁴ Crim., 16 novembre 1981 cité par J. MESTRE, D. VELARDOCCHIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 1238, p. 545 : « ... (le commissaire aux comptes) qui est rémunéré par l'intermédiaire d'une société d'expertise comptable dont son épouse est le PDG se trouve dans une situation d'incompatibilité ... ».

⁵ V. art. L. 820-6 C.com.fr.

⁶ المادة 4 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظ الحسابات، السابق الذكر.

من قبل الهيئة المختصة إلا إذا وافق على توليه هذه المهام¹، ويتم إثبات قبول تعيينه كتابة² إما بتوقيعه على محضر الجمعية العامة التي عينته، مع إدراج عبارة مطابقتي لقبول وظيفة محافظ الحسابات وتاريخ التوقيع. كما يبلغ مندوب الحسابات الشركة بقبوله المهمة المسندة إليه كمندوب حساباتها إذا لم يكن حاضرا في الجمعية العامة التي عينته، بواسطة رسالة موجهة للشركة. ولكن المشرع لم يبين مضمون هذه الرسالة، خلافا للمشرع الفرنسي³. ولا شك أن مضمونها يجب أن يتضمن، زيادة على هويته المهنية، من اسم وموقع مكتبه وإذا كان الأمر يتعلق بشركة محافظة الحسابات كل المعلومات التي تعرف بها الشركة⁴، لاسيما شكلها، واسمها ومقرها وباقي البيانات التي تميزها⁵، وأن النشاط يتم من قبل محافظ الحسابات المكلف من قبل الشركة التي ينتمي إليها⁶، للتمكن من التمييز في هذه الحالة من تعيين محافظ للحسابات شخص طبيعي أو معنوي. كما أنه من الضروري أن توقع الرسالة وتؤرخ، وليس من الضروري أن يكون موصى عليها بالوصول، دون أن يتعدى ذلك وقتا معقولا⁷. غير أن المشرع لا يجيبنا عن وسائل وسائل الاتصال الأخرى كرسالة عبر الانترنت أو الفاكس. غير أنها تعد إثباتا ولها حجية خاصة إذا استتبع بتوليه المهام المعهودة له.

سبقت الإشارة إلى أن ذات الجنحة معاقب عليها في القانون الفرنسي، والقضاء الفرنسي أكد أن قبول مندوب الحسابات للمهام المسندة إليه كافي للعقوبة على جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية حتى وإن لم يقم بأية عملية من العمليات المخصصة لمندوب الحسابات⁸. كما أن تجديد عهدة مندوب الحسابات في شركة المساهمة يكون بمثابة قبول لهذه المهام⁹ ومواصلتها.

¹ كان المشرع بنص صراحة على أن التعيين لا يتم إلا بموافقة محافظ الحسابات صراحة، بالمادة 30 من القانون رقم 91-08 الملغى. أما حاليا، فالنص القانوني باللغة العربية أسقط في تعديله ضرورة موافقة المهني على تعيينه، إنما أوجب موافقة الهيئة التي تعينه. أما ذات النص في ترجمته إلى اللغة الفرنسية، فالموافقة تتعلق بمحافظ الحسابات.

² المادة 26 من القانون رقم 10-01.

³ Art. A. 823-1 C. com. fr.

⁴ F. BOBET et C. FLAGEUL, *La lettre de mission du commissaire aux comptes*, R.F.compt. 2005, p. 379.

⁵ المادة 28 من القانون رقم 10-01.

⁶ المادتين 56 و 57 من القانون رقم 10-01.

⁷ بمجرد تعيين مندوب الحسابات في شركة ما، يتوجب عليه إبلاغ لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة بتعيينه بواسطة رسالة موصى عليها بالوصول في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما، طبقا للمادة 30 من القانون رقم 10 - 01. إلا أن المشرع لم يحدد متى يبدأ احتساب هذه المدة، فمن الواجب أن تتم من تاريخ قبول المهني بالمهام المسندة إليه، وليس من التعيين. وما كان سابقا فالمهلة هي عشرة (10) أيام من تاريخ قبول التوكيل، بالمادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

⁸ Tb. corr. Créteil, 2 décembre 1980, Bull. CNCC 1981, n° 41, p. 80 et Tb. corr. Lyon, 5 février 1973, R.T.D.com. 1973, p. 584, et dans ce sens, A. SAYAG, *Le commissaire aux comptes : renforcement ou dérive ?*, op. cit., n° 505, p. 445 : « l'acceptation ou la conservation d'un mandat est punissable même sans exercice effectif des fonctions ; c'est pourquoi le commissaire doit démissionner dès qu'une cause d'incompatibilité survient, sans pouvoir se contenter de suspendre ses fonctions ».

⁹ J. MESTRE, D. VELARDOCCHIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 1134, p. 503 : « le caractère effectif de la nomination d'un commissaire aux comptes ou du renouvellement de son mandat suppose nécessairement l'acceptation de l'intéressé , v. en ce sens, Tb. corr. Paris, 2 novembre 1979, Rev. soc. 1980, p. 207.

والقبول إما صريحا، ويكون سريانه إما من التاريخ المحدد على محضر الجمعية التي عينته إذا وقع بقبوله عليها، أو من وصول العلم للشركة بقبوله المهام متى أعلن عن قبوله برسالة. أما إذا كان مندوب الحسابات يمارس فعلا مهامه في الشركة، يعتبر ذلك بمثابة قبولا ضمنيا، ويسري منذ قيامه بأول نشاط يثبت استمراره في مهامه في الشركة. تكون اللجنة مرتكبة خاصة إذا ثبت أنه قبلها، لاسيما إذا تلقى طلبا بالاستقالة¹، ودون اشتراط قيامه بأي تصرف من أعمال الرقابة الموكلة له بفعل قبوله التعيين.

ومن الضروري أن تقوم الشركة بمختلف الإجراءات الشكلية لإتمام عملية تعيينه بقبوله المهمة²، غير أنه بإهمال تلك الإجراءات لا تكون مانعا من المتابعة، لأن العبرة بقبوله المهام، وليس بمدى صحتها، لأن التعيين في أصله معيب لوجود حالة التنافي القانونية.

ويوسع المشرع من مجال اللجنة إذ تقترب متى ثبتت الممارسة لأعمال الرقابة على الشركة، ويرى جانب من الفقه أنه يكفي عمل أو تصرف وحيد لتقوم به اللجنة في وجود حالة من حالات التنافي المنتهكة³، وبغض النظر عن مدى صحة تعيينه⁴ وطبيعة قبول المتابع للمهام، للمهام، بل تعد ممارسته قرينة على قبوله المهام. إلى جانب ذلك، يمكن اعتبار ممارسة أحد الصلاحيات المقترنة بمهام مندوب الحسابات دليل على ذلك كحضور جلسات مجالس الهيئات الإدارية أو الجمعيات العامة للمساهمين⁵.

واحتفاظ مندوب الحسابات بمهامه أثناء سريان مهلة عهده في شركة مساهمة عندما تطرأ حالة من حالات التنافي القانونية، يقيم اللجنة التي تحقق الاحتفاظ والبقاء في مهامه. ويمكنه التخلص من المسؤولية الجزائية بالاستقالة، وإعلام الشركة لتعذر مواصلة مهامه. غير أن المشرع لا يجيبنا عن الوقت اللازم ليتخذ مندوب الحسابات هذه الإجراءات للتخلص من المسؤولية الجزائية وإظهار حسن نيته واحترامه للأحكام التشريعية والتنظيمية والمهنية.

بالرجوع إلى المادة 679 قبل تعديلها من القانون التجاري فالمشرع الجزائري كان يلزم المعني إذا حصلت حالة من حالات التنافي القانونية التوقف فورا عن ممارسة مهامه، ويبلغ مجلس الإدارة بعد خمسة عشر يوما على الأقل بحصول عدم الملائمة المذكورة، إلا أنه بتعديلها لم ينص على ذات القاعدة، الأمر الذي يترك فراغا من شأنه يوسع من سلطة القاضي الجزائي، والتي يجب أن تكون أصلا محددة بالنص الجزائي. لذا، يجب حاليا لاضحاح المسؤولية الجزائية لمندوب الحسابات إذا تعذر عليه القيام بالمهام المرشح إليها رفضها بكل بساطة وفورا⁶. أما إذا

¹ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها.

² كانت التوصية الأولى الخاصة بالاجتهادات الدنيا المتعلقة بقبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة، تبين أنه يجب استكمال استكمال إجراءات الإشهار والتسجيل الخاصة بهذه العملية، المرجع السابق ذكره، البند 16 وما يليه، ص. 65، ولا يتغير الوضع بالرغم من إلغاء القانون رقم 91-08، على اعتبار أن كل من العقود التأسيسية والمعدلة في إطار الشركات التجارية يجب أن تتبع نفس الخطوات وهذا ما نصت عليه المادة 546 ق.ت.ج.

³ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 66, p. 16 et N. STOLOWY, op. cit., p. 426.

⁴ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها، وس بوقرور، المذكرة السابق ذكرها، ص. 172: " لا يمكنه التذرع ببطلان قبول الوظيفة للتملص من المتابعة فهذه الحجة تبقى واهية ولا أثر لها".

⁵ F. SALOMON, op. cit., n° 19, p. 9.

⁶ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

تعلق الأمر بممارسة أو الاحتفاظ بالمهام، فالصورة المثلى تكون باستقالته فوراً¹، إلا أن الأحكام التنظيمية السابقة وضمن المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، فبالنسبة للخبير المحاسب والمحاسب المعتمد إذا تغدر على أحدهم القيام بالمهمة التي قبلها، أن يعلم زبونه بذلك ويعيد إليه الوثائق في أجل شهر واحد. إلا أن هذه الوضعية لا يمكن تطبيقها في إطار مندوب الحسابات، لأنه غير متضمن في هذا الحكم القانوني، إلى جانب ذلك تعتبر مهلة الشهر طويلة. لذا، يجب في ظل الأحكام الراهنة على مندوب الحسابات التخلي عن مهامه في الشركة بالاستقالة فور علمه بحالة التنافي القانونية تحت طائلة متابعته جزائياً، ولا يكفي توقيفه عن نشاطه² بل يقطع كل علاقة مع الشركة المراقبة. وهو ذات الوضع في القانون الفرنسي، إذ أنه لا ينص على ميعاد لمندوب الحسابات للاستقالة، الأمر الذي يلزمه بالاستقالة فوراً. ولكن يرى جانب من الفقه الفرنسي بأنه يمكنه الاستقالة في ميعاد معقول من علمه بحالة التنافي القانونية، وللقاضي تقدير مدى سوء نيته واقتراه الجنحة³، إلا أنه يمكن في هذه الحالة تماطله وتكون سبباً لمحاولته الإفلات من العقاب بمحاولة الادعاء أن المهلة التي استغرقها للاستقالة كانت معقولة، أو تستغرق للتحقق أو لتصحيح الوضعية، وبالرغم من ذلك فالجنحة تبقى قائمة ومكتملة الأركان نظراً لسوء نيته. لذا، يستحسن تحديد المهلة الأقصى والمعقولة قانوناً، وإن كان الموقف المثالي التخلص فوراً من المهام بالاستقالة.

ويجب الإشارة إلى أن المشرع يفرض على محافظ الحسابات، إذا أراد أن يمارس نشاطاً منافياً لمهنته أن يطلب إغفاله من الجدول في أجل شهر من بداية نشاطه، أي أنه يكون في وضعية غير شرعية مؤقتاً، ولكن في سبيل استكمال إجراءات تسوية وضعيته اتجاه مهنته⁴، إلا أنه يصعب اعتماد هذه الفترة في إطار حالات التنافي القانونية، لأنه قد تطرأ هذه الحالة وهو يجهلها، إلا إذا وجدت بعد علمه من تواجده في حالة التنافي لتمكينه من اتخاذ الإجراءات اللازمة لتخلصه من هذه الوضعية، على أن المشرع بموقفه لا يريد أن يترك مجالاً زمنياً للتواجد في حالة التنافي القانونية، بل يجب التخلص حالاً من هذه المهام في الشركة وذلك بتقديمه استقالته⁵.

المبحث الثاني: الركن المعنوي لجنحة انتهاك حالات التنافي القانونية

لا يكفي لاقتراح جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية وجود الحالة بوجود مندوب للحسابات معيناً في الشركة، بل يتوجب تعمد في قبول أو ممارسة أو الاحتفاظ بوظائفه في الشركة المراقبة. لذا، يجب توافر القصد الجنائي إلى جانب ضرورة إثباته للتمكن من النطق بالحكم على الجاني.

المطلب الأول: ضرورة القصد الجنائي لمنتهاك حالات التنافي القانونية

¹ M. SALAH, th. préc., p. 563: « il (le législateur) invite, par contre, l'intéressé, au cas de survenance de l'une des causes d'incompatibilité au cours du mandat, à cesser immédiatement ses fonctions... ».

² A. SAYAG, op. cit., n° 505, p.445 et B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 66, p. 16.

³ P. CONSTANTIN, *Droit pénal des sociétés par actions*, Puf, 1968., n° 839, p. 432 et A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 497, p. 268.

⁴ المادة 69 من القانون رقم 10-01.

⁵ المادة 38 من القانون رقم 10-01.

تقترب جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية عند وجود أحد هذه الحالات، ووجود وبقاء مندوب الحسابات في الشركة المراقبة مع علمه بهذه الحالة واتجاه إرادته لخرق حالة الحظر الناتجة عنها.

وتعد الجنحة عمدية، إذ يعبر المشرع الجزائري على ذلك في النص التجريمي بمصطلح "عمدا". إلا أنه حالياً وبالنسبة للمشرع الفرنسي فينص على مبدأ مفاده أن جميع الجرائم عمدية¹، وهو ما يسري على هذه الجنحة، وإن كان سابقاً ينص صراحة على عنصر العمد ضمن النص السابق².

ويرى أغلب الفقه بأن مندوب الحسابات لا يمكنه التخلص من سوء نيته وهذا بالنظر للطابع الاحترافي والتنظيمي لمهنته³، وما يقع عليه من مسؤوليات يفترض فيه معرفتها. كما لا يمكنه التداعي بوقوعه في الغلط الناتج عن سوء تقديره لحالة التنافي⁴، وبالرغم من ذلك لا بد من تحديد مضمون القصد الجنائي وإثبات توافره، لأنه ركن لا تقوم الجنحة في غيابه⁵.

ولا يقوم القصد الجنائي إلا إذا كان مرتكب السلوك المادي على علم بأنه ينتهك حالة من حالات التنافي القانونية، وتوافرت إرادته بقبول المهمة المسندة إليه لمراقبة الشركة أو مارس الأنشطة المهنية أو اصل ممارستها واحتفظ بها، ففي هذه الحالة تكون الجنحة مستوفية لجميع أركانها.

فالعلم يقصد به معرفة وجود حالة التنافي القانونية، وباعتباره مهنيا ومحترفاً، يفترض علمه بها، خاصة وأنه يمكنه الاطلاع على وثائق وعقود الشركة حتى قبل الدخول في مهنته⁶، وبذلك البحث عن العلاقات في السابقة والحالية للشركة إذا ما كانت تشكل حالة تنافي قانونية، طالما أنه يعتبر على دراية كافية بكل المقاييس المهنية ويجب عليه تطبيقها، كما يلتزم بجميع

¹ Art. 121-3 C. pén. fr.

² Art. 456 C. com fr. ancien, (loi de 24 juillet 1966), aujourd'hui art. L. 822-6 C. com fr.

³ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 2038, p. 820 ; A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n°s 13585 et 13595, pp. 276 et 278 ; A. SAYAG, op. cit., n° 504, p. 445 et J.-F. BARBIERI, *Le commissaire aux comptes*, op. cit., n° 131, pp. 45 et 46 : « la preuve de l'élément moral (sciemment) ne soulève aucune difficulté : considéré comme le « gardien du droit » au sein de l'entité contrôlée, le commissaire aux comptes est présumé connaître parfaitement la situation d'incompatibilité ».

⁴ F. SALOMON, op. cit., n° 18, p. 9 : « l'erreur de droit portant sur une incompatibilité ne pourra pas valablement être invoquée, compte tenu de la qualité professionnelle du « chiffre » de celui qui s'en prévaut ».

⁵ J.-M. ROBERT, *Infractions relatives au contrôle des sociétés anonymes*, Encycl. D. pén., pén., 1991, mise à jour 2001, n° 167, p. 13, cet auteur considère que l'intention coupable résulte des faits eux-mêmes puisque la mauvaise foi est présumée. Et ce bien qu'il s'agisse « d'un délit intentionnel ... alors que, sous le droit antérieur, la jurisprudence (Crim., 5 avril 1946, Rev. soc., 1946, p. 235) y voyait un délit constitué même en l'absence de mauvaise foi de son auteur », et dans ce même sens, v. J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 929, p. 731.

⁶ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

الأحكام خاصة تلك المتعلقة بالنزاهة، وحرصه الشديد في تجنب كل عمل من شأنه المساس باستقلالته وحياده¹.

ولا يكفي إدراكه لوقوعه في حالة من حالات التنافي القانونية، بل يجب أن يكون علمه بوقوعه في حالة من حالات التنافي القانونية الخاصة والتي تقوم بانتهاكها الجنحة، أما إذا ظن أنها حالة التنافي العامة، لا تقوم بها الجريمة فعنصر العلم غير مستوف لديه، فلا تقوم بمقتضاه الجريمة لأن العلم لدى الجاني يجب أن يكون كافيا لإمكانية متابعته، للتمكن من تأسيس السلوك المادي وإضفاء التكييف الجزائي عليه. إلا أن مبدأ الحيطة والحذر يفرض عليه تقصي حقيقة وضعيته اتجاه الشركة المراقبة.

المطلب الثاني: إثبات عنصر سوء نية منتهك حالات التنافي القانونية

سبقت الإشارة إلى أن جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية هي جنحة عمدية، ومتى كان ذلك، فيقع على ممثلي الحق العام إثبات الركن المعنوي أي علم مندوب الحسابات بوجوده في حالة من حالات التنافي في الشركة التي يراقبها. ومن السهل إثبات قبوله المهام والذي يتم بمقتضى محضر الجمعية الذي عينته والموقع عليه من طرفه أو الرسالة الموجهة للشركة ليعلمها مندوب الحسابات قبوله المهام.

أما ممارسته أو مواصلته لمهام مندوب الحسابات في وجود حالات التنافي القانونية يكون إثباتها من خلال قيامه بأحد عمليات الرقابة المنوط بها مندوب الحسابات، بغض النظر عن طبيعتها، سواء كانت تلك المنصوص عليها ضمن الأحكام العامة، أو المتعلقة بشركة المساهمة، إما ضمن المهام العادية أو الخاصة بعمليات خاصة دقيقة توكلها له الجمعية العامة للمساهمين. ويكفي في ذلك وجود محاضر للشركة أو لهيئاتها تبين إسهامه في الحياة الاجتماعية للشركة أو قرارات قام بتقديمها لها، غير أنه إذا خلت فترة اكتشاف حالة التنافي القانونية وأي عمل له من أعمال الرقابة، فيكفي إثبات أنه لم يقم بأي عمل إيجابي مضمونه التخلي عن مهامه في الشركة وقطع أي علاقة معها. ولا يكفي إثبات قبوله المهام ولا مواصلته أو ممارسته إياها، بل لا بد من إقامة الدليل على علمه بحالة التنافي القانونية.

وقد كان المشرع الجزائري يحدد نظام الأجور المطبق على مندوب الحسابات سواء في إطار المهام العادية أو المهام الخاصة تستند إلى أحكام دقيقة محددة قانونا²، وإلى سلم أتعاب. أما حاليا، فيتم تحديد الأتعاب في دفتر الشروط الذي يكون أساسا لتحديد العروض³. ولقد احتفظ المشرع الجزائري بمجموعة من القواعد التي كانت تحكم النظام القانوني الأساسي لأجور وأتعاب محافظ الحسابات، إذ لا يجوز أن يمنح أجره أو امتياز باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهامه⁴. فلا يجوز الخروج عن التعريفات التي تقررت كأتعاب في إطار الاتفاق

¹ المادتين 2 و 3 من القانون رقم 10 - 01.

² المادة 28 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المذكور أعلاه، والقرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994، المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، ج.ر. رقم 14، ص. 32.

Concernant le droit français, v. art. L. 823-18 C.com.fr.

³ يكتفي المشرع حاليا بالنص على ذلك عند التطرق إلى عملية التعيين خصوصا دفتر الشروط والعروض التي تتلقاها الشركة، المادتين 4 و 12 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 32.

⁴ المادة 37 بالخصوص الفقرتين 2 و 3 من القانون رقم 10 - 01، وهي نفس الأحكام السابقة ضمن المادة 44 الفقرة 2 من القانون رقم 91 - 08 الملغى.

الاتفاق المبرم مع الشركة المراقبة¹، فلا يتقاضى أتعاباً من الشركة المراقبة سوى تلك الناتجة عن مهامه كمندوب للحسابات، أما إذا كانت الأتعاب التي يتقاضاها خارجة أو لا تطابق تلك الأحكام، فيكون دليلاً عن قيامه بمهام أخرى في الشركة بالجمع بين مهام الرقابة الشرعية على حساباتها، ومهام أخرى، سواء كان بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أو أخذت تلك الأتعاب شكلاً آخر لحظر دفع مقابل الأتعاب في شكل منافع عينية أو تعويضات المنفقة في إطار مهمته غير عادية أو عمولات أو مساهمات²، وهو يثبت عدم حرصه على استقلاله وخرق أصول مهنيته، لأنها مهمة خارجة عن إطار مهامه. وفي نفس الإطار، فقد حكم القضاء الفرنسي على مندوب الحسابات المعين للمراقبة الشرعية على الشركة عند تقديم استشارات قانوني للشركة التي يراقبها فيتابع تنظيم ماليتها ومحاسبتها بهذه الجنحة على أساس تلقيه نوعين من الأتعاب³، كما أنه عاقب رئيس مجلس إدارة شركة للخبرة المحاسبية الذي قبل تعيينه كمندوب للحسابات في شركة مغفلة هي زبونة الأولى⁴، وهو الأمر بالنسبة لمندوب الحسابات الذي يمارس مهام محاسب للشركة مقابل أتعاب على ذلك، قبل استقالته⁵. كما يمكن متابعة مندوب الحسابات الذي يتلقى أجوره من شركة للخبرة المحاسبية والتي تمارس زوجته فيها منصب الرئيس المدير العام، دليل قيام هذه الجنحة في حقه⁶، وهو الأمر بالنسبة لحالات التنافي القانونية الناتجة مراقبة مراقبة الشركة الأم وتلقيه أتعاب من الشركة التابعة لها نتيجة مهام غير مهام مندوب الحسابات⁷، سواء باعتباره أجييراً⁸، أو حتى شريكاً فيها. ولم يكن ضرورياً في نظر القضاء، للنطق بالإدانة تحديد الأجرة الناتجة عن كل وظيفة متنافية بل على أساس تلقيه مبلغ إجمالي عن جميع المهام المتنافية⁹.

¹ يستحسن على المشرع أن يبين النظام الحالي لأتعاب مندوب الحسابات، إذا كانت تحدد بكل حرية بينه وبين الكيان المراقب، (مثلما هو الأمر بالنسبة لمهنة المحاماة، بالمادة 83 من القانون رقم 91-04 السالف الذكر والمادة 43 الفقرة 2 من القرار المؤرخ في 04 سبتمبر 1995 المذكور سابقاً) أو على العكس من ذلك، يخضعه إلى سلم أتعاب نظامي (كمهنة المحضر القضائي بالمادة 37 من القانون رقم 06-02، أما مهنة الموثق فبالمادة 41 من القانون رقم 06-03)، لأن الأحكام الراهنة لا تبين مدى خضوعه إلى سلم أتعاب ما.

² المادتين 44 الفقرة 2 من القانون 91-08، و28 الفقرة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

³ T.G.I. Paris, 23 octobre 1978, Rev. soc. 1979, p. 352, préc., et C.A. Bordeaux, 29 juin 1978, op. cit., n° 39, p. 291.

⁴ Tb. corr. Paris, 18 mai 1979, Bull. CNCC 1979, n° 36, p. 425 : « se rend coupable du délit réprimé par l'art. (aujourd'hui) L. 820-6 C. com.fr. le P-DG d'une société d'expertise comptable qui accepte le commissariat d'un S.A. (société anonyme) cliente ».

⁵ Tb. corr. Créteil, 2 décembre 1980, préc.

⁶ Crim., 16 novembre 1981, cité par J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, *Lamy sociétés commerciales*, op. cit., n° 1238, p. 545.

⁷ Tb. corr. Nanterre, 25 septembre 1981, Rev. soc. 1981, p. 775.

⁸ Crim., 18 octobre 1983, Rev. soc. 1985, p. 157 (sur pourvoi de Tb. corr. Nanterre, 25 septembre 1981 préc.) et Tb. corr. Paris, 10 septembre 2004, Dr. soc. mars 2006, p. 39, note J.-P. Pierre : « commet le délit de l'article L. 820-6 C. com. fr. la personne qui exerce, au sein d'un même groupe de sociétés, les fonctions de commissaire aux comptes d'une société et d'expert comptable de la société mère ».

⁹ Crim., 3 janvier 1983, op. cit., p. 114 .

ويمكن متابعة مندوب الحسابات الذي يتولى تصفية الشركة ويتلقى أجره مقابل هذه المهام أيضا¹. إلا أنه يكفي إثبات قيامه بهذه العمليات بغض النظر عن تلقيه هذه الأجر، لأنها لا تعتبر سوى وسيلة إضافية لاقتناع القاضي بإدانتها إذا تزامن الجمع بين مهامه كمندوب للحسابات ومهام أخرى². كما يتم إقامة الدليل على سوء نية مندوب الحسابات عند إهمال اتخاذ الإجراء الضروري في التخلص من حالة التنافي القانونية الواقعة عليه المتمثل في الاستقالة، عند التماطل في تقديمها، أو عدم إبلاغ شركة المساهمة أو هيئاتها لكي تقوم باستخلافه³. وبمجرد اجتماع أركان الجنحة، المادي والمعنوي وجب متابعة مقترفيها.

الفرع الثاني: متابعة اقتراف جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية

تتم المتابعة جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية بناء على الأحكام العامة، وكغيرها من الجرائم، ينشأ عنها دعوى عمومية وأخرى مدنية، تتعلق الأولى بإلحاق العقوبة على مقترف التصرف وهذا ما يتم تحليله في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فيخصص لواجب جبر الضرر الحاصل للضحية متى توافرت شروط واحترمت إجراءات ذلك.

وما تجدر الإشارة إليه، بأن اتخاذ الشركة المراقبة لقرارات بوجود محافظ الحسابات في حالة التنافي القانونية، يجب أن يعرض هذه القرارات الى البطلان، ويرى جانب من الفقه الجزائري إلى أن البطلان يكون بطلانا نسبيا لإمكانية تغطيته بمداولة لاحقة له⁴.

المبحث الأول: الدعوى العمومية الناشئة عن جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية

للنطق بعقوبة ارتكاب جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية، من الضروري إسناد الخرق القانوني للمتابع بها، الأمر الذي يستدعي في المطلب الأول تحديد الأشخاص محل المتابعة، أما المطلب الثاني يتضمن كيفية اكتشاف الجنحة في الشركة والعقوبة المقررة بها.

المطلب الأول: تحديد الأشخاص محل المتابعة لانتهاك حالات التنافي القانونية

لا بد من الإشارة بداءة إلى أن العقوبة ترد على الجنحة التامة والتي استوفت كل أركانها. أما المحاولة فغير معاقب عليها⁵. ومن ثم، لمتابعة مرتكب الجنحة يجب توافر جميع عناصرها. كما يمكن متابعة كل من ساهم في اقتراف الجنحة باعتباره فاعلا أصليا أو بتطبيق أحكام المشاركة الجنائية.

¹ Crim., 9 septembre 1998, cité par B.-H DUMORTIER, op. cit., n° 65, p. 16.

² المادة 715 مكرر 6 ق.ت.ج. لاسيما البندين الأول والخامس منها.

³ A. TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op cit., n° 497, p. 466.

⁴ ف. زراوي صالح، المقال السابق ذكره، ص. 187.

M. SALAH, th. préc., p. 663: « toute délibération de l'assemblée générale prise sur le rapport d'un commissaire aux comptes nommé ou demeuré en fonction alors qu'une cause d'incompatibilité s'y oppose, est nulle. La nullité n'est, cependant, qu'une nullité relative qui peut être couverte par une nouvelle délibération de l'assemblée statuant sur le rapport d'un commissaire aux comptes régulièrement désigné ».

⁵ المادة 31 ق.ع.ج.

أولاً: إمكانية متابعة أي شخص كفاعل أصلي بانتهاك حالات التنافي القانونية الخاصة بشركة المساهمة

لم يخص المشرع الجزائري¹، على غرار نظيره الفرنسي²، مندوب الحسابات بجنحة انتهاك حالات التنافي القانونية، بل هي موجهة ضد كل شخص يقبل عمداً أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوب الحسابات في هذه الوضعيات، إلا أن مندوب الحسابات³ هو المخاطب بهذه الجريمة من باب أولى، ولكن يبقى مجالها واسعاً. لذا، يجب البحث إلى أي مدى يتسع إطارها.

1- محافظ الحسابات باعتباره فاعلاً أصلياً لاقتراف جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية

إذا أقدمت الشركة على تعيين مندوب الحسابات وحينها اعترضت هذا التعيين حالة من حالات التنافي القانونية، وقبل هذه المهام، لا شك أنه يكون محل المتابعة وهو الأمر بالنسبة لمواصلة مهامه عند ظهور سبب من أسباب التنافي أو عند ممارسته واحتفظ بها بالرغم من ذلك، وهذا بغض النظر عما إذا كان تعيين مندوب الحسابات ناتج عن الوفاء بالالتزام القانوني لتعيين الحد الأدنى، أي واحد أو اثنان حسب الحالة، أو كان إضافياً⁴ واختيارياً⁵ في إطار شركة المساهمة.

وطالما أن مندوب الحسابات يعمل باسمه ولحسابه الخاص وتحت مسؤوليته⁶، يسهل إسناد التصرف إليه ومتابعته. أما إذا تعدد مندوبي الحسابات في الشركة فليس مانعاً من متابعة المندوب الذي تحققت حالة التنافي القانونية في مواجهته باعتباره فاعلاً أصلياً، ذلك أن كل واحد يتحمل شخصياً مسؤوليته بانفراد، حسب ما يمليه مبدأ تفريد الجاني، لأن أشغالهم تنجز بأسمائهم الخاصة وتحت مسؤولياتهم الشخصية⁷. ويستوي الأمر متى كان مندوب الحسابات يمارس

¹ المادة 829 ق.ت.ج.

² En ce sens, v. art. L. 820-6 C.com.fr.

³ على سبيل المقارنة يعاقب المشرع الجزائري كذلك كل شخص ينتهك حالات التنافي القانونية المتعلقة بمهام المندوب المكلف بتقدير الحصص المقدمة (المقدمات العينية) ، بالمادة 810 ق.ت.ج.

⁴ لا يعرف التشريع الجزائري مفهوم مندوب الحسابات الاحتياطي، غير أنه بالنسبة للتشريع الفرنسي، فيتم تعيينه لاستخلاف مندوب الحسابات المعين والذي يمارس مهامه، متى حصل له مانع، لكي لا تبقى الشركة دون أية رقابة، وهو ما يثبت طبيعة المهام المستمرة للرقابة على الشركة.

Art. L. 823-1 als. 2 et 3 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.

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 ».

⁵ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op.cit., n° 2039, p. 821.

⁶ المواد 2 ، 12 و 22 من القانون رقم 10-01.

⁷ المادتين 12 و 57 من القانون رقم 10-01.

باسمه أو كان شريكا أو منظما في شركة محافظي الحسابات، فلا يمكن متابعة الشركة¹، بل من تواجد في حالة التنافي القانونية.

غير أنه يجب التمييز ما بين محافظ الحسابات المعين تنفيذا للعقد المبرم بين الشركتين، وذلك الذي مارس فعلا في إطار شركة مندوبي الحسابات. إذ يرى جانب من الفقه الفرنسي² أنه يجب متابعة المندوب في حالة التنافي، وعلى خلاف ذلك يرى جانب آخر من الفقه³ أن مندوب الحسابات الذي مارس فعلا الرقابة هو الذي يكون محل المتابعة. إلا أنه سواء تعلق الأمر بالمندوب المعين من قبل شركته أو الذي مارس فعلا، فكلاهما متضمن في النص القانوني، الأمر الذي يفرض معه على القاضي البحث حول مدى توافر أركان الجنحة في حق كل واحد منهما. ويتوجب في هذه الوضعية تبليغ شركة مندوبي الحسابات المنتمي إليها بعدم قبول المهمة في الشركة التي تواجهه فيها حالة التنافي القانونية، أو يتعذر عليه ممارسة وظيفته أو مواصلتها، ويقدم استقالته فورا للشركة المراقبة.

أما إذا قبلت شركة مندوبي الحسابات مراقبة شركة مساهمة، إلا أنها لم تقم بتفويض أي من مندوبي الحسابات من أعضائها أو الشركاء، فيرى جانب من الفقه الفرنسي أنه يتم متابعة ممثلها⁴، إلا أنه لا يمكن المتابعة على أساس تصرف يضاف عليه الوصف الجنائي إلا إذا توافرت أركانه في القائم به، فيجب أن يطبق على من قام بممارسة الرقابة على الشركة فعلا، وليس مسير شركة محافظة الحسابات، ما لم يكن قد قام بذلك.

ولا تقتصر حالات التنافي في إطار شركة المساهمة على النظام التقليدي، بل يمتد إلى النظام الحديث، الأمر الذي يسمح طبقا لأحكام المادة 829 من القانون التجاري بمتابعة كل شخص ينتهك حالات التنافي القانونية في إطار شركة المساهمة، وهذا بالرغم من أن النص التجريمي صدر في وقت لم يكن القانون التجاري يعرف النظام الحديث لشركة المساهمة لأنه قابل للتطبيق دون مخالفة أي من الأحكام والمبادئ الجزائية. زيادة على ذلك، فحالات التنافي الخاصة بمجلس المديرين ومجلس المراقبة محددة إلى جانب النظام التقليدي.

وعلى النقيض من ذلك، فإن تطبيق جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية بالنسبة لشركة التوصية بالأسهم تطرح العديد من الملاحظات: فالمشرع يحيلنا إلى تطبيق الأحكام المتعلقة بشركة المساهمة عليها، فالمفروض أن تكون حالات التنافي الخاصة بشركة المساهمة قابلة للتطبيق عليها وهو الأمر بالنسبة لجنحة انتهاكها، إلا أن حالات التنافي هذه لا تتطابق مع طبيعة شركة التوصية بالأسهم، ومع هيئاتها مما يجعل الوضع غير واضح، وغير دقيق، وهو أمر يتنافى مع مبدأ الشرعية الذي يفرض وضوح النص ودقته بغرض تحديد مجاله والأشخاص المخاطبين به. لذا، فلا يمكن متابعة انتهاك حالات التنافي القانونية جزائيا في شركة التوصية بالأسهم.

¹ لانعدام ركن الشرعية وقارن مع موقف القانوني الفرنسي :

Si l'infraction est commise pour le compte de la société de commissaires aux comptes, par ses organes ou représentants, celle-ci est pénalement répréhensible. Quant aux personnes physiques ayant commis l'acte, elles peuvent être poursuivies en tant que coauteur ou complice. En ce sens, v. art. 121-2 C.pén.fr.

² J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 292, p. 731.

³ F. SALOMON, op.cit., n° 19, p. 9.

⁴ B.-H DUMORTIER, op. cit., n° 72, p. 17.

2- مدى تحقق المتابعة على أساس انتهاك حالات التنافي القانونية إلى كل شخص آخر غير مندوب الحسابات

ينص المشرع الجزائري¹، على مثال المشرع الفرنسي²، على أن متابعة جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية تكون ضد كل شخص تتوافر في تصرفه أركانها. ومن ثم، فهذه الجنحة ليست خاصة بمحافظي الحسابات المسجلين نظاميا في سجل الغرفة الوطنية، بل كل شخص ينتهك حرمة مهنة مندوب الحسابات³، فيقبل أو يمارس أو يواصل الرقابة على شركة المساهمة في هذه الظروف، فيكون محل المتابعة. ومن ثم، إذا تم اقتراح جنحة انتهاك حالة التنافي القانونية من قبل شخص غير مندوب الحسابات، فيتابع كذلك بناء على جنحة انتهاك حرمة المهنة، ويطبق بشأنها أحكام تعدد الجرائم⁴، بما أن كل منها توافرت أركانها⁵ تطبيقا لمبدأ الردع الذي يرمي إلى بلوغه تجريم هذه التصرفات⁶.

ثانيا: المشاركة اقتراح في جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية

فضلا عن الفاعل الأصلي، يمكن أن يساهم في ارتكاب الجرائم عدة أشخاص، ولكن يختلف الدور الذي يلعبه كل منهم. لذا، فمن لا تتوافر فيه الأركان المشكلة للجريمة الأصلية، ولكن كان له دور بتسهيلها للجاني يتم متابعته باعتباره شريكا. وفي إطار جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية من أجل إثارة مسألة المشاركة الجنائية، يجب أن يتعلق الأمر بجريمة أصلية وتكون تامة، لأنها لا ترتكب بمحاولة أو شروع فيها⁷.

ويعاقب مدير الشركة على أساس المشاركة الجنائية إذا قام بتسهيل ارتكاب الجريمة الأصلية لمندوب الحسابات، ويتحقق ذلك عند تعمد العمل على تعيينه بالرغم من حالة التنافي القانونية، أو السماح له بممارسة مهام الرقابة على حسابات الشركة أو مواصلتها والاحتفاظ بها مع وجود حالة من حالات التنافي القانونية. ويشترط في المدير علمه بالجريمة الأصلية، أي وقوع مندوب الحسابات في حالة التنافي القانونية، واصل في إجراءات تعيينه وقبلها هذا الأخير⁸، أو سمح بممارستها أو الاستمرار فيها وفي هذه الظروف.

ومن ثم، تقوم مشاركة المدير الجنائية بتوافر الركن المادي والركن المعنوي، فالمادي هو السلوك الصادر عنه بالعمل على تعيين أو إبقاء مندوب الحسابات في مهامه في الشركة المراقبة، ولكن التصرف المادي ليس كافيا، إنما يجب سوء نيته والتي تنشأ من علمه بالجريمة الأصلية أي وقوع مندوب الحسابات في حالة من حالات التنافي القانونية، واتجاه إرادته إلى

¹ المادة 829 ق.ت.ج.

² Art. L. 820-6 C. com. fr.

³ Y. GUYON et G. COQUEREAU, *Le commissariat aux comptes, aspects juridique et technique*, Librairies techniques, 1971, n° 404, p. 439.

⁴ المادة 33 ق.ع.ج.

⁵ Dans le même sens, v. B.-H DUMORTIER, op. cit., n° 70, p. 17.

⁶ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op.cit., n° 2038, p. 820.

⁷ المادة 31 ق.ع.ج.

⁸ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, n° 929, p. 732 et F. SALOMON, op. cit., n° 19, p. 9.

تسهيل مهمته ووظائفه فيها¹. كما أن لجنة تقييم العروض المقدمة للشركة عند تعيين محافظ الحسابات يمكنها أن تلاحظ عدم إمكانية تعيين محافظ الحسابات، وبالرغم من ذلك تسعى إلى التكتّم على وجود حالة التنافي القانونية، وتقبل عرضه ثم توجهه إلى الهيئة المكلفة بالتعيين تسهيلاً لدخوله المهمة.

غير أن ترشيح مندوب للحسابات، أو طلب مدير الشركة المراقبة مواصلته لمهامه بالرغم من استقالته، لا يمكن متابعة صاحب هذا السلوك بالمشاركة مادام الجريمة الأصلية ليست مرتكبة²، ولكن بالمقابل يمكن متابعته كفاعل أصلي لعدم العمل على تعيين مندوب الحسابات، متى ثبتت سوء نيته في ذلك، بل عليه اتخاذ الإجراءات للعمل على تعيينه.

يكون مجال المتابعة كما سبق الإشارة إليه شركة المساهمة، ولا شك أن شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، يتم متابعة رئيسها أو المدير العام، أو باقي القائمين بالإدارة متى تمكن القاضي من إسناد مسؤولية إلى أحدهم أو أكثر لمساهمة مندوب الحسابات في انتهاك حالات التنافي القانونية، غير أن التساؤل الذي يثور، على أي أساس يمكن اقتراف الجنحة في إطار شركة المساهمة ذات مجلس المديرين.

وسبب هذا التساؤل أن أغلب الجنح المتعلقة بشركة المساهمة والمنصوص عليها في القانون التجاري موجهة لمتابعة الجرائم المقترف في النظام التقليدي، وتنعدم المسؤولية الجزائية النوعية بالنسبة لشركة المساهمة ذات النظام الحديث. وعليه فيجب الإشارة إلى أن أحكام المادة 829 من القانون التجاري تم تعديلها بالرفع من مبلغ الغرامة المطبقة في العقوبة، وبقيت بالرغم من ذلك موجهة ضد كل شخص يرتكب التصرف في شركة المساهمة، وبالرجوع إلى حالات التنافي القانونية الخاصة بهذه الشركة يلاحظ أن المشرع بتعديله وسع من مجالها لأن تشمل حالات التنافي الخاصة بالنظامين، الأمر الذي يسمح بمتابعة انتهاك حالات التنافي في شركة المساهمة ذات مجلس المديرين، ونتيجة لذلك تطبيق العقوبة على أعضاء مجلس المديرين كمشاركين فيها متى ثبت تورطهم فيها، أو أحدهم.

وسبقت الإشارة إلى أن العمل على تعيين مندوب الحسابات في إطار شركة المساهمة بنظامها تكون مبدئياً من قبل الهيئات الإدارية³، أي مجلس الإدارة ومجلس المديرين، ويتم فعلاً من قبل رئيسها، أو المدير العام، وهذا ليس مانعاً، متى تمكن القاضي من إسناد المسؤولية إلى أحد القائمين بالإدارة أو أحد المدراء العاميين حسب الحالة في نظامي شركة المساهمة⁴.

ولكن إذا تعدد مندوبي الحسابات في الشركة واقترفت الجنحة من قبل أحدهم، فهل يمكن متابعة الآخر لمشاركته فيها، خاصة إذا لم تكن حالات التنافي تواجهه شخصياً؟

¹ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 671, p. 177.

² B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 71, p. 17.

³ أنظر الدراسة المخصصة لإجراءات تعيين مندوب الحسابات في شركة المساهمة

⁴ والدليل في ذلك على أن مسؤولية القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين الناتجة عن خرق الأحكام التشريعية أو التنظيمية أو القانون الأساسي لشركة المساهمة من قبل يمكن أن تكون انفرادية أو بالتضامن وبالرغم من ذلك يلزم القاضي تحديد نصيب كل واحد منهم إذا تعددوا، وأنظر في هذا الصدد المادتين 715 مكرر 24 و715 مكرر 28 ق.ت.ج.

إذ تم تعيين أكثر من مندوب للحسابات في شركة ما هو إلا لمضاعفة الرقابة، والعمل على تفادي الوقوع في الأخطاء نظرا للحرص الممارس من جهة من الهيئات الإدارية للشركة ومندوبي الحسابات. إلا أنه إذا لاحظ مندوب الحسابات أن الهيئات الإدارية تعمل على تعيين مندوب للحسابات أو اكتشف ظهور حالة من حالات التنافي القانونية الواقع فيها هذا الأخير، وجب عليه اتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل اطلاع هذه الهيئات بالأخطاء والمخالفات التي قد يكتشفونها كإجراء وقائي¹، غير أنه إذا لم يتم باطلاعهم على هذه الوضعية أو إعداد تقرير بهذه الوضعية يعرضه على الجمعية العامة للشركاء التي تبت في تعيين هذا المندوب بالرغم من علمه بذلك، فيتم متابعته كشريك في الجنحة، لأن الأصل في الالتزام القانوني الواقع عليه هو قيامه بعمل إيجابي لمنع تحقق هذا التصرف، ومتى ثبت علمه بسلوك المندوب الآخر في قبول أو ممارسة أو مواصلة مهامه في الشركة المراقبة بالرغم من حالات التنافي التي تعترضه وجب أن يعلم بذلك، وسكوته في هذه الحالة يجب أن يفسر على أنه مساعدة وتسهيل لاقتراف الجنحة، طالما أن السكوت في هذه الحالة ينتج آثارا، وليس من العدم، الأمر الذي يسمح للمندوب الآخر من مراقبة الشركة في هذه الوضعيات الممنوعة²، وهذا ما أقرته الأحكام العامة لمهنة محافظة الحسابات إذ لا يتبرأ من المسؤولية الناتجة عن التصرفات التي لم يشترك فيها إلا إذا قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ هيئات الشركة واتخذ كل الإجراءات اللازمة لذلك³، وإلا فيمكنها أن تأخذ تكييفها آخر بأنها تمثل جنحة عدم إطلاع وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية في الشركة المراقبة⁴.

كما يرى جانب من الفقه الفرنسي⁵ على أن المساهمين يمكن متابعتهم بفعل المشاركة عند التصويت لصالح تعيين مندوب الحسابات في حالة التنافي بعلمهم وسوء نيتهم. وللاحتياط من الوقوع في مشاركة مندوب الحسابات، يجب الحرص التأكيد من عدم وقوعه في حالات التنافي القانونية، وذلك بتصريح يعده عند إعداد الملف الأولي للدخول في المهمة وقبل قبوله لها، وهذا ما تمليه الاجتهادات الدنيا المهنية في إطار قبول أو الدخول في المهمة⁶. غير أن تصريحه ليس مانعا من المتابعة، وعلى القاضي البحث عن توافر أركان الجنحة في حقه، ومدى توافر سوء نية مشاركته، خاصة إذا استعمل هذا التصريح لحث جمعية المساهمين على التصويت لصالح تعيينه.

المطلب الثاني: اكتشاف اقتراف جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية وعقوبتها

بغرض إيقاع العقوبة المقررة على منتهك حالات التنافي القانونية، لا بد من أن تتم متابعته ما لم تتقادم الجريمة. لذا، يجب أولا اكتشاف ارتكابها في شركة المساهمة لتحقيق هذه الغاية ثانيا.

¹ المادة 715 مكرر 10 البند الثالث ق.ت.ج.

² وإذا حصل ذلك، بالرغم من قيامه باطلاع هيئات الشركة، وتم التعيين وجب عليه تبليغ وكيل الجمهورية، وإلا فيكون محل متابعة بفعل أحكام المادة 830 من القانون التجاري.

³ المادة 61 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01.

⁴ أنظر إلى الجزء المخصص لدراسة هذه الجنحة من هذه الرسالة.

⁵ A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 479, p. 467.

⁶ خاصة الاجتهادات المهنية لمندوبي الحسابات، المرجع المذكور سابقا، ص. 71، وفي نفس السياق يفرض المشرع في إطار شركة المسؤولية المحدودة على مندوب الحسابات الإشارة صراحة إلى عدم وقوعهم في حالات التنافي المحددة في التشريع والتنظيم المعمول به قبل القيام بمهامه، المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354.

أولاً: اكتشاف انتهاك حالات التنافي القانونية وإثباتها

لا شك في أن تعدد مندوبي الحسابات في الشركة المراقبة يسهل من مهمة اكتشاف الجنحة، فمن مهامهم الحرص على احترام الأحكام القانونية في الشركة، بما في ذلك نظامية تعيين هيئاتها لاسيما محافظ الحسابات، ويمكنه الكشف عن ذلك من خلال علاقات المصاهرة أو القرابة، أو الزوجية بين مندوب الحسابات والقائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المديرين.

وبالمقابل يمكن اكتشافها عند الاطلاع على محاسبة الشركة ووثائقها المالية، والتي تثبت منح أجرة أو راتب يقيم الدليل معه على حالة التنافي القانونية، وهو الأمر بالنسبة للاطلاع على القانون الأساسي للشركة، الذي يبين تعيين الشخص كقائم بالإدارة أو أنه من بين أعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة، أو لم تمض على انتهاء مهامهم السابقة خمسة سنوات .

أما بالنسبة لقبول مهام مندوب الحسابات بالرغم من حالات التنافي القانونية فيتم بمقتضى محضر الجمعية العامة التي عينته والذي وقع، أو رسالة القبول التي وجهها للشركة، وتكون دليلاً على قيام الجريمة حتى إذا كان التعيين أو الجمعية العامة غير نظامية. وبالنسبة لاستمرار مراقبة الشركة أو ممارستها بوجود هذه الحالات، يكون من خلال إثبات إسهامه في الشركة بمقتضى عمل واحد من أعمال الرقابة أو المراجعة وعدم استقالته الفورية، ويكفي في ذلك حضوره جلسات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المراقبة، وإعداده تقارير للشركة التي يوقعها باسمه الخاص.

كما أن واجب عرض مساهمات الشركة المراقبة في شركة أخرى¹ يسمح بتبيان المخالفات التي يمكن حصولها² من خلال تعيين القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأسمال الشركة، وفي الحالة المقابلة، خاصة بإعداد حسابات مدعمة لمجموعة الشركات³.

ثانياً: العقوبات المقررة لمقترف جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية والتقدم

يعاقب كل من انتهك حالة من حالات التنافي القانونية وثبت ارتكاب هذا التصرف، بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبالغرامة من عشرين ألف دينار 20.000 د.ج. إلى مائتي ألف دينار 200.000 د.ج. أو إحداها فقط. ومن ثم فهي جنحة، وهذا تطبيقاً لأحكام المادة 5 الفقرة الثانية من قانون العقوبات، لأن العقوبة تحدد وصف الجريمة، وللقاضي الحكم بالعقوبة التي يراها مناسبة لردع المنتهك واسترجاع حق المجتمع من خلال الحكم بالعقوبة التي يقررها نتيجة المتابعة الجزائية لتحقيق الهدف منها، في حدود النص القانوني، لتطبيق مبدأ تفريد الجاني والعقوبة.

¹ المادة 732 مكرر 1 ق.ت.ج.

² في حالة إهمال مندوب الحسابات التأشير بمساهمات الشركة المراقبة يكون محل عقوبة جزائية، طبقاً للمادة 837 ق.ت.ج.

³ المادة 732 مكرر 4 ق.ت.ج.

وللإشارة فقد عدل المشرع من الغرامة المطبقة التي كانت سابقا من ألفي دينار 2.000 د.ج. إلى عشرين ألف دينار 20.000 د.ج.، أما المشرع الفرنسي فهو الآخر يطبق عليها عقوبة الحبس التي لا تتعدى ستة أشهر والغرامة سبعة آلاف وخمس مئة 7.500 أورو¹.

وتطبق العقوبة على الفاعل الأصلي الذي قامت في حقه حالة التنافي القانونية وانتهكها وتوافرت أركان الجنحة. كما أنها تخص كل من ثبتت مشاركته في اقترافها طبقا للمادة 44 من قانون العقوبات. ولا شك من ضرورة الرفع من العقوبات المطبقة على بعض الجرائم وهذا بالنظر لخطورتها وطبيعتها، من أجل ضمان تطهير مجال الأعمال وإحكام القواعد التي يقوم عليها.

وعلى سبيل المقارنة يلاحظ أن العقوبة المقررة لانتهاك حالات التنافي والموانع القانونية الخاصة بالمندوب المكلف بتقدير الحصص المقدمة² أي المقدمات العينية تتمثل في عقوبة الحبس من شهر إلى ثلاثة أشهر ولكن نفس مبلغ الغرامة المطبق، أي من 20.000 د.ج. إلى 200.000 د.ج. إذا كان مندوبا للحسابات، ومن ثم فعقوبة الحبس المطبقة أقل شدة إذا كان منتهاك الحالات ضمن مهام محافظ الحسابات. وفي نفس السياق، سبقت الإشارة إلى أن عقوبة انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات تتمثل في الغرامة فقط³، غير أن انتهاك حرمتها بفعل حالات التنافي القانونية هي أكثر شدة.

وقد تتصل جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية بجرائم أخرى لا يفصل بينها حكم نهائي، أي تعدد الجرائم⁴، وفي هذه الحالة يقضي بالعقوبة المقررة قانونا للجريمة الأشد، وإذا تعلق الأمر بتعدد المحاكمات فالعقوبة الأشد هي التي تنفذ، مع إمكانية ضمها في حدود تلك المقررة للجريمة الأشد، وهذا ما استقر عليه القضاء الجزائي⁵، ولا شك أن أحكام العود تطبق مادام أن الأحكام العامة في تجيز تطبيقها متى سبق الحكم نهائيا على الفاعل، والتي يمكن أن ترفع إلى ضعف العقوبة الأصلية للجنحة⁶ ولقد تم الاقتصار على العقوبات الأصلية دون العقوبات التكميلية أو التدابير الأمنية والتي لا يمكن أن يتم النطق بها ما لم ينص القانون على ذلك⁷، لأنه بالاعتماد على أحكام قانون العقوبات فتكون العقوبات التكميلية في الحالات التي يحددها القانون فقط⁸.

وعندما يلاحظ القاضي اجتماع أركان الجنحة وللتمكن من النطق بالعقوبة ضد مقترف الجنحة يتوجب عليه التحقق من عدم انقضاء الدعوى العمومية، بالأسباب العامة، ذلك أن

¹ Art. L. 822-6 C. com. fr.

² يمكن تعيين مندوبي الحسابات بصفة محافظين للحصص طبقا للمادة 41 من القانون رقم 91-08.

³ المادة 73 من القانون رقم 10-01 والتي تعاقب على انتهاك حرمة مهنة محافظ الحسابات تحدد العقوبة بالغرامة من 500.000 إلى 2.000.000 د.ج.

⁴ المادتين 33 و 34 ق.ع.ج.

⁵ قرار المحكمة العليا، غ.ج.، 05 جوان 1990، ملف رقم 65890، مجلة قضائية 1992، العدد 2، ص. 268 : " من المقرر قانونا أنه إذا صدرت عدة أحكام سالية للحرية بسبب تعدد المحاكمات، فإن العقوبة الأشد هي التي تطبق وحدها هي التي تنفذ ومن ثم القضاء بما يخالف ذلك يعد خرقا في تطبيق القانون".

⁶ المادتين 54 مكرر 3 و 54 مكرر 8 ق.ع.ج.

⁷ المادة 4 الفقرة 2 ق.ع.ج.

⁸ المادة 13 وما يليها ق.ع.ج.

الأسباب الخاصة المتمثلة في سحب الشكوى أو الصلح ليست قابلة للتطبيق في هذه الحالة. لذا، وكغيرها من الجنح تتقدم بمرور ثلاث سنوات من اقترافها¹، ولكن يجب تحديد ميعاد بداية احتساب المهلة المخصصة للتقدم، ذلك أنه بمجرد قبول مندوب الحسابات لمهامه يسري التقدم في حقه²، أي عند تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي عينته بحضوره وأبدى قبوله حينها، أو تاريخ توقيعه على محضر هذه الجمعية، أو عند وصول قبوله إلى علم الشركة متى تم ذلك من خلال رسالة القبول³، فتعتبر الجنحة في هذه الحالة فورية⁴، وتحتسب المهلة من تاريخ هذا القبول، ما لم يتم اتخاذ إجراءات المتابعة والتحقيق، فيبدأ سريان التقدم من تاريخ آخر إجراء⁵.

غير أن ممارسة أو مواصلة المهام بالرغم من حالات التنافي القانونية، من طبيعتها أنها تمتد في الزمان، فيجب تطبيق القواعد المطبقة على تقدم الجرائم المستمرة. ومن ثم، فتتقدم من تاريخ آخر عمل من أعمال الممارسة للمهنة، أو من تاريخ التخلي عن المهام بالاستقالة. علاوة على ذلك، يرى جانب من الفقه الفرنسي أن التقدم يسري كذلك إذا اختفت حالة التنافي القانونية⁶. أما إذا تم النطق بالعقوبة ضد الجاني ضمن حكم نهائي ولم تطبق ضده فتتقدم عقوبة منتهك حالات التنافي القانونية هي الأخرى ولكن بمرور خمس سنوات كاملة ابتداء من التاريخ الذي يصبح فيه الحكم نهائياً⁷. وتعتبر أحكام التقدم في هذا المجال الجزائي من النظام العام يمكن للقاضي إثارتها تلقائياً، ولمن هي مقررة له الدفع بها في أية مرحلة كانت عليه المتابعة.

المبحث الثاني: الدعوى المدنية الناتجة عن اقتراف جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية

إلى جانب الدعوى العمومية، يمنح للمتضرر من انتهاك حالة من حالات التنافي القانونية وسيلة قانونية لمباشرة المطالبة بالتعويض عن ذلك الضرر، والتي تعتمد في ممارستها على أحكام محددة، لذا، يخصص المطلب الأول إلى تحديد المتضرر من هذه الجنحة، أما المطلب الثاني لتبيان شروط وإجراءات المطالبة بجرير الضرر.

المطلب الأول: تحديد المتضرر من انتهاك حالات التنافي القانونية

إن انتهاك أحكام تعيين مندوب الحسابات تؤدي بالإضرار بالشركة، كما يؤثر على الأعمال التي قامت بها بالاعتماد على نتيجة عمل مندوب الحسابات المعين بالرغم من وجود حالة من حالات التنافي القانونية.

ويترتب الضرر من المصاريف التي يكلفها اتخاذ القرار المتعلق بتعيين مندوب الحسابات، أضف إلى ذلك، متى قامت الشركة بالوفاء بجزء من الأتعاب إلى مندوب الحسابات طبقاً لما تم الاتفاق عليه بين الشركة ومحافظ الحسابات⁸، علماً أن عملية تعيينه غير نظامية.

¹ المادتين 7 و 8 ق.ع.ج.

² A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 479, p. 467.

³ المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁴ F. STASIAK, op. cit, p. 195.

⁵ المادة 8 ق.ع.ج.

⁶ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 73, p. 17.

⁷ المادة 614 ق.إ.ج.ج.

⁸ المادة 37 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01، أما سابقاً فكانت المادة 8 من القرار والمؤرخ في 7 نوفمبر 1994 تحدد سلم الأتعاب.

ومن ثم، فهذه العملية سببت افتقارا للشركة، يستدعي الأمر جبره بمطالبة الجاني لما قبضه من أتعاب منذ حصول حالة التنافي، لأن الأعمال التي قام بها ليس لها أي أثر قانوني، بما أن البطلان يلحقها، ويؤثر على القرارات المتخذة من قبل الشركة المراقبة. فخلافا للتشريع الجزائري، فالتشريع الفرنسي ينص صراحة على أنه البطلان¹.

وهو ما ينادي به جانب من الفقه الجزائري² أن البطلان الحاصل لأعمال جمعية الشركاء التي اتخذت مجموعة القرارات بناء على نتيجة عمل مندوب الحسابات بانتهاك حالات التنافي القانوني، هو بطلان نسبي ويتم تغطيته بفعل إجازة لاحقة متى تم تعيين مندوب آخر للحسابات نظاميا، وهو دليل على تأخر نشاطات الشركة وفوات فرصة تحقيق الربح، ولكن عملية الإجازة بالمقابل تؤدي إلى انقضاء دعوى البطلان المتعلقة بهذه الجمعيات.

ويرى جانب من الفقه أن البطلان لا يحصل إلا بالنسبة لجمعيات المساهمين التي انعقدت واعتمدت على قرارات مندوب الحسابات، الأمر الذي يستبعد معه، تأثير وجود مندوب الحسابات في جلسات مجلس الإدارة ومجلس المديرين ومجلس المراقبة، لأنه حضوره ليس إلزاميا، إلا أنه يجب التمييز بين ما إذا تم التأثير على اتخاذ قراراتها من خلال مساهمته فيها أو لا، أي إذا اعتمدت على تلك القرارات وجب إما إجازتها أو اتخاذ قرارات محلها، وإلا فتكون باطلة. أما في الحالة العكسية، فلا أثر له في القرارات وتعتبر صحيحة.

والجدير بمندوب الحسابات الموجود في حالة تنافي قانونية الاستقالة وهو ما تمليه عليه النزاهة المهنية³، ومما لا شك فيه أن قبوله أو ممارسته أو احتفاظه بالمهام في هذه الشركة سوف يثقل كاهل الشركة من خلال التبليغ عن هذه الجريمة. فضلا عن ذلك، طلب رده⁴ أو عزله⁵ قضاء، خاصة وأن الإجراءات القضائية لا تخلو من ضرورة دفع مبالغ مالية لتغطيتها وتحقيقها. وهذه المبالغ يتحملها من ذمته المالية، ولا مانع من متابعة مشاريعه بالمطالبة بالتعويض، أو الشركة التي ينتمي إليها.

المطلب الثاني: شروط وإجراءات المطالبة بالتعويض عن الضرر الناتج عن اقتراف جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية

لا تختلف شروط وإجراءات المطالبة بالتعويض الناتج عن انتهاك حالة التنافي القانونية عن الممارسة سواء من قبل الشركة أو المساهمين عن غيرها من الدعاوى الناتجة عن باقي الجرائم. ولكن يجب الإشارة إلى أن المطالبة بالتعويض تعتمد على الحكم الفاصل في الشق الجزائي للدعوى الجزائية، وما نتج من متابعة والأشخاص المعاقبين. والثابت أنه لا يجوز

¹ Art. L. 820-3-1 C. com. fr.

² هذا الصدد ف. صالح زراوي، المقال السابق الذكر

M. SALAH, *Les prérogatives des associés et des organes sociaux dans les sociétés à responsabilité limitée et des les sociétés par actions en droit algérien et en droit français*, th. préc., p. 356. Et dans le même sens et concernant la position de la doctrine française, v. J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 928, p. 731 et A.SAYAG, op. cit., n° 512, pp. 450 et 451.

³ المادة 3 من القانون رقم 10-01.

⁴ المادة 715 مكرر 8 ق.ت.ج.

⁵ المادة 715 مكرر 9 ق.ت.ج.

للقاضي الحكم بالتعويض إلا بما يتفق وجبر الأضرار اللاحقة بالشركة إلى جانب فوات فرصة الربح أو تأخير نشاطها. وإذا كان مقترف الجنحة مندوباً للحسابات فلا يسلم من المتابعة التأديبية عند اقترافه هذه الجنحة. أما إذا افترض أنه لم يكن كذلك، فتكون جنح انتهاك مهنة مندوب الحسابات قائمة إلى جانب هذه الجنحة.

القسم الثاني: جنح اعتراض مهام الرقابة الإلزامية لمدنوب الحسابات للشركات التجارية ومتابعتها

لقد فرض المشرع تعيين مدنوب الحسابات في بعض الشركات التجارية من أجل ضمان مراقبتها من خلال ضرورة إسهامه في حياتها لمتابعة مهامه فيها. وحتى يتسنى له ذلك، يتوجب عدم اعتراضه أو منعه من أداء دوره الرقابي مهما كانت الوسيلة أو الطريقة المستعملة في تفادي الرقابة على الشركة المعنية. إذ يتحقق منع الرقابة إما بوسيلة جذرية بعدم تعيينه بالرغم من إجبارية ذلك، أو بوسيلة مماثلة لها، بأن يتم تعيينه ولكن دون إسهامه الفعلي في رقابتها بإهمال استدعائه إلى جمعيات الشركاء. ولكن أمام مدنوب حسابات الذي يحاول جاهدا ممارسة وظيفته الرقابية والمراجعة الحسابية، فيتم اعتراض مهامه بعرقلتها أو رفض الاستجابة إلى متطلباته المهنية، خاصة وأن مهمته تعتمد على التحقق من مختلف القيم والوثائق الحسابية، الأمر الذي يدفع بمن يريد الإفلات من الرقابة باعترض مهامه في الشركة المراقبة.

لذا، تدخل المشرع بتجريم مجموعة من التصرفات التي تؤدي إلى انعدام الرقابة بشكلها الموضوعي خالية من جميع المقاييس الاحترافية دليل على رغبة مقترفيها في تفادي الرقابة المحايدة من قبل مهني مختص، والتي تعتبر في حد ذاتها من بين الضمانات الممنوحة لمدنوب الحسابات لممارسة مهامه، الأمر الذي يسمح بمتابعته عند توافر أركانها.

الفصل الأول: جنح اعتراض المهام الإلزامية لمدنوب الحسابات في مراقبته على الشركات التجارية

يسعى معترض مهام مدنوب الحسابات إلى تفادي الرقابة بعدم إسهامه في حياة الشركة ويكون ذلك على مستويين، أولهما عدم العمل على تعيين مدنوب الحسابات مخلفا انتهاكا للالتزام القانوني يفرض في بعض الشركات التجارية. أما المستوى الثاني فيتمثل في اعتراض مهامه في الشركة المراقبة بالرغم من تعيينه بإهمال استدعائه إلى الجمعيات العامة للشركات، مما يخلق من جهة اختلالا هيكليا للشركة بإهمال تعيين أحد الهيئات الإلزامية. أو ترك هذا التعيين بدون جدوى أو أي أثر. إلا أن المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي، حرص على ضمان إسهامه في رقابة الشركات متى فرضه. وتسهيلا لمهمته تم مد الحماية المخصصة لمدنوب الحسابات بتجريم السلوك الذي يؤدي إلى منعه من أداء مهمته الرقابية وذلك بعرقلة أو رفض الاستجابة لمتطلباته المتعلقة بممارسة مهامه¹.

الفرع الأول: جنحتي عدم العمل على التعيين واستدعاء الإلزاميين لمدنوب الحسابات

يعتبر تعيين مدنوب الحسابات إجباريا في بعض الشركات التجارية متى تحقق شرط الإلزامية، إلا أنه لا تنشأ مسؤولية جزائية عند ثبوت عدم العمل على تعيين مدنوب الحسابات في الشركات التجارية إلا إذا اقترن فيها هذا التصرف بعقوبة جزائية. والغرض من تعيينه هو حماية مصلحة الشركة من خلال مراقبة حساباتها من قبل مهني مختص في هذا المجال للكشف عن صحتها المالية والحسابية². وبالمقابل على مدنوب الحسابات إعلام أصحاب الأموال

¹ المادة 830 ق.ت.ج.

Art. L. 820-4 C. com.fr.

² Y. GUYON, op. cit., n° 362, p. 386.

وأصحاب القرار في الشركة للتمكن من تفهم السياسة المتبعة من جهة، ومن جهة أخرى عرض نتيجة الرقابة التي قام بها للشركة. لذا، أوجب المشرع الجزائري على غرار نظيره المشرع الفرنسي¹ استدعائه إلى الجمعيات العامة للشركاء، وفي حالة الإخلال بهذا الواجب، لا تقوم المسؤولية الجزائية عن أعمال توجيه هذا الاستدعاء إلا في إطار شركة المساهمة ذات مجلس إدارة فقط، إلا أنه يمتد مجال المتابعة بالنسبة للقانون الفرنسي إلى كافة الشركات التجارية.

المبحث الأول: جنحة عدم العمل على التعيين الإلزامي لمندوب الحسابات في مراقبة الشركات التجارية

يفرض المشرع الجزائري في بعض الشركات التجارية وفي بعض الحالات تعيين مندوب الحسابات، وقد أقرن مخالفة هذا الالتزام في البعض من الحالات بعقوبات جزائية تطبق على مديري الشركات المعنية. وترمي هذه الأحكام إلى ضمان الوجود الفعلي للمراقب الشرعي للحسابات، بغرض إسهامه في الرقابة على الفعلية على الشركة.

وتتحقق جنحة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات بعدم العمل إلى تحقيق هذا التعيين. ومن ثم، فهي جنحة إهمال لامتناع أو إغفال التعيين، وتعد بذلك عرقلة سلبية للرقابة الإجبارية²، وهي طريقة جذرية في منع الرقابة³.

المطلب الأول: الركن المادي لجنحة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات

ترتكب جنحة إهمال تعيين مندوب الحسابات بمخالفة الالتزام الواقع على الشركة، ويتمثل ركنها المادي في عدم العمل على تعيينه عندما يكون وجوده في الشركة إلزامياً، وفي حالة المخالفة تقوم المساءلة الجزائية، غير أن الإطار القانوني للجريمة لا يشمل جميع الشركات التجارية. خلافاً للتشريع الفرنسي، إذ تقتزن المتابعة، عنده، كلما كان تعيينه إجبارياً.

أولاً: يجب أن يكون تعيين مندوب الحسابات إلزامياً في الشركة المراقبة

يخضع تعيين مندوب الحسابات إلى أحكام عامة قابلة للتطبيق على كافة الشركات التجارية منصوص عليها في القانون رقم 10 - 01 السابق ذكره، بالإضافة إلى أحكام تنظيمية مشتركة بالنسبة لطريقة والشروط تعيينه⁴. إلا أن جانباً منها يختلف بحسب الشركة وردت في القانون التجاري.

¹ Art. L. 820-4, 1° C. com. fr.

² B. LEY, op. cit., n° 323-01, p. 229.

³ W. JEANDIDIER, *Droit pénal des affaires*, op. cit., n° 281, p. 383 : « la non désignation et la non convocation aux assemblées des commissaires aux comptes, un moyen encore plus radical pour les dirigeants pour éviter un contrôle plus embarrassant... ».

⁴ المقصود بذلك أحكام المرسوم التنفيذي رقم 11 - 32، السالف الذكر.

أما المشرع الفرنسي¹، وعلى سبيل المقارنة، فقد لجأ إلى توحيد الأحكام المطبقة على محافظي الحسابات. وبالرغم من ذلك، تبقى الأحكام الخاصة بتعيينه متباينة فيما بين الشركات².

1 – تحديد الشركات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات إما من قبل الشركة أو من طرف القضاء³، ويختار من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁴. ويجب أن يكون له الإمكانات والوسائل الضرورية للقيام بمهامه في الشركة بصورة جديّة⁵. غير أنه يجب التمييز بين حالتين، فقد يكون وجوده في الشركة إجبارياً⁶ أو قد يكون اختيارياً.

أما المشرع الفرنسي فقد ألزم تعيين محافظ الحسابات بالاعتماد إما على شكل الشركة عندما يتعلق الأمر بشركة المغفلة، أي التي يقسم رأسمالها إلى أسهم، أو بحسب أهمية نشاط الشركة وضخامتها بالنسبة لباقي الشركات التجارية الأخرى⁷.

¹ La loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 sur « les nouvelles régulations économiques », préc., a unifié le statut des commissaires aux comptes quelle que soit l'entité dans laquelle ils exercent leurs fonctions, v. art. 820-1 C. com. fr. En ce sens v. J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 1091, p. 490 ; Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1911, p. 768 et B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 3, p. 3.

² F. STASIAK, op. cit., p. 194 et F. SALOMON, op. cit., n°3, p. 6.

³ يرمي تدخل القضاء إلى ضمان اكتمال هيكلية الشركات التجارية، والملاحظ أن التعيين القضائي ورد النص عليه خصوصاً بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة (المادة 12 المعدلة الفقرة 2 من القانون رقم 05-05 بالقانون رقم 10-13 السالف ذكرهما)، وشركة المساهمة (الفقرتين 7 و 8 من المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج.). ويتضح أن موقف المشرع لا يزال متأثراً بشركة المساهمة، إذ أنه يبين بإمكانية اللجوء إلى طلب التعيين القضائي ولكن بالإشارة إلى أحكام شركة المساهمة طبقاً للمادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، وفي نفس الوقت ينص على أن الأمر يتعلق بالمؤسسة أو الهيئة، مما يجعل موقف المشرع قابلاً للنقد، إذ كان عليه أن يعمم تطبيقها في كافة الشركات التجارية، حتى وإن لم يكن التعيين إجبارياً، وهو ما فعله المشرع الفرنسي. Art. L. 823-4 C. com. fr.

⁴ أغلب الأحكام القانونية التي تشير إلى تعيين مندوب الحسابات تؤكد على واجب اختياره من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، طبقاً لاسيما المادة 26 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 (المادة 30 من القانون رقم 91-08 الملغى)، والمادة 12 المعدلة من الأمر رقم 05-05 المذكور أعلاه، والمادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المذكور سابقاً والمادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج، والمادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁵ المادتين 10 و 11 من القانون رقم 10-01.

⁶ يتساءل جانب من الفقه الفرنسي عن طبيعة التعيين عندما يكون إجبارياً هل هو لائحي أو تعاقدي.

En ce sens, v. Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 53, p. 49.

⁷ Concernant la société en nom collectif, v. art. L. 221-9 C. com.fr : « les associés peuvent nommer un ou plusieurs commissaires aux comptes dans les formes prévues à l'article L. 221-6.

Sont tenues de désigner un commissaire aux comptes au moins les sociétés qui dépassent, à la clôture de l'exercice social, des chiffres fixés par décret en Conseil d'Etat pour deux des critères suivants : le total de leur bilan, le montant hors taxes de leur chiffre d'affaires ou le nombre moyen de leurs salariés au cours d'un exercice.

تعتبر أحكام المادة 26 من القانون رقم 10-10¹ عامة، أي تطبق على كافة الشركات، فهي لا تفرض تعيين مندوب الحسابات²، بل تحدد الهيئة المكلفة باتخاذ قرار تعيينه. وبالرجوع إلى الأحكام الخاصة بالشركات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، فالمشرع الجزائري اعتمد موقفين، فمن جهة لم يشر إلى أية أحكام تتعلق بتعيينه بالنسبة للبعض من الشركات، ومن جهة أخرى نص صراحة على واجب تعيين مندوب للحسابات. غير أنه يدرج كذلك أحكاما تتعلق بهذا التعيين طبقا لأحكام قانون المالية³. وتجدر الإشارة إلى أن الشركات التجارية التي تلزم بتعيين محافظ الحسابات، هي شركة المساهمة وشركة المسؤولية المحدودة، إذ يخضع تعيين محافظ الحسابات لأحكام خاصة وهو إجباري فيها، مما يستدعي التساؤل بالتدقيق في مدى إلزامية تعيين مندوب الحسابات في الشركات التجارية وأساسه.

فباستقراء الأحكام الخاصة بشركة التضامن⁴ وشركة التوصية البسيطة⁵ "لا وجود لأحكام تتعلق بمندوب الحسابات"⁶. فيواجه الأمر مجموعتين من الأحكام القانونية، مؤداها أنه بانعدام الأحكام الخاصة يجب تطبيق الأحكام العامة، أي تلك المنصوص عليها في القانون رقم 01-10 السابق ذكره. لذا، يتم تعيينه من قبل الشركاء⁷ سواء بلغت الشركة رقم الأعمال المحدد قانونا، أو اختارت الخضوع لرقابته.

Même si ces seuils ne sont pas atteints, la nomination d'un commissaire aux comptes peut être demandée en justice par un associé. », et les mêmes dispositions s'appliquent à la société en commandite simple par renvoi aux dispositions de la société en nom collectif par l'art. L. 222-2 du C. com. fr., et pour la société à responsabilité limitée, art. L. 223-35 C. com. fr., et pour la société par actions simplifiée, v. art. L. 227-9-1 C. com. fr., et pour la société anonyme, v. art. 225-218 de ce Code. En ce sens, v. A. MERCIER et Ph. MERLE, *Mémento pratique, Francis Lefebvre : Audit et commissariat aux comptes*, 2011-2012, n° 176, p. 97, spécialement tableau récapitulatif.

¹ وتتضمن، زيادة للأحكام الواردة في المادة 26 من القانون رقم 08-91 الملغى، واجب الموافقة الكتابية، ضمن دفتر للشروط، وهو ما تؤكد المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

V. art. L. 820-3 C. com. fr. et A. 823-1 du même Code.

² وتنص على أنه: "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداوالات محافضي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص عليها في هذا القانون".

³ خصوصا آخر تعديل للمادة 12 من القانون رقم 05-05، المعدلة بالمادة 66 من القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر. 30 ديسمبر 2011، عدد 80، ص. 3، السابق ذكره.

⁴ المادة 551 ق.ت.ج.

⁵ المادة 563 مكرر ق.ت.ج.

⁶ M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 554, p. 313 : « nulle trace du commissaire aux comptes dans la réglementation de la S.N.C. »

⁷ طبقا للأحكام السابقة، ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها: " لا يوجد ما يلزم شركات الأشخاص بتعيين مندوب الحسابات. لذا يبقى تعيينه رهينا بإرادة الشركة في الخضوع إلى هذا النوع من الرقابة".

M. SALAH, op. cit., n° 301, p. 192, concernant "les règles communes au contrôle des sociétés commerciales".

أما المادة 12 من القانون رقم 05-05 المعدلة، بالمادة 66 من القانون رقم 10-13 المتضمن قانون المالية لسنة 2011¹ التي كانت قد عدلت المادة 44 من القانون رقم 09-09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010²، بينت أن الشركات، ودون تحديد شكل محدد، إذا بلغ رقم أعمالها عشرة ملايين 10.000.000 د.ج، فيجب أن تخضع حساباتها للمصادقة من قبل محافظ الحسابات.

وأقل ما يمكن ملاحظته من خلال الخطوات التي اتبعتها المشرع الجزائري في سن هذه الأحكام هو التردد وعدم اللجوء إلى قاعدة تفرض التعيين بطريقة بسيطة، إنما يلجئ إلى تعبير تقني لا يوضح به موقفه القانوني، ويبقى بالرغم من ذلك غير متناسق، سببه أن ذات التساؤلات التي كانت سابقا ونفس الاقتراحات الفقهية تظل صالحة لأن تطرح في هذه الحالة.

فلم يكن المشرع يفرض تعيين محافظ الحسابات في شركة المسؤولية المحدودة ضمن الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري³، وقد انتقد جانب من الفقه الجزائري هذه الوضعية لأن هذه الشركة تظهر في الحياة الاقتصادية بأحجام معتبرة⁴. ويستخلص من هذا الموقف، أنه كان على المشرع فرض تعيين مندوب الحسابات للرقابة الشرعية على حساباته منذ ذلك الحين. وهو ما فعله بعد ذلك، ولكن بمسيرة يمكن وصفها أنها غير منهجية ومترددة. فبالرغم من تعديلات القانون التجاري التي جاءت منذ سنة 1993⁵، إلا أنه انتظر إلى غاية 1996⁶، أين فرض تعيين محافظ الحسابات في المؤسسة ذات الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة دون شركة المسؤولية المحدودة المتعددة الشركاء والتي تعتبر من نفس الشكل، أي أنه

¹ تنص المادة 66 من القانون رقم 10-13، على أنه: "تعدل أحكام المادة 44 من القانون رقم 09-09 (والتي بدورها تعدل المادة 12 من القانون رقم 05-05 السابق الذكر) ... وتحرر كما يلي:

المادة 44: يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين لمدة ثلاث (3) سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

تجري عملية تعيين محافظي الحسابات أو استخلافهم، في حالة عدم تعيينهم من قبل الجمعية العامة أو وجود مانع أو رفض أحد أو عدد من المحافظين المعينين، بأمر من رئيس المحكمة لمقر الشركة ذات المسؤولية المحدودة.

يعاقب المسيرون الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظيفته أو في وظائفهم، بغرامة من 100.000 دج إلى 1.000.000 دج.

غير أنه، لا يتعين على المؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار 10.000.000 دج التصديق على حساباتها من طرف محافظ الحسابات.

تحدد كليات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".

² كانت تنص المادة 44 من القانون رقم 09-09 على أنه: "تعدل المادة 12 من القانون رقم 05-05... وتحرر كما يلي:

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".

³ المادتين 582 الفقرة الثانية و 585 الفقرتين الأولى والثانية ق.ت.ج.

⁴ ف. زراوي صالح، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية، 1994، المجلد 32، العدد 1، المقال السابق الذكر، ص. 191.

⁵ المرسوم التشريعي رقم 93-08 الذي يعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، السابق الذكر.

⁶ الأمر رقم 96-27 الذي يعدل ويتم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، السابق الذكر.

بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة كان الوضع متباينا إذا ما كانت تتضمن شريكا وحيدا أو أكثر¹.

أما المادة 548 في فقرتها الخامسة من القانون التجاري، كانت تفرض على الشريك الوحيد المصادقة على الحسابات بعد تقرير محافظي الحسابات. وحتى يتمكن من ذلك، وجب، آنذاك، تعيين مندوب الحسابات إجباريا. خلافا لذلك، لم يكن الأمر حينها بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء، فلم يشملها النص، وبقي تعيين مندوب الحسابات اختياريا فيها، وظهر غريبا موقف المشرع من هذه الوضعية، فوجه إليه ذات الجانب الفقه الجزائري² نقدا شديدا لانعدام أي منطوق في تلك الوضعية، على اعتبار أن الالتزام لم يشمل الشركة بنوعيتها. كما أنه فرضه بالنسبة للمؤسسة، بالرغم من وجود شريك وحيد³، دون الاعتماد على أي معيار أو أي قيمة لمبلغ رأس المال، مثلما فعل المشرع الفرنسي⁴.

وانتظر المشرع إلى غاية سنة 2005، أين ألزم بتعيين محافظ للحسابات في شركة المسؤولية المحدودة، ولكن ليس في تعديل للقانون التجاري وإنما بصور قانون المالية التكميلي لسنة 2005 مثلما سبق بيانه⁵، إذ يتوجب على الجمعيات العامة أن تعين ابتداء من السنة المالية 2006، على الأقل مندوبا للحسابات تحت طائلة العقوبات الجزائية المنصوص عليها.

ونتيجة للأحكام الراهنة فيكون تعيين محافظ الحسابات في شركات المسؤولية المحدودة إلزاميا إذا تعدى رقم أعمالها مبلغ عشرة ملايين 10.000.000 د.ج، وسواء تعلق الأمر بالمؤسسة ذات الشخص الواحد، والتي تعتبر نوع من أنواع شركة المسؤولية المحدودة، أو المتعددة الشركاء⁶. أما إذا قل رقم أعمالها فتستثني المادة 12 من القانون رقم 05-05 المعدلة،

¹ ل. بلحسل منزلة، ميزات المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، رسالة الماجستير، كلية الحقوق وهران، 2002.

Pour une étude critique de la réglementation de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée v. F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, *L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée de droit algérien: hérésie ou nécessité d'une institution*, in *Pérégrinations en droit algérien des sociétés commerciales*, EDIK, coll. droit des affaires, 2002, p. 112 .

² ف. زراوي صالح، نظام المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

³ يجب الإشارة إلى أن تعيين محافظ الحسابات من شأنه أن يلزم الشركة بالأتعاب المخصصة له مقابل النشاط الرقابي الذي يقوم به، مع العلم أن هذه الشركات قد تكون بأحجام صغيرة أو متوسطة، مما قد يرهق الشركة بمصاريف هي في غنى عنها قد تعيق حتى عملية تسييرها.

⁴ La désignation d'un commissaire aux compte est obligatoire, en droit français, pour l'ensemble des sociétés par actions, (art. L. 225-218 C. com. fr.) et pour toutes les personnes morales et entités faisant appel public à l'épargne, v. art. L. 214-29 C. mon. fin. fr. Mais sa présence n'est obligatoire dans les autres formes de sociétés commerciales que lorsqu'elles atteignent un seuil attestant de leurs importances.

⁵ المادة 12 (قبل تعديلها) من الأمر رقم المؤرخ في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي، ج.ر. 26 جويلية 2005، عدد 52، ص. 3.

⁶ ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات: " تعتبر المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة نوعا من أنواع الشركة ذات المسؤولية المحدودة، وتخضع للأحكام الخاصة بها، أي المادة 564 المعدلة وما يليها من القانون التجاري ما عدا الأحكام المستبعدة قانونا...".

من إلزامية التصديق الإجمالي المؤسسة ذات الشخص الواحد والشركات التي يقل رأيا مالها عن المبلغ المحدد قانونا. فما مدى إلزامية تعيين مندوب الحسابات في هذه الشركة حاليا؟ وما المقصود بمصطلح " الشركات " المبين في الفقرة الرابعة من نفس المادة؟

نص المشرع الجزائري في الفقرة الأولى من المادة 12 من القانون 05-05 الحالية، على إجبارية تعيين محافظ الحسابات في شركات ذات المسؤولية المحدودة، إذ يخصص الفقرة الأولى على إجبارية تعيين مندوب الحسابات في شركة المسؤولية المحدودة التي يكون لها جمعية عامة، أي أنه خص هذا النوع من هذه الشركات بإلزامية التعيين. وقد خصص الفقرة الثانية منها للطريق الاحتياطي للتعيين عند اللجوء إلى القضاء، ولا يمكن ذلك إلا في حالة عدم تحقق التعيين من قبل الجمعية العامة للشركة أو لوجود مانع أو رفض أحد أو عدد من المحافظين المعيّنين المهمة، فيمكن طلب التعيين القضائي. وتورد الفقرة الثالثة من ذات المادة، العقوبة الجزائية في حالة عدم العمل على التعيين، أي عند انتهاك الالتزام الوارد في الفقرات السابقة.

أما الفقرة الرابعة، فإنها تطرح العديد من الملاحظات:

تعفي بمقتضاها المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة من واجب تعيين مندوب الحسابات من المصادقة على الحسابات السنوية من قبل هذا المهني. خلافا لذات الشركة عندما تكون متعددة الشركاء. ويضيف في مجال الإعفاء الشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار.

يبين المشرع صراحة بأن الأمر يتعلق باستثناء على الفقرات السابقة، إذ يبدأ الفقرة بعبارة " غير أنه"، ويسمح بالاستنتاج بأن امتداد الاستثناء ليس فقط بالنسبة لواجب التعيين، إنما من إيراد العقوبة، إذ لا يمكن إعمال الأحكام الجزائية في إطار المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، خاصة وأن المشرع أكد في الفقرات السابقة لها بأن الأمر يتعلق بالشركات ذات المسؤولية المحدودة التي يكون لها جمعيات عامة. وبمفهوم المخالفة، فيكون قد أبقى المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، زيادة على ذلك، " الشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار". فما المقصود بمصطلح الشركات هنا.

إن سبب التساؤل حول ما إذا كان التعبير يشمل باقي الشركات التجارية، أو العكس، وهذا من أجل تحديد الموقف القانوني من مدى إلزامية تعيين مندوب الحسابات في الشركات التجارية.

حاليا، وبالرجوع إلى الفقرات الأولى من المادة 12 المعدلة من القانون رقم 05-05، فإنها تتعلق بشركات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء، أي التي تكون لها جمعيات عامة، ويخصص العقوبة لمسيرتي هذه الشركات. خلافا للمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، التي يمارس فيها الشريك الوحيد صلاحيات هذه الجمعية¹، فإنها لا تدخل ضمن إطار العقوبة الجزائية، كما أن الإلزام بالتعيين لا يشملها إلا إذا تعدى مبلغ رقم أعمالها المبلغ الذي تحدده هذه الفقرة. زيادة على ذلك، فأحكام هذه المادة تتعلق كلها إما بشركات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء أو بالمؤسسات ذات الشخص الوحيد من نفس الشكل.

¹ المادة 564 الفقرة 3 ق.ت.ج.

وعليه، لا يمكن أن يتعلق الأمر بالنسبة للاستثناء إلا بتلك الشركات، مما يفرض استبعاد باقي أشكال الشركات التجارية الأخرى. وعليه، فتعيين مندوب الحسابات في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة يبقى اختياريا في كل الأحوال. ولا يمكن المتابعة الجزائية عند عدم التعيين.

وتفرض المادة 12 من القانون 05-05 المعدلة بالمادة 66 من القانون رقم 10-13، على شركة المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء تعيين محافظ الحسابات أو أكثر، تحت طائلة العقوبات الجزائية. إلا أنها تستثني من جهة المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، أي متعددة الشركاء من المبدأ القاضي بالزامية التعيين في حالة عدم بلوغ رقم أعمالها عشرة ملايين دينار. وبمفهوم المخالفة، فتلتزم المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة بالتعيين إذا تعدى رقم أعمالها ذلك المبلغ. غير أنه في حالة المخالفة، فلا يشملها الإطار الجزائي، لأنه مخصص للشركة ذات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء. وبالمقابل، فهذه الشركة الأخيرة، إذا قل رقم أعمالها عن ذات المبلغ، فليست مجبرة على التعيين. ومن ثم، فلا مجال لتطبيق العقوبة الجزائية على مسيرتها.

وخلاصة ما سبق، أن المشرع بطريقة غريبة مثلما اعتاده في هذه الأحكام، يفرض على شركة المسؤولية المحدودة تعيين مندوب الحسابات كلما تعدى رقم أعمالها الحد المعين قانونا. وإذا لم يتم تعيينه فيخصص العقوبة الجزائية للشركة إذا كانت متعددة الشركاء. ويبقى موقفه غير منسجم، إذ أنه ميز المؤسسة عن الشركة، بالرغم من أنها من نفس الشكل، شركات المسؤولية المحدودة، وكان عليه، بكل بساطة أن يفرض تعيينه في شركة المسؤولية المحدودة بنوعها متى بلغ رقم أعمالها مبلغا محددًا، ويمد تطبيق العقوبة على مسيري الشركة والمؤسسة، عند انتهاك هذه الأحكام، بدلا من تخصيصها لمسيري الشركة عندما تكون متعددة الشركاء.

ونتيجة لما سبق، فتعتبر الأحكام الواردة في القانون التجاري والتي تفرض تقرير مندوب الحسابات للمصادقة على الحسابات السنوية في إطار المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة ملغاة بفعل فرض تحقق شرط رقم الأعمال¹.

ولقد اختار المشرع معيار رقم الأعمال، بالرغم من أنه كان له العديد من المعايير الأخرى، كـمبلغ رأسمال الشركة، أو مبلغ الميزانية أو عدد العمال أو الأجراء، أو يقوم بعملية تركيب بين هذه المعايير مثلما فعله المشرع الفرنسي²، إذ تلزم الشركات التي بلغ معيارين من المعايير الثلاثة التي يعتمدها وهي رقم الأعمال، مبلغ الميزانية وعدد الأجراء. ويتم تحديد الحد الأدنى لهذه المعايير لتحقيق الإلزام بالتعيين بمرسوم يصدره مجلس الدولة الفرنسي.

¹ المادة 2 ق.م.ج.: "وقد يكون الإلغاء ضمنا إذا تضمن القانون الجديد نصا يتعارض مع نص القانون القديم أو نظم من جديد موضوعا سبق أن قرر قواعده ذلك القانون القديم".

² Le législateur français se base sur la réalisation de deux critères entre trois, s'ils sont atteints (leurs seuils sont fixés par décret du Conseil d'Etat) la désignation du commissaire aux comptes devient obligatoire : le chiffre d'affaires, le montant du bilan ou le nombre moyen de salariés. Concernant la S.A.R.L., v. art. L. 223-35 C.com.fr., la société en nom collectif arts. L. 221-9 et L. 221-10, et la société en commandite simple art. L. 222-2 du C. com. fr.

ويقصد برقم الأعمال مجموع المبالغ المتحصل عليها من المبيعات والخدمات التي قدمتها الشركة في إطار سنة مالية محددة¹. غير أنه لوحده لا يكفي لتقييم الشركة. بل يتم الاعتماد أيضا على طبيعة ومجال نشاطها. ومن ثم، فلا يسمح رقم الأعمال إلا بمقارنة المؤسسات فيما بينها في مجال واحد من الأنشطة. إلا أنه بالنسبة لنفس المؤسسة فتحليل التغيرات اللاحقة به من ارتفاع أو انخفاض نسبة ذلك، يسمح بمتابعة مدى تطور المؤسسة الواحدة².

ومن الناحية المحاسبية، فللحصول على رقم الأعمال الخاص لسنة مالية محددة يتم جمع مبالغ الفواتير والمداخيل دون احتساب الرسوم. لذا، فهو يمثل، في أغلب الحالات، أكبر مبلغ للنتائج المرتبط بالاستغلال المدرج في حساب النتائج. وتفرض قواعد محاسبة المؤسسات أن يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ النقل الفعلي لملكية الأموال، أي توريدها وليس التاريخ الذي تحمله الفاتورة. ويتم تقديره نقداً، وبالعملة الوطنية خلال سنة. والمؤسسات، عموماً، تقوم بإخفاء جانب من أموالها ونشاطها حتى تخفض من مبلغ الجباية المفروض عليها لعدم خضوعه كاملاً للضريبة، ومحاولة تقليص رقم أعمالها ظاهرياً، أي على الوثائق الحسابية، من شأنه أن يبعد الرقابة عنها ويجعلها في حالة غير قانونية. ويسهل عليها الفرار من الرقابة الشرعية على حساباتها. ومع ذلك لا يزال الوضع غير متناسق في هذا الشكل من الشركات، إذ يجب الاعتماد على شكل الشركة ورقم الأعمال³، وبالنسبة لنفس شكل الشركة يجب التمييز ما إذا كانت متعددة الشركاء أو المؤسسة ذات الشخص الوحيد. مما يجعل من الصعوبة وضع قاعدة واضحة في إطار إلزامية التعيين.

¹ P. MEVELLEC, *Qu'est-ce qu'une activité*, R.F.compt., octobre 1994, n° 31, p. 429 : « le chiffre d'affaires est un élément fondamental de l'analyse financière, et cela pour plusieurs raisons. C'est un indicateur de cette analyse, il représente une référence traditionnelle sur la taille de l'entreprise et l'évolution de son activité » et J. DEVÈZE, A. COURET et G. HIRIGOYEN, *Lamy droit du financement*, Lamy, 2001, n° 10, p. 9 : « le chiffre d'affaires est l'indicateur habituel de mesure de l'activité d'une entreprise. Il correspond à la partie vendue de la production et aux reventes de marchandises en l'état ».

² J. DEVÈZE, A. COURET et G. HIRIGOYEN, op. cit., n° 142, p. 107 : « le chiffre d'affaires constitue un point de repère ou de comparaison pour quantité de grandeurs de toutes natures : vitesse de rotation, intensité de l'activité ou de structure, qualité de la gestion et de la rentabilité. Il est même utilisé aujourd'hui pour les analyses boursières comme instrument de mesure à travers le rapport *price sale ratio* (PSR) traduisant le succès d'un titre par rapport à son chiffre d'affaires, et donc, indirectement par rapport à la taille de la société ». A. LORINO, *Le contrôle de la gestion stratégique*, Dunod, 1998, p. 372 : « Il (le chiffre d'affaires) est un élément essentiel d'information pour l'entreprise, ses dirigeants et les tiers. Cette information est encore plus complète lorsqu'il est décomposé par secteur d'activités et par marchés géographiques ».

³ P. MEVELLEC, op. cit., n° 36, p. 430 J. DEVÈZE, A. COURET et G. HIRIGOYEN, *Lamy droit du financement*, n° 10, p. 9 : « Il s'obtient en faisant la somme de : vente de marchandises (activité commerciale de revente de produit dans l'état) + production vendue (activité industrielle de transformation). En effet, le chiffre d'affaires comprend non seulement les ventes de marchandises, de prestations de services ou de produits fabriqués, mais aussi celles de produits intermédiaires, de produits résiduels, de travaux d'études et les produits des activités annexes (commission et courtages, locations diverses, etc) ».

لذا، يستحسن على المشرع الجزائري أن يدرج الأحكام المتعلقة بمدى إلزامية تعيين مندوب الحسابات في القانون التجاري بدلا من قوانين المالية لبتقادي عدم الدقة والغموض. كما أنه من الضروري اعتماد معايير للإلزامية التعيين بحسب حجم الشركة من حيث رأس المال الشركة الخاضعة لرقابة مندوب الحسابات أو عدد العمال، ورقم الأعمال المحقق أو حجم الميزانية يكون له معنى من فرض الرقابة من قبل هذا المهني. فلا يوجد أي منطوق يفسر هذا التعيين، إذا كان سيرهق الشركة بأتعاب هي في غنى عنها متى كان حجمها صغيرا ومحاسبتها بسيطة. لذا من الواجب أن يعتمد على معطيات عملية في تحقيق ذلك، إلى جانب ما تقدم بيانه.

وإذا كان المشرع قد تأثر، إلى حد ما، بمختلف المواقف الفقهية السابقة إلا أنه لم يبادر بإتباعها فيما يتعلق بشركة المساهمة، فقد فرض منذ صدور القانون التجاري تعيين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة¹ ونص على عقوبة عدم العمل على تعيينه² في وقت كان يجهل فيه النظام الحديث لشركة المساهمة.

وبإدراج النظام الحديث، أبقى على واجب تعيين مندوب الحسابات في شركة المساهمة سواء ذات مجلس إدارة أي النظام التقليدي، كما ألزم بتعيينه في شركة المساهمة ذات مجلس مراقبة ومجلس مديرين بفعل نفس الأساس القانوني، أي بالمادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، غير أنه لم يقدّم بمد أعمال الأحكام الجزائية إلى النظام الحديث³، فالالتزام موجود، ولكن مخالفته لا تنشأ عنها أية متابعة جزائية مثله مثل المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة. أما المشرع الفرنسي فقد ألزم تعيينه في شركات المساهمة، دون ما تمييز⁴.

أما شركة التوصية بالأسهم، فالمشرع الجزائري أدرج أحكامها في تعديله للقانون التجاري عند إصداره للمرسوم التشريعي رقم 93-08، والمذكور آنفا، وألزم الرقابة الشرعية على حساباتها، بواجب تعيين مندوب الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية للشركاء⁵. كما أنه بمقتضى المادة 715 ثالثا الفقرة الأخيرة من القانون التجاري، فتطبق الأحكام الخاصة بشركة المساهمة، على هذه الشركة ما تكن من تلك المستثناءة، ولكن يطرح التساؤل حول مدى إمكانية المتابعة الجزائية عند مخالفة إلزامية التعيين في هذه الشركة.

للإجابة على هذا السؤال يجب بداءة عرض موقفين لتحديد أيهما الأصح. فأولها أنه يمكن مد أعمال أحكام شركة المساهمة بما فيها الأحكام الجزائية إلى شركة التوصية بالأسهم دون الالتفات إلى أية اعتبارات أخرى. إلا أن الأحكام الجزائية تعتمد على قواعد ومبادئ لا تستقل عنها. لذا، فالموقف الثاني، والذي يعتبر أكثر منطقية وتماشيا مع أصول قانون العقوبات وما تفرضه مبادئ نظم المؤسسات، لرفض مد أعمال الأحكام الجزائية إليها أمام انعدام ركن الشرعية الخاص بها، واستحالة تطبيق الأحكام الجزائية الخاصة بشركة المساهمة عليها،

¹ المادة 678 قبل التعديل ق.ت.ج.

² المادة 828 ق.ت.ج.

³ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها.

⁴ La désignation du commissaire aux comptes dans la société anonyme est obligatoire par l'assemblée générale sans considération ni de taille ni d'importance de capital social ou de chiffre d'affaires, v. art. L. 225-228 C. com fr.

⁵ المادة 715 ثالثا 3 ق.ت.ج.

لاختلاف الهيئات المعنية بالعمل على التعيين وإجراءاته وشروطه، كما أن شركة من الشركات التجارية تتميز بخصائصها المميزة التي تحول دون اتساع مجال أعمال تطبيق هذه الأحكام الجزائية ليمتد إلى شركة التوصية بالأسهم.

زيادة على ذلك، فالشركات التي تعد حسابات مدعمة¹ فهي الأخرى ملزمة بتعيين مندوبين للحسابات على الأقل²، وتشمل الشركات التي تلجأ علنياً للادخار و/أو المسعرة في البورصة³، وهذه الأحكام تخلو من أي نص عقابي في حالة الإخلال بالتعيين، بالرغم من أنها عايشة العديد من التعديلات⁴، ما لم تكن هذه الشركات من بين أشكال الشركات التي يشملها النص القانوني أصلاً لعدم التعيين.

يستخلص مما سبق، أن تعيين محافظ الحسابات يكون اختياريًا في شركات الأشخاص، ويجب أن يتم تعيينه في شركة المسؤولية المحدودة إذا بلغ رقم أعمالها الحد القانوني، بالإضافة إلى شركة المساهمة سواء ذات مجلس الإدارة أو ذات مجلس المديرين ومجلس المراقبة وشركات التوصية بالأسهم بالإضافة إلى الشركات التي تقوم بإعداد حسابات مدعمة⁵، إلا أنه لا يمكن متابعة انتهاك الالتزام جزائياً إلا عند النص على ذلك طبقاً لمبدأ الشرعية⁶. مما يفرض البحث متى يكون الإخلال بالعمل على تعيين محافظ الحسابات يكون جريمة معاقب عليها.

وعليه، فكان سابقاً بالإمكان متابعة عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات في شركة المسؤولية المحدودة بنوعيتها لأن النص كان شاملاً للشركة طبقاً للفقرة 3 من المادة 12 من الأمر رقم 05-705. والمقصود به أنه في إطار هذا الشكل من الشركات المتعددة الشركاء، يتابع مسيرها إذا أغفلوا العمل على تعيين محافظ الحسابات، وهو ما كان يطبق بالنسبة للمؤسسة ذات الشخص الواحد وذات مسؤولية المحدودة، ولا يحول دون قيام المتابعة لإهمال تعيين محافظ الحسابات إذا كان الشريك الوحيد هو المسير، بل كان يفرض عليه الوفاء بهذا الالتزام تحت طائلة العقوبات الجزائية. إلا أن الوضع حالياً، وبالرغم من التعديل فلا يمكن متابعة عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات إلا في إطار شركات المسؤولية المحدودة

¹ المادة 732 مكرر 4 ق.ت.ج. التي تعرف الحسابات المدعمة.

V. arts. L. 233-16 et R. 233-3 et s. C. com. fr.

² المادة 732 مكرر 2 ق.ت.ج. Pour la position du droit français, v. art. L. 823-2 C. com. fr.

³ المادة 732 مكرر 3 ق.ت.ج.

⁴ يفرض على الشركات الملزمة بإعداد حسابات مدعمة بمصادقتها من قبل مندوبان للحسابات على الأقل، ويعاقب مديروها في حالة عدم نشرها، بمقتضى المادة 837 خامساً ق.ت.ج.، ومن ثم، لا يمكنها نشر هذه الحسابات إلا بعد استكمال تلك الإجراءات، غير أن هذه الوضعية لا تفي بما يفرضه المشرع من الرقابة على الشركات.

⁵ يجب الإشارة إلى رقم الأعمال المدعم، وهو رقم أعمال مجموعة الشركات، والذي يتكون من مبلغ مبيعات والخدمات التي قدمتها الشركات التابعة في المجموعة بعد خصم مبالغ المبيعات والخدمات المقدمة داخل مجموعة الشركات، أي فيما بين الشركات البنيت. إلا أنه لا يعتمد لإلزامية تعيين محافظ الحسابات، إنما الشركة المدعمة هي التي تلزم بتعيين محافظين للحسابات، لأنها تعد حسابات مدعمة، وليس لأن مبلغ رقم أعمالها المدعم يتعدى مبلغاً محدداً، بالمادة من القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، السابق ذكره.

V. arts. L. 823-9 al. 2 et R. 221-6 C. com. fr.

⁶ المادة 1 ق.ع.ج.: " لا جريمة ولا عقوبة ... إلا بنص".

⁷ تنص على أنه: " يعاقب المسيرون الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظيفته أو في وظيفتهم...".

المتعددة الشركاء، لأن الفقرة الأولى من المادة 12 من القانون رقم 05-05 المعدلة بالمادة 66 من القانون رقم 10-13 السابق ذكرهم، وتنص على أنه يتعين على الجمعية العامة لهذه الشركة أن تعين محافظي الحسابات. وتحدد العقوبة في حالة عدم العمل على تحقيق التعيين الإلزامي في فقرتها الثالثة.

وإذا كان المشرع الجزائري يريد مد أحكامها للمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة لم يكن بين الهيئة في الفقرة الأولى، نص كما فعل بالنسبة لباقي الحالات أنه على تلك إلزام الشركات، وليس الهيئات¹. الأمر الذي يفرض معه استبعاد المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة لأنها لا تتضمن جمعيات عامة، وهذا بالرغم من أن الأحكام الخاصة لشركة المسؤولية المحدودة تسند للشريك الوحيد صلاحيات الجمعية العامة لهذه الشركة². أما بالنسبة لشركة المساهمة لا يمكن المتابعة إلا في إطار شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة³.

كما أنه لا يجوز متابعة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات في شركة التوصية بالأسهم وهذا بالرغم من إحالة المشرع إلى أحكام شركة المساهمة⁴، لأن هذا الأمر سوف ينتهك المبادئ التي يقوم عليها قانون العقوبات خرقا للركن الشرعي. بالإضافة إلى ضرورة التفسير الضيق للنصوص الجزائية، والذي لا يمكن معه تطبيق نص خاص بشركة المساهمة على شركة أخرى مادام النظام المطبق عليها مختلف وبالخصوص اختلاف هيئاتها ومراكزها القانونية، وأمام انعدام نص خاص لتجريم التصرف، فلا مجال للمتابعة. وبالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس المديرين ومجلس المراقبة، فهي ملزمة بتعيين محافظ للحسابات، وفي غياب أي نص لإيقاع عقاب جزائي عند المخالفة، فلا يمكن لهذا التصرف أن يكيف على أنه جريمة في هذا النظام لشركة المساهمة⁵.

بيد أن الشركات التي تعد حسابات مدعمة، فهذه الحسابات يجب المصادقة عليها من قبل مندوبي الحسابات وفي حالة عدم إعدادها طبقا للأوضاع المقررة يكون كل من الرئيس والقائمين بإدارتها ومديريها العاميين محل العقوبة المنصوص عليها في المادة 837 خامسا من القانون التجاري⁶، بالنسبة لتصرف مجرم آخر، ولكن ليس بسبب عدم التعيين وإنما فقط لعدم إعداد و/أو نشر هذه الحسابات، وحدد المشرع فقط شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة إذ تطبق

¹ بمقارنة الفقرة الأولى من المادة 44 المعدلة من القانون رقم 09-09 فإن الجمعيات العامة لشركة المسؤولية المحدودة تقوم بتعيين محافظ الحسابات، على خلاف الفقرة الرابعة من ذات المادة، لم تحدد الهيئة المكلفة بالتعيين، على أنه يتعين على المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن ذلك المبلغ، مما يسمح بتقصي إرادة المشرع في تخصيص العقوبة لشركة المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء فقط، مثلما سبق بيانه.

² المادة 564 الفقرة 3 ق.ت.ج.

³ المادة 828 ق.ت.ج.: "يعاقب ... رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها والذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات للشركة ...".

⁴ المادة 715 ثالثا الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.

⁵ تقوم في هذه الحالات المسؤولية المدنية للمدير لأنه إذا لم يتم تعيين محافظ الحسابات يكون قد خالف أحكاما قانونية، طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 26 ق.ت.ج.، إلا أنه يجب إثبات أركانها.

⁶ À titre de comparaison, la même infraction est prévue en droit français, v. art. L. 247-1, III C. com. fr.

بشأنها لجنة عدم تعيين محافظ الحسابات إلى جانب الجريمة السابقة، دون شركة المساهمة ذات مجلس المديرين. ويبقى بذلك موقف المشرع الجزائري غير متناسق، لأنه إذا فرض وجود محافظ للحسابات في شركات تجارية وطبق عليها عقوبات جزائية، فالأجدر أن يوسع من مجال تطبيقها على باقي الشركات بما أنها ملزمة كذلك بتعيينه، للتمكن من تفسير الأهداف التي يسعى إليها بضمان الرقابة في الشركات التجارية.

ويبقى الالتزام بتعيين محافظ الحسابات قائما مادام شكل الشركة يفرضه، أو بلغ رقم أعمالها مبلغا محددًا، كما تلزم باستخلاف محافظ الحسابات إذا انتهت عهدهم¹، أو توفي، أو استقال² أو تم رده³، كما يتعدى الالتزام إلى تنصيب مندوب الحسابات الثاني متى فرضه القانون⁴، مثلما سبق بيانه.

2- ضرورة احترام أحكام تعيين مندوب الحسابات في الشركات المراقبة

سبقت الإشارة إلى أن تعيين محافظ الحسابات في الشركات التجارية يخضع، عموما، إلى أحكام المادة 26 من القانون رقم 10-01 السابق ذكره، لاسيما شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة فيتم تعيينه فيها إما في جمعيات الشركاء⁵ أو بالاستشارة الكتابية⁶ متى أقرها القانون الأساسي لهذه الشركات⁷.

إلا أن المشرع لم يكتف بتلك الأحكام⁸، بل أصدر المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الذي يتضمن كليات تعيين محافظ الحسابات، والذي اشترط أن يتم بالارتكاز على دفتر شروط. وباستقراء هذه الأحكام فيلاحظ أنه لم يخصص شكل محدد من الشركاء بل هو قابل للتطبيق

¹ المادة 27 من القانون رقم 10-01، تبين أن مدة مهام محافظ الحسابات تدوم في الشركة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن الاستعانة به إلا بعد ثلاث سنوات من انتهاء العهدة الثانية، وبالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة المادة 12 المعدلة من الأمر رقم 05-05 السابق ذكره، يتم تعيينه لمدة ثلاث سنوات، أما شركة المساهمة فالمادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج، يتم تعيينهم لمدة ثلاث سنوات، وعلى سبيل المقارنة فالمادة 31 من القانون رقم 91-08 الملغى كانت تنص على مدة الوكالة، وحاليا يتعلق الأمر بعهدة محافظ الحسابات دليل على استبعاد المشرع نظام الوكالة، وفي هذا المعنى ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

² Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1998, p. 810 et dans ce sens, D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes*, Dr. soc. 2008, n° 459, p. 49.

³ هذه الحالة خاصة فقط بشركات المساهمة، وأنظر المادة 715 مكرر 8 ق.ت.ج. التي تجيز رفض محافظ الحسابات.

⁴ En ce sens, v. Paris, 19 novembre 1981, Gaz. Pal. 1982, I, p. 179.

⁵ Pour les règles spécifiques aux décisions des associés des sociétés en nom collectif et des sociétés en commandite simple en droit algérien, v. M. SALAH, op. cit., respectivement n° 479, p. 280 et n° 592, p. 337.

⁶ À titre de comparaison avec le droit français, v. art. L.221-9 C. com.fr. qui renvoie à l'art. L. 221-6 du même Code, et qui stipule que les associés peuvent s'exprimer en consultation écrite pour la prise de décision si les statuts le prévoient.

⁷ المادة 556 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

⁸ المادة 26 من القانون رقم 10-01.

على كافة الشركات عند إجراء عملية التعيين، بغض النظر عما إذا كان تعيينه إجبارياً أو لا¹. كما يبقى موقف المشرع متأثراً بشركة المساهمة، إذ أنه يستبعد أعمال أحكام هذا المرسوم بالنسبة لحالات التعيين عند تأسيس هذه الشركة². كما لا يتم الاستناد على هذه القواعد في حالة التعيين القضائي³، وفي هذه الحالة الأخيرة لا يحدد المشرع صلاحيات القاضي المختص، أي رئيس المحكمة الواقع في دائرة اختصاصها مقر الشركة، إلا أنه يحتمل أن يتضمن الأمر الاستعجالي الصادر عنه مجمل المسائل التي تنتج عن التعيين⁴.

وأساس ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 11-32 هو أن يتم اعتماد دفتر شروط كإجراء من الإجراءات التي تمهد لعملية التعيين التي تتم أثناء حياة الشركة، فعندما تقوم الشركة بإخضاع حساباتها لرقابة مندوب الحسابات أو عند استخلافه بآخر⁵، فنتم في مهلة وبكيفية ومضمون محدد ويترجم على أن محافظ الحسابات قبل بترشحه للمهمة، طبقاً للشروط والكيفيات التي تحددها الشركة المراقبة في حدود الأحكام القانونية للرقابة⁶. وبالمقابل، يسمح للشركة بأن يكون لها انتقاء أولي من مجموعة المهنيين المسجلين في الجدول المهني⁷، مما يسهل مبدئياً، مهمة التعيين، أي اتخاذ قرار بهذا الشأن.

ويرمي دفتر الشروط بالنسبة لمحافظ الحسابات التعريف بالشركة المقترح للتعين فيها، ليتمكن من الإحاطة بمعطيات عن الشركة وهيكلتها، وعن نتيجة نشاط محافظي الحسابات السابقين له، سواء في الشركة أو الشركات التابعة لها أو في حالة إدماج الحسابات⁸، بالإضافة إلى تحديد إطار وحجم مهمته بالنظر إلى الشركة لاسيما مضمونها⁹، أي التقارير التي يقوم بإعدادها بناء على مؤهلاته وإمكانياته المهنية والتقنية. كما يثبت قبول ترشحه بأن يستجيب لنموذج رسالة الترشيح المدرجة مع دفتر الشروط والتصريح الشرفي باستقلاليتته وعدم تواجده في حالة المنع أو التنافي من ممارسة مهامه. ولتقييم محافظ الحسابات لمهامه¹⁰، فترخص له

¹ المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

² المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، إذ تتأسس إما باللجوء العلني للادخار ويتم تعيين محافظ الحسابات من قبل الجمعية العامة التأسيسية طبقاً للمادة 600 ق.ت.ج، أما إذا كان التأسيس فورياً، فيعين في القانون الأساسي للشركة بالمادة 609 من ذات القانون.

³ المادة 15 الفقرة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁴ المادة 15 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁵ أما إذا تم تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهده، فلا تلزم الشركة بإعداد دفتر الشروط، طبقاً للمادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 السابق ذكره.

⁶ المادة 4 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁷ المادة 13 الفقرة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁸ المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، والملاحظ أن المشرع يستعمل مصطلح "...إدماج الحسابات..."، غير أنه بترجمتها إلى اللغة الفرنسية فيتعلق الأمر بالحسابات المدعمة، وهي مفاهيم مختلفة، طبقاً للقانون رقم 07-11 السابق ذكره.

⁹ كان المشرع، ضمن الأحكام السابقة يعطي صراحة لمندوب الحسابات الحرية في تحديد كيفيات ومدى مهمته، كتابةً، طبقاً للمادة 38 من القانون رقم 91-08 الملغى.

¹⁰ المادة 35 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01.

الشركة كتابة بالاطلاع على تلك الوثائق لإبداء رأيه حول ترشحه¹. ونتيجة لذلك، يمكنه أن يتقدم بعرض تقني ومالي لمدى ومدة مهامه للشركة بما يتفق من جهة والتزاماته القانونية والمهنية ومن جهة أخرى مدى تمكنه من الوفاء بالمطالب التي تحددها الشركة في دفتر الشروط² ضمن رسالة مرجعية³، والتي يعتمد عليها في تحديد الأتعاب المناسبة. ويضيف المشرع في هذا الشأن ضرورة مراعاة المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي، والتي تدرج ضمن دفتر الشروط التي يعتمد عليها في تحديد هذه الأتعاب⁴.

إلا أن دفتر الشروط يجب أن يتضمن زيادة على ما سبق توضيح مفاده ضرورة احترام مندوب الحسابات حالات التنافي والاستقلالية وعدم التواجد في حالة المنع، وغيرها. إلا هذه الأحكام القانونية لا يعفى منها محافظ الحسابات سواء تم النص عليها في دفتر الشروط أم لا، لأنها مرتبطة بالنظام الأساسي لمهنته.

ونتيجة لذلك، فيتم تقييم العروض المقدمة من قبل محافظي الحسابات المترشحين إلى الشركة، من طرف لجنة مشكلة لهذا الشأن بهدف تنقيط العروض التقنية⁵. إلا أنه يجب ملاحظة أن المشرع لا يحدد المقصود ولا تشكيلة ولا صلاحيات لجنة تقييم العروض التي تشكلها الشركة⁶. زيادة على ذلك، فيجب أن يتم ترشيح ثلاث أضعاف الحد الأدنى المزمع تعيينه، فإذا كان التعيين يتعلق بمحافظ واحد وجب ترشيح ثلاث محافظين، أما إذا تعلق الأمر بتعيين محافظين للحسابات، وجب ترشيح ست محافظين. وبعدها تنتهي لجنة تقييم العروض من عملها تعرض النتائج التي استقرت العروض عندها لجهاز التسيير الذي يعمل على التعيين بقصد استكمال باقي إجراءات التعيين.

إلا بعض التساؤلات تطرح بصدد هذه الإجراءات التي فرضها المشرع، فبالنسبة لهذه الإجراءات، كيف يمكن الوفاء بها في إطار شركات هيكلتها بسيطة، أو أن تعيينه فيها يكون اختياريا. كما أنه لا يحدد مصير التعيين الذي تقوم به الشركة بإهمال هذه الإجراءات، وما هو الأمر إذا اختار الجهاز المؤهل باتخاذ قرار لتعيين مندوبا للحسابات ليس من بين المرشحين من قبل الهيئة الإدارية، فهل يجب أن يجب اللجوء في هذه الحالة إلى التعيين القضائي؟

باستقراء هذه الأحكام يظهر أن المشرع تأثر إلى حد كبير بالإجراءات المتبعة في إطار الصفقات العمومية، إذ يظهر أن إرادته في ضمان تأطير هذه العملية بموضوعية، وتفاذي كل تأثير سلبي من الهيئة الإدارية في العمل على تحقيق تعيين مندوب الحسابات. بالإضافة إلى التعجيل في هذه العملية إذ يحدد مهلة الشهر لإقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، المنتهية مهامه في الشركة لمباشرة هذه الإجراءات.

¹ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، وفي هذا الإطار يكون محافظ الحسابات ومساعدوه ملزمون بالمحافظة على السر المهني، طبقا للمادة 6 من ذات المرسوم. وطالع إلى الجزء من هذه الرسالة إلى جنحة إقضاء السر المهني.

² المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

³ يظهر مصطلح الرسالة المرجعية في المادة 35 من القانون رقم 10-01، إلا أنه لا يستعمل نفس المصطلح في الأحكام التنظيمية، غير أنها متضمنة في ملف ترشحه مع دفتر الشروط.

⁴ المادة 37 من القانون رقم 10-01 والمادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁵ المادة 13 الفقرتين الأولى والثانية من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁶ يبدو أن المشرع اعتمد هذه الأحكام متأثرا بالقواعد المتعلقة بالصفقات العمومية، لاسيما دراسة وتقييم العروض.

وللإجابة على تلك التساؤلات فيجب الرجوع إلى أحكام الشركات التجارية، فالجمعية العامة للشركاء هي الهيئة السيدة في الشركة والتي تتخذ القرارات المهمة فيها¹. أما إذا تحقق التعيين من غير المرشحين من قبل الهيئة الإدارية، فيجعل قرارها معيباً، لمخالفة إجراء الانتقاء الأولي بناء على دفتر الشروط، بالرغم من أن المشرع لم يفرض إلزامية تقيدها بتلك العروض بل هي إجراءات يجب على الهيئة الإدارية استكمالها في سبيل تحقيق التعيين من بين المترشحين. كما أنه في حالة فشل المشاورات لأي سبب كان أو لم تتمكن الجمعية العامة تعيين محافظ الحسابات، فيفتح طريق التعيين القضائي²، أي أنه إذا لم تكن العروض مجدية أو أن الجمعية لم ترض بتلك العروض أو بالمرشحين، وتجاوزا لكل هذه الإجراءات منح إلى ممثل الشركة سلطة طلب التعيين القضائي، فقط لكي لا تقوم مسؤوليته³، ويبقى فراغا فيما يخص بطريقة تحديد أتعابه ضمن العرض.

وإن تفسير موقف المشرع من هذه الإجراءات، متى تم الوفاء بها، يهدف من جهة لحمل الشركات على التعجيل بتعيين محافظ الحسابات استكمالاً لبنائها الهيكلي، ومن جهة أخرى لضمان استقلاليتها عن الشركة المراقبة، لاسيما عدم الخضوع للهيئة الإدارية التي اقترحتة، تأكيداً لموضوعيته وحياده. إلا أنه بالمقابل فلا يجب أن يشكل عائقاً لممارسة الجمعية العامة لصلاحياتها في اختيار مندوب الحسابات. لذا، لا يجب أن يتعدى اعتبار دفتر الشروط بأنه بمثابة تعهد محافظ الحسابات بالقيام بالمهام متى قبلتها الهيئة المختصة باتخاذ هذا القرار بناء على الشروط الواردة فيه. ومن ثم، فلا يبقى لمحافظ الحسابات عند اختياره إلا قبول المهام على أن يتم ذلك كتابة⁴. وبعد استكمال هذا الإجراء فتقوم الجمعيات العامة للشركات باتخاذ قرار التعيين. إلا أنه ما هي الجمعية المختصة لذلك؟

فبالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة تتولى الجمعية العامة اتخاذ قرار التعيين⁵، ولكن لم يحدد المشرع الجزائري على مثال نظيره الفرنسي⁶ أي جمعية من جمعيات الشركاء التي تقوم به، هل هي الجمعية العامة العادية أو الجمعية العامة غير العادية؟

سبقت الإشارة إلى أن جمعيات الشركاء تعد الهيئة السيدة في الشركات التجارية، وبالاعتماد على أحكام القانون التجاري، فالجمعية العامة غير العادية مكلفة بتعديل القانون الأساسي للشركة⁷، أي اتخاذ القرارات الجوهرية والمتعلقة بحياة ومصير الشركة، وعملية تعيين محافظ الحسابات لا ترقى إلى تلك الدرجة. لهذا، فالأصل أن تختص الجمعية

¹ ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

² المادة 15 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

³ وهو ما يطلق عليه بواجب العمل على هذا التعيين.

⁴ المادة 26 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01.

⁵ المادة 12 الفقرة الأولى من القانون رقم 05-05، وتم تعديلها هذه المادة بالمادة 44 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر. 31 ديسمبر 2009، عدد 78، ص. 3، ثم ولما هي عليه حالياً، بالمادة 66 من القانون رقم 10-13 السابق ذكرهم.

⁶ V. art. L. 223-38 al. 1^{er} C. com. fr. pour la société à responsabilité limitée et concernant la société anonyme, art. L. 225-228 du même Code.

Art. L. 223-30 C. com. fr.

⁷ المادة 586 ق.ت.ج.

العامة العادية لأنه من بين صلاحياتها المتعلقة بالسير العادي للشركة، كما أن أغلب التعيينات المتعلقة بالهيئات الأساسية للشركة تعهد إليها¹. ويشترط لصحة اتخاذ القرارات في شركة المسؤولية المحدودة موافقة شريك واحد أو أكثر من الشركاء الذين يمثلون أكثر من نصف رأسمال الشركة، كما يجوز اعتماد الاستشارات الكتابية في اتخاذ هذه القرارات متى اشترط ذلك في القانون الأساسي للشركة² بإتباع إجراءات التعيين وخصوص الانتقاء الأولي بناء على دفتر الشروط. فإذا لم تتوافر الأغلبية في المداولة الأولى وجب دعوة الشركاء أو استشارتهم مرة ثانية حسب الأحوال وتصدر القرارات بأغلبية الأصوات مهما كان مقدار رأس المال الممثل، ما لم يقرر القانون الأساسي للشركة شروطاً أخرى.

ولم يكف المشرع الجزائري، بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة، بالنص على أن الجمعية العامة هي المختصة، بل أضاف بأن كليات تعيين محافظ أو محافظي الحسابات يخضع لتلك الأحكام المطبقة على شركات الأسهم كما هو محدد في التشريع والتنظيم المعمول بها³. فتحتاج هذه الإحالة إلى العديد من الملاحظات:

تختلف شركة المساهمة وشروط صحة مداولاتها عن شروط صحة المداولات الخاصة بشركة المسؤولية المحدودة، فالجمعية العامة العادية للمساهمين تشترط نصاباً لصحة مداولاتها، وأغلبية لاتخاذ قراراتها⁴ بل وتجهل طريقة اتخاذ القرارات عن طريق الاستشارة الكتابية. كما أنه يتم تعيين مندوب الحسابات في هذه الشركة في قانونها الأساسي عند التأسيس الفوري، وفي الجمعية العامة التأسيسية في حالة التأسيس بالجوء العلني للاذخار⁵.

زيادة على ذلك، فيشكل وضع الشريك الوحيد في شركة المسؤولية المحدودة، عائقاً لأنه يجوز لها أن تؤسس بشخص وحيد بخلاف شركة المساهمة⁶، فيمارس هذا الشريك السلطات المخولة لجمعية الشركاء بمقتضى أحكام الفصل الثاني من الباب الأول والمنصوص

¹ ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، محاضرات الماجستير السابق ذكرها: "... وتتولى جمعيات الشركاء تعيين الهيئات الإدارية والرقابية للشركة..."

Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 68, p. 23 : « la loi donne compétence à l'assemblée ordinaire ... ».

² في حالة ما إذا نص القانون الأساسي للشركة، المادة 580 الفقرة الثانية ق.ت.ج. Art. L. 223-27 C. com.fr.

³ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006، المحدد لكليات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة والسالف الذكر، والذي يبقى ساري المفعول لأن أحكام المادة 12 من القانون رقم 05-05 لم يتم إلغاؤها بل عدلت بالقانون رقم 09-09 والذي عدلها بالقانون رقم 10-13 السابق ذكرهم.

⁴ المادة 675 ق.ت.ج.

⁵ المادة 600 الفقرة 2 ق.ت.ج.، غير أن الأمر يتعلق بالمؤسسين وليس مدراء شركة المساهمة، أنظر الجزء المخصص لتحديد الأشخاص محل المتابعة.

⁶ المادة 564 الفقرة الأولى ق.ت.ج.، أما لتأسيس شركة المساهمة يجب ألا يقل عدد الشركاء عن سبعة، طبقاً للمادة 529 الفقرة 2 من ذات القانون.

Le droit français, permet la constitution de société par actions simplifiée, v. art. L. 227-1 C. com. fr., elle peut être instituée par une ou plusieurs personnes qui ne supportent les pertes qu'à concurrence de leurs apports. Lorsque cette société ne comporte qu'une seule personne, celle-ci est dénommée "associé unique". et pour la désignation du commissaire aux comptes, v. art. R. 227-1 du même Code.

عليها في الكتاب الخامس للقانون التجاري، أي القواعد القانونية الخاصة بشركة المسؤولية المحدودة¹.

إن عدم التنسيق في تحديد المبادئ المطبقة على الشركات التجارية يخلق نوعاً من التناقض وعدم تجانس أحكامه. إذ يستخلص مما سبق، أنه في إطار الجمعيات في شركات المسؤولية المحدودة نميز بين انعقادها لتعيين مندوب الحسابات وتخضع في هذه الحالة إلى أحكام شركة المساهمة، وانعقادها لاتخاذ باقي القرارات المتعلقة بسيرها العادي ويطبق بشأنها الأحكام الخاصة بها. فهذه الوضعية غير منطقية. فكان على المشرع أن ينص في القانون التجاري على أنه يتم تعيينه في الجمعيات العامة لهذه الشركات، ولا يقوم بالإحالة إلى أحكام شركات المساهمة، وبذلك تسري النصوص المتعلقة بجمعيات الشركاء لهذه الشركة²، ما لم يكن الأمر يتعلق بالمؤسسة ذات الشخص الواحد³، لأنه من واجب المسير أو المسيرين إذا تعدوا العمل على التعيين و تعود للشريك الوحيد سلطة اتخاذ القرار، ولا يمكنه التنصل من المسؤولية إذا اغفل الوفاء بهذا الالتزام. أما شركة التوصية بالأسهم، فتعتبر الجمعية العامة العادية مختصة بتعيين محافظ الحسابات ولقد نص المشرع صراحة على ذلك⁴.

وما يجب الإشارة إليه، أن الجمعيات العامة يتم استدعاؤها للانعقاد مبدئياً من طرف ممثل الشركة، وهو مسيرها بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة، سواء تعلق الأمر بالمتعددة الشركاء⁵، أو شركة المسؤولية المحدودة وذات الشخص الواحد، فالترام المسير بالعمل على تعيين مندوب الحسابات يبقى قائماً لامتداد الالتزام بالتعيين إلى هذا النوع من الشركات متى تحقق شرطه. ويتوجب عليه، في هذه الحالة، أن يطلب من الشريك الوحيد تعيين أحد مندوبي الحسابات الذي يقترحهم عليه.

وإذا امتنع الشريك الوحيد فلا يمكن القول بقيام مسؤولية المدير، وبالرغم من ذلك، وحتى يتخلص من كل المتابعة يمكنه طلب التعيين بأمر من رئيس المحكمة المختصة والواقعة في مقر اختصاصها الشركة⁶، ذلك أن المشرع لم يحدد من يتولى ذلك في أحكامها الخاصة⁷،

¹ المواد من 564 إلى 591 ق.ت.ج.

² المادة 582 ق.ت.ج.

³ المادة 564 ق.ت.ج.

⁴ المادة 715 ثالثاً 3 ق.ت.ج.

⁵ المادة 580 الفقرة 3 ق.ت.ج.

⁶ إذا لم يتم تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة، أو في حالة وجود مانع أو رفض مندوب الحسابات للمهام في الشركة، يمكن اللجوء إلى القضاء لطلب تعيينه أو استبداله بموجب أمر من رئيس المحكمة المختصة، وهو طريق الآخر لتعيين محافظ الحسابات من قبل القضاء، إذ يهدف أساساً إلى ضمان الوفاء بالالتزام القانوني، إلى جانب ذلك السير العادي للشخص المعنوي. وما يجب التأكيد عليه أن هذه الأحكام خاصة بشركة المساهمة، طبقاً للمادة 715 مكرر 4 الفقرة 7 ق.ت.ج. إلا أنه حالياً وطبقاً للمادة 15 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، لا يفسر موقف المشرع بل يبقى غير واضح إذ يجبل إلى أحكام هذه الشركة، لئتم تطبيقها على كل مؤسسة أو الهيئة المكلفة بالتعيين مما يسمح بمد أعمال أحكامها إلى كافة الشركات، وإن كان بمكان المشرع تبسيط موقفه، بجواز لجوء الشركة إلى التعيين القضائي.

⁷ المادة 12 الفقرة 2 من القانون رقم 05-05 المذكور أعلاه (قبل تعديلها)، وبعد تعديلها بالمادة 44 الفقرة 2 المعدلة من القانون رقم 09-09.

فالأولى أن يقوم ممثلها بذلك¹. أما إذا كان الشريك الوحيد هو مديرها، فيتخذ الالتزام بتعيين محافظ الحسابات صورة واضحة في هذه الحالة، ويكون مجبرا على تعيين مندوب الحسابات لشركته، ولا مجال إلى اللجوء إلى التعيين القضائي.

أما شركة المساهمة فيتم العمل على استدعاء المساهمين أصلا من قبل الهيئة الإدارية وممثلها الشرعي²، فإذا تعلق الأمر بشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة فيقع هذا الالتزام على رئيسها والقائمين بإدارتها³، و المدير العام⁴. غير أن هذا الأخير غير مشمول بالعقوبة الجزائية، على عكس سابقه. أما شركة المساهمة ذات مجلس المديرين ومجلس المراقبة، فلم ينص المشرع على أحكام جزائية خاصة بها، مما تستبعد المتابعة الجزائية في هذه الشركة⁵.

ويتوجب على ممثل الشركة العمل على انعقاد جمعيات الشركاء أو المساهمين ويفرض عليه احترام العديد من الأحكام القانونية المتعلقة بكيفية توجيه الاستدعاء ومواعيده، وفي حالة الإخلال بهذه الأحكام يكون عرضة للعقوبات الجزائية.

إلا أن جانبا منعزلا من الفقه يرى⁶ بأنه إذا كان تعيين محافظ الحسابات اختياريا، واعتمدت الشركة تعيينه، سواء بقرار من جمعية الشركاء أو في القانون الأساسي، وأغفل الالتزام هذا، يكون مقترفا للجنحة، فهذا الموقف يحتاج إلى الوقوف عنده بالنظر، لأن الجنحة لا تقوم إلا بمخالفة الركن الشرعي، وليس بمخالفة أحكام عقد الشركة، أو قرارات الجمعيات، لأنها تنشأ بسببها فقط المسؤولية المدنية، ولا يجب أن تتعدى الرغبة في إيقاع العقاب على المنطق القانوني. ولا شك أنه يجوز للشركة أن تقرر في قانونها الأساسي تعيين محافظا للحسابات أو أكثر، غير أن المسؤولية الجزائية للمدير وفي حدود ركن الشرعية، لا تقوم إلا إذا أهمل كل تعيين لمحافظ الحسابات، وتتم متابعته جزائيا. أما إذا تعلق الأمر بإهمال تعيين مندوب الحسابات الثاني، والذي يكون بمحض إرادته الشركة، فلا تنشأ عنه إلا مسؤوليته المدنية لمخالفته الأحكام الاتفاقية للشركة.

¹ تتناسق هذه الأحكام مع الأحكام العامة، لأنها تكملها، إذ أن المشرع يبين أن طلب التعيين القضائي يكون من قبل ممثلها، طبقا للمادة 15 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11-32. غير أنه ما يؤخذ على هذا الموقف أنه لم يوسع من فئة الأشخاص الذي يجوز لهم طلب التعيين القضائي.

² الفقرة الأولى من المادة 676 ق.ت.ج.

³ المادة 815 ق.ت.ج.

⁴ المادة 639 ق.ت.ج.

⁵ يتم استدعاء جمعية الشركاء من قبل مجلس المديرين أصلا، لأنه الهيئة المختصة بذلك طبقا للمادتين 676 و 815 ق.ت.ج.

⁶ F. SALOMON , op. cit., n° 3, p. 6.

ثانياً: عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات بالرغم من إلزاميته

يقصد بالالتزام بتعيين مندوب الحسابات أن تسعى الشركة في إسهامه للقيام بالرقابة الشرعية على حساباتها، وطبيعة هذا الالتزام أصلاً هو القيام بعمل، في حدود الالتزام بالوسيلة¹، غير أن المسؤولية الجزائية تتعدى طبيعة مسؤولية الجاني، متى توافرت أركانها.

أما إذا امتنع مدير الشركة عن العمل على تعيين مندوب الحسابات باتخاذ موقفاً سلبياً ومعارضاً، فيكون محل المتابعة، لأن السلوك الواجب الإتيان به هو سلوك إيجابي بإقدامه بالوفاء بالالتزام المفروض عليه والذي كان في وسعه، وما يفرضه عليه من الحيطة واليقظة. ولا بد من التسليم بمسؤولية الممتنع عند إخلاله بالالتزام إيجابياً يفرضه القانون بنص محدد تقوم بفعله مسؤوليته، لأنه بإهماله يمس بحق للمعتدى عليه².

وتكون نتيجة إهمال التعيين هو حرمان الشركة من رقابة شرعية وإلزامية مختصة وتقنية بكل حياد وموضوعية، لإفادتها بوضعيتها المالية الحقيقية. وهذا الموقف يعادل تدخل الجاني بفعل نشاط إيجابي لمنع وقوع النتيجة مادام الامتناع في حد ذاته يؤدي لحدوثها، للاتفاق بين السلوك الإيجابي والسلبي في السببية والنتيجة. لذا، فعدم العمل على تعيين مندوب الحسابات يعني إهمال مدير الشركة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتعيينه، سواء بالإمساك عن القيام بأي عمل، أو اللجوء إلى أي تصرف أو نشاط لا يؤدي إلى التعيين المفروض³، فإرادة الجاني يكون متجهة أصلاً لاستعمال كل الوسائل لتفادي تلك النتيجة ومتى لم تتحقق فيتعرض للمساءلة الجزائية.

1- المقصود بعدم العمل على التعيين الإلزامي لمندوب الحسابات

إذا كانت جمعية الشركاء هي المختصة باتخاذ قرار تعيين مندوب الحسابات، فيقصد بعدم العمل على تعيين محافظ الحسابات عدم استدعائها من أجل هذا الغرض، أو دعوتها للانعقاد دون تسجيل مشروع قرار يقضي بترشيح عدد كافي من محافظي الحسابات في جدول أعمالها⁴، فيكون له نفس النتيجة، أي لم يتم العمل على تعيينه. وبمباشرة تصرفات من شأنها منع والحيلولة دون تعيينه يكون لها نفس الأثر مادام تمنع تعيين محافظ الحسابات، لأن العمل على تحقيق هذا الالتزام يجب احترام كل الإجراءات التي تؤدي إلى تعيينه. ومن ثم، يجب تبرئة ذمة المدير الملزم بالعمل على التعيين والذي وفي جميع الإجراءات وهذا حتى إذا لم يحصل هذا

¹ الملاحظ أن المشرع حالياً يفرض على ممثل الشركة العمل على تعيين محافظ الحسابات، كما أنه يمنحه سلطة طلب التعيين القضائي مما يوسع من سلطاته، ويؤدي بهذا الالتزام إلى أنه التزام بتحقيق نتيجة، طبقاً للمادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

En droit français, v. art. L. 823-1 C. com. fr. Et en ce sens, v. Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 88, p. 73.

² ح.إ. الخليلي، مسؤولية الممتنع المدنية والجنائية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1979، ص. 131.

³ La jurisprudence française considère que l'obstacle peut être aussi positif que négatif dans la commission du délit d'entrave aux fonctions de commissaire aux comptes, C. A. Reims, 27 mai 2009, Rev. soc. 2010, I, n° 12, p. 37.

⁴ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1998, p. 810 et J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 909, p. 714.

التعيين لأنه ليس متوقفا على إرادته. وخلافا لذلك، فالقيام بنشاط ايجابي لا يتضمن السعي وراء التعيين بل التعرض له بأي إجراء آخر سلوك خيالي فيعتبر صاحبه مقترفا للجنة¹، وحتى يكون المدير في منأى من المتابعة الجزائية يجب عليه العمل الجاد للتوصل إلى النتيجة المبتغاة قانونا².

وما تجدر ملاحظته، أن تعيين محافظ الحسابات بدون تدخل من المدير لا يقيم تلقائيا الجنة³، بل يمكن ذلك في حالة رده وتعويضه بآخر بأمر قضائي، فلا يتحمل أية مسؤولية. هذا إلى جانب إمكانية طلب التعيين القضائي من قبل المساهم⁴، وإذا كانت الشركة تلجأ علنيا للادخار فيمكن لكل شخص معني يقدم هذا الطلب⁵ بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها⁶، أو مسيريتها إلى جانب أحد شركاء شركة المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء⁷.

إن طبيعة التزام المدير هو التزام بالعمل على التعيين، ولكن ليس من صلاحياته اتخاذ قرار التعيين، بل من صلاحيات الجمعية العامة. والعمل على التعيين لا يخلو من اختيار وترشيح ضعف عدد مندوبي الحسابات الواجب تعيينهم ضمن احترام دفتر شروط وتمكين كل

¹ En ce sens, v. Trib. corr. Lyon, 7 juillet 1971, cité par J. MESTRE, D. VELARDOCHIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 1219, p. 534.

² يعتبر اللجوء إلى القضاء طريق آخر لتعيين مندوب الحسابات أو استخلافه بسبب رد مندوب الحسابات المعين من قبل جمعية الشركاء وعدم عرقلة نشاطها إلى غاية استخلافه من قبل الشركاء. ففي إطار شركة المساهمة، يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة بإتباع نفس الإجراءات المقررة لرفع دعوى الشركة، طبقا للمادتين 715 مكرر 7 و 715 مكرر 8 ق.ن.ج.، أما المشرع الفرنسي فقد سمح للمساهم أو المساهمين المالكين على الأقل 5% إلى جانب ذلك لجنة المؤسسة أو وكيل الجمهورية أو هيئة سوق المال بالنسبة للشركات التي تلجأ للادخار، زيادة على بعض الهيئات الأخرى، وتبعاً لذلك يتم تعيين محافظ للحسابات قضاء، إلى غاية استخلافه بقرار من الشركاء. ويستخلص من ذلك أن التعيين القضائي لا يهدف إلى الحل محل هيئات الشركة، إنما يرمي استثنائيا من جهة إلى ضمان السير العادي للشركة عند توافر حالات الرد، وهو الأمر عند حماية الأقلية ضد تعسف الشركاء الحاملين لأغلب الحصص في الشركة. ويبقى الأصل يؤول إلى الشركاء في إطار الجمعيات العامة، وبالنسبة لنظام تعيين محافظ الحسابات وكيفياته وشروطه عملية رد محافظ الحسابات، أنظر خصوصا ف. زراوي صالح، محاضرات نظم المؤسسات، السابق ذكرها.

En droit français, v. arts. L. 823-6 al. 3 et L. 225-230 C. com. fr. et Y. GUYON, op. cit., n° 363, p. 388 et Ph. MERLE, op. cit., n° 503, p. 537.

³ B.-H. DUMORTIER, op.cit., n° 16, p. 6 : « le recours à une désignation judiciaire est prévu comme une simple faculté ouverte à tout actionnaire » et contra F. SALOMON, op. cit., n° 5, p. 6 : « la désignation par voie de justice du commissaire aux comptes à la demande d'un associé ne saurait effacer la carence du dirigeant , punissable en ce cas » .

⁴ المادة 715 مكرر 4 الفقرة 7 ق.ت.ج.

Concernant le droit français, v. art. L. 223-35 C.com.fr. Et dans le même sens C.A. Paris, 24 mai 2002, Rev. soc. 2002, p. 765, note Y. Guyon.

⁵ P. BEZARD, la loi : « sécurité et transparence du marché financier » et COB : Le nouveau visage de le COB, RIDC. 1989, n° 4, p. 940. (la COB devenue aujourd'hui AMF : Autorité des marchés financiers).

⁶ المادة 715 مكرر 4 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.

⁷ المادة 5 الفقرة 2 من القانون رقم 05-05.

مترشح من تحديد وضعيته اتجاه الشركة¹، واقتراح عدد كافي من المترشحين لهذه الوظيفة² للشركاء وإعداد جدول الأعمال يتضمن مشروع قرار في هذا الصدد، ثم تحديد تاريخ لعقد الجمعية واستدعائها، ويقوم المدير بالعمل عند انعقادها بالتطرق إلى البنود الواردة في جدول الأعمال ومشاريع القرارات المقترحة للتصويت، كما أنه يضع تحت تصرف الشركاء مختلف الوثائق التي تمكنهم من إبداء رأي فيها حتى يتمكن كل شريك من أن يتخذ موقفا حسب ما يراه مناسباً، وبالتصويت على قرار التعيين يجب تبليغ المحافظ الذي وقع الاختيار عليه بهذه المهمة³، وبعد قبوله لها يتم تنصيبه، وهنا يمكن القول أن مدير الشركة قد حقق الهدف من العمل على تعيين مندوب الحسابات، وهي الصورة المثالية.

يستخلص مما سبق أنه يجب على مدير الشركة دعوة الجمعية العامة للانعقاد⁴، وإذا تهاون في استدعاء جمعية لتعيين محافظ للحسابات يكون مقترفاً للجنحة، لذا، عليه احترام الشروط والأجال المخصصة بحسب شكل كل شركة، مع ضرورة قيده في جدول الأعمال⁵.

وعليه، يفرض على مدير شركة المسؤولية المحدودة أن يحترم أجل توجيه استدعاء الشركاء في ظرف خمسة عشر يوماً على الأقل قبل انعقاد الجمعية بكتاب موسى عليه بالوصول مع ضرورة بيان جدول الأعمال⁶، وفي حالة مخالفة أحكام الاستدعاء يمكن متابعة المدير عن تصرفاته والمعاقب عليها جزائياً⁷. إلا أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 585 ثالثاً من القانون التجاري، فيحق لكل شريك الإطلاع أو أخذ نسخة خلال الخمسة عشر يوماً السابقة لانعقاد كل جمعية، من نص القرارات المعروضة وتقرير إدارة الشركة، وعند الاقتضاء تقرير مندوب الحسابات، أي أنه في نفس المهلة المخصصة للاستدعاء يمنح لهم حق الإطلاع. غير أنه لا يجب اعتماد مفهوم الاستدعاء بالإرسال، إنما بالعلم بالوصول، لأنه يجب العلم بتاريخ انعقاد الجمعية كآخر أجل قبل الخمسة عشر يوماً من تاريخها، وتخصص هذه المهلة لممارسة الشريك حقه في الإعلام، لتتمكن الجمعية من الانعقاد.

وإذا لم تحترم هذه المهلة، فإن المشرع لا يبين مصير هذه الجمعية وبالأخص القرارات التي اعتمدت أثناءها، ولكن المؤكد أن انعقاد جمعية الشركاء مشوب بعيب، والقرارات المتخذة

¹ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، إذ ترخص الشركة لمحافظ الحسابات كتابة ليتمكن من الإطلاع على مجموعة من الوثائق التي توفر له معلومات أولية عن مدى إمكانية ترشيحه ليقدم تبعاً لذلك عرضاً تدرسه لجنة تقييم العروض.

² المادة 13 الفقرة الأخيرة من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

³ تفرض النصوص الحالية واجب ترشيح أكثر من محافظ للحسابات، فلا يقصد به مندوب الحسابات الإضافي، علماً بأن التشريع الجزائري يجهل مفهوم مندوب الحسابات الإضافي أو الاحتياطي، وهذا حتى لا ترفع جلسة جمعية الشركاء إلا بحصول التعيين اللازم.

⁴ يعتبر إهمال دعوة الشركاء لعقد الجمعية العامة العادية التي تبت في الحسابات السنوية وتصادق عليها لجنة معاقب عليها بالمادتين 801 و802 ق.ت.ج. بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة، أما شركة المساهمة حسب المادتين 815 و816 من نفس القانون.

⁵ F. SALOMON, op. cit., n° 6, p. 6.

⁶ المادة 580 الفقرة الثالثة ق.ت.ج.

⁷ تنص المادة 801 ق.ت.ج.: يعاقب ... المسيرين الذين لم يوجهوا في أجل خمسة عشر يوماً قبل تاريخ انعقاد الجمعية، إلى الشركاء ... نص القرارات المقترحة ...".

تكون قابلة للإبطال لعدم صحة الإجراءات، ولكل من له مصلحة أن يطلب إلغائها¹، وقد يكون مدير الشركة عرضة للمتابعة الجزائية على أساس جنحة إهمال استدعاء الجمعية في الآجال القانونية.

أما شركة المساهمة فيجبر الهيئة الإدارية بتبليغ المساهمين وأن يضعوا تحت تصرفهم قبل ثلاثين يوما من انعقاد الجمعية الوثائق الضرورية لتمكينهم من إبداء الرأي فيما يخص مشاريع القرارات المعروضة على الجمعية. ومن ثم، يجب أن تكون الآجال المقررة للاستدعاء أطول من المهلة المخصصة لاطلاعهم على تلك المستندات، وفعلا يلزم المدراء بإرسال الاستدعاء، ووصول العلم بانعقاد الجمعية إلى المساهمين قبل خمسة وثلاثين يوما على الأقل من التاريخ المحدد لها، تحت طائلة العقوبات المقررة في المادة 817 من القانون التجاري².

وعليه، فقد فرض المشرع على مدير الشركة استدعاء جمعية الشركاء مع واجب احترام مواعيد محددة، تحت طائلة العقوبات المقررة، لكنه غير كافي لاستبعاد المتابعة على أساس عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات، بل يجب أن يتم تحديد بند في جدول الأعمال³ يقضي بترشيح أحد المسجلين في الجدول الغرفة الوطنية ومن المهنيين الممكن قيامهم بالرقابة الشرعية على حساباتها⁴.

ويتضمن الاستدعاء تحديد تاريخ الجمعية العامة العادية وطبيعة القرارات المتخذة فيها، أي نصوص مشاريع القرارات، وفيما يتعلق بالقرار الخاص باختيار مندوب الحسابات، فيجب أن تتضمن الرسالة المرجعية والعرض الذي تم اقتراحه على أساسه، إذ يبين تحديد هويته إذا كان شخصا طبيعيا، أو البيانات التي تعرف بشركة محافظي الحسابات متى تعلق الأمر بالشخص المعنوي⁵. وفيما يخص شركة المساهمة، فالأحكام القانونية الخاصة بها تبين أنه يتم تعيينه لعهددة ثلاث سنوات، وتستمر إلى غاية إقفال حسابات السنة الثالثة⁶. وللإشارة، فعند انتهاء مهامه يقترح على الجمعية العامة بعدم تجديد مهامه والتي يجب عليها سماعه⁷.

ولا مانع في شركة المسؤولية المحدودة من تجديد عهددة محافظ الحسابات، ولكن يجب تحديد الأساس القانوني، لأن الأحكام الخاصة بهذه الشركة لا تشير إلى عملية التجديد لا بالمنع

¹ المادة 584 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.

² المادة 817 ق.ت.ج.، وقرنها مع المادة 816 من نفس القانون.

³ En droit français, la désignation du commissaire aux comptes doit être proposée par un projet de résolution émanant du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, voire des actionnaires, selon les arts. L. 225-105 C. com. fr. En ce sens v. B. BOULOC, *le renforcement de l'efficacité des contrôles effectués par les commissaires aux comptes*, Rev. soc. 2003, p. 808.

⁴ يمكن أن يتعلق الأمر، إلى جانب عملية التعيين، إما تجديد عهددة المحافظ الذي يمارس الرقابة، أو تعيين آخر متى استدعى الأمر ذلك، أو استبداله.

⁵ المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁶ المادتين 715 مكرر 4 الفقرة الأولى و 715 مكرر 7 الفقرة الأولى ق.ت.ج.، وتتفق هذه الأحكام مع الأحكام التنظيمية لاسيما المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 السابق ذكره.

⁷ المادة 715 مكرر 5 ق.ت.ج.

ولا بالجواز. ومن ثم، يجب الرجوع إلى الأحكام العامة، ويقصد بذلك، المادة 27 من القانون رقم 10-01 السابق ذكره، التي تجيز تجديد عهده مرة واحدة¹. وبالمقابل، يحيل المشرع بمقتضى المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 السابق الإشارة إليه، إلى الأحكام الخاصة بشركة المساهمة، فمن هذا المنظور تعتبر هذه الأخيرة من قبيل الزيادات التشريعية التي يمكن سد مضمونها بالرجوع فقط إلى الأحكام العامة المطبقة على مندوبي الحسابات، وهذه الشركة.

كما أن اطلاع الشركاء والمساهمين على وثائق الشركة وبالخصوص مشاريع القرارات وفي المهل المخصصة، يكون متضمنا في مفهوم العمل على تعيين محافظ الحسابات، فإذا لم تتعد جمعية تماما، يعتبر المدير مرتكبا للجنحة، وهو الأمر نفسه بالنسبة لانعدام استدعاء الشريك أو المساهم إلى الجمعية، أو عدم تقييد مشروع قرار في جدول أعمال الجمعية يقضي باقتراح محافظ الحسابات للتعيين.

إن مهمة المدراء لا تتوقف عند هذا الحد، بل لا بد لهم السعي إلى الانعقاد الفعلي والصحيح للجمعية، وإذا لم يكتمل النصاب في الدعوة الأولى أو لم تتحقق الأغلبية، يجب اللجوء إلى دعوة للشركاء والمساهمين إلى عقد جلسة ثانية بدعوة أخرى. فإذا تم التعيين يجب إتباع آخر الإجراءات المتمثلة في تبليغ محافظ الحسابات بهذا التعيين وإعلامه بمهامه، ويجب عليه في حالة قبولها أن يعبر عن ذلك كتابة²، سواء بمقتضى رسالة موصى عليها بالوصول توجه إلى الشركة، أو بتوقيعه على محضر الجمعية العامة التي قررت تعيينه، ويجب أن يليها إجباريا عبارة " مطابق لقبول وظيفة محافظ الحسابات" وتاريخ ذلك في أجل ثمانية أيام بعد تاريخ استلام تبليغ تعيينه³.

ويفرض عليه تبليغ لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في أجل أقصاه خمسة عشر يوما برسالة موصى عليها بالوصول بهذا التعيين، وهو ما كانت تفرضه الأحكام السابقة والاجتهادات المهنية وكان يوجه آنذاك إلى النقابة المهنية، وبذلك ويكون مبدئيا

عمل على تعيين محافظ الحسابات⁴. ولكن التساؤل الذي يطرح متى يقترن واجب التعيين مع واجب العمل على ذلك عبر مراحل حياة الشركة؟

¹ وهو ما تبينه المادتين 8 و 11 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

² بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة، المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المذكور سابقا، أما شركة المساهمة لا يوجد أحكام خاصة، فتطبق الأحكام العامة التي تفرض القبول كتابة بحكم المادة 26 من القانون رقم 10-01، مع ضرورة مقارنة النص باللغة العربية وترجمته إلى الفرنسية، وفي نفس السياق المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32. Art. R. 823-1 C. com.fr.

³ المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 وتفرض أن يكون ذلك كتابة (وقرن مع الأحكام السابقة المادة 12 من المرسوم رقم 96-136)، وهي نفس المهلة في القانون الفرنسي، وأنظر الهامش السابق.

⁴ المادة 30 من القانون رقم 10-01، أما سابقا فكانت المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 كانت المهلة للتبليغ عن التعيين هي عشرة (10) أيام من تاريخ قبوله.

Le législateur français fixe ce délai à huit jours, v. art R. 823-2 C. com.fr.

المقرر رقم 94 /SPM/ 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 الخاص بالاجتهادات المهنية، والصادر في ظل الأحكام الملغاة، 2002، منشورات الساحل، الملحق الأول " قبول التوكيل"، ص. 63، إذ تفرض هذه الاجتهادات المهنية إدراج عبارات أخرى " صالحة للقبول"، ص. 63، كذلك ص. 72: " قبول التوكيل"، لكن كان المشرع حدد التعبير الواجب استعماله، فالأولى اعتماده، وإن كان يفرض أن يتم النص على اجتهادات مهنية تتوافق مع الأحكام الجديدة السارية المفعول، نتيجة التعديلات الحالية.

أول المراحل التي تنطلق منها الشركة وهي مرحلة التأسيس. وتختلف طرق تأسيس شركة المساهمة، إذ تتأسس إما فوراً أو باللجوء العلي للادخار ، وفي هذه المرحلة لا وجود للمدراء بل المؤسسين فبالنسبة للطريقة الأخيرة يتم تعيينه من قبلهم فيقبل بالمهام المسندة إليه ضمن الجمعية العامة التأسيسية ويوقع القانون الأساسي للشركة. أما الطريقة الأولى، ففي نفس الوقت الذي يتم فيه تعيين الهيئات الإدارية يفرض تعيين محافظ الحسابات، فيقبل الرقابة على حسابات الشركة ويوقع قبوله على القانون الأساسي للشركة، ولا تنتفي عملية التعيين بقبوله بأي سبيل كتابي آخر¹. ومن ثم، فلا مجال لإعمال الأحكام الجزائية في هذه المرحلة، كما أنه لا مجال للإجراءات المتعلقة بدفتر شروط لأن المشرع استبعدها صراحة².

أما أثناء حياة الشركة، فتمتد هذه المرحلة مباشرة بعد التوقيع على القانون الأساسي للشركة، ويجب على الهيئات الإدارية المعنية مباشرة نشاط الشركة. وبملاحظة عدم تعيين مندوب الحسابات يجب على هذه الهيئات أن تقوم بالعمل على ذلك التعيين حينها كما تختص باستخلافه متى حل أجل عهده للقيام بالرقابة المنوط بها.

وعند مواجهة الشركة لأسباب تؤدي إلى انحلالها، فتعيش إلزامياً مرحلة التصفية³، فيواصل مندوب الحسابات مهامه في الشركة⁴، ويحل المصفي محل الهيئات الإدارية لتحقيق عملية التصفية⁵، وينتقل واجب العمل على التعيين إليه⁶، دون أن يقترن إهمال التعيين بمسؤولية جزائية خاصة. وعليه، فالإطار الزمني لإعمال الأحكام القانونية يتحدد بمرحلة حياة الشركة وتواجد الهيئات الإدارية والملزمة بالعمل على تعيين محافظ الحسابات.

أما بالنسبة للمؤسسة ذات الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة، سبق بيان واجب تعيين مندوب الحسابات إذا تعدى رقم أعمالها مبلغاً محدداً، ويجب أن يقوم مدير الشركة بتوجيه طلب للشريك الوحيد الذي يمارس السلطات المخولة للجمعية العامة⁷، يتضمن اقتراح تعيين مندوبي الحسابات، ما لم يكن المدير هو الشريك الوحيد، وفي كل الأحوال يتخذ قرار التعيين ويدونه في سجل خاص معد لهذا الشأن. فإذا لم يقر بذلك، يجد نفسه، محل إخلال بالتزام قانوني.

وتقوم بمقتضى إهمال تعيين الحد المشترط قانوناً تقوم بمقتضاه اللجنة فإذا تعلق الأمر بتعيين أكثر من مندوب للحسابات، فإهمال العمل على تعيين أحدهما تقوم اللجنة حتى وإن تم

¹ H. BOUHADJAR, *Le commissariat aux comptes: notions essentielles pour la pratique*, op.cit., p. 16.

² المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، والملاحظ أن هذا المرسوم يبين طريقة تطبيق المادة 26 من القانون رقم 10-01، أي أحكام عامة، إلا أنه المشرع لا يزال متأثراً بأحكام شركة المساهمة.

³ المادة 765 ق.ت.ج.

⁴ المادة 780 ق.ت.ج.

⁵ المادة 788 ق.ت.ج.

⁶ المادة 781 ق.ت.ج.

⁷ المادة 564 المعدلة الفقرة 3 ق.ت.ج.

تعيين أحدهما¹. أما إذا تم الوفاء بتعيين الحد الأدنى لمحافظي الحسابات، وقررت الشركة الاستعانة بآخر، فإهمال تعيينه لا يقيم الجريمة، بل يترتب عليه مسؤولية مدنية في ذمة المدير لعدم تنفيذ مهامه الاتفاقية.

ويمكن للمدير أن يحول سلطاته عن مجراها العادي والمنطقي بالتحايل على مسؤوليته في تعيين مندوب الحسابات، بالانحراف عن الغرض الذي يفترض فيه استهدافه، ويقوم بأي تصرف يؤدي إلى منع هذا التعيين². ومن بين الأمثلة التي يمكن إيرادها، اقتراح تعيين محافظ للحسابات لا يمكنه ممارسة المهنة بسبب تواجده في حالة المنع من ممارسة المهنة بالمنع المؤقت أو الشطب من جدول الغرفة المهنية³، أو أنه يتواجد في لحالة من حالات تناف قانونية في شركات المساهمة⁴، أو يكون تعيينه باطلا لأي سبب كان⁵. أو منعه من الاطلاع على الوثائق الضرورية لتقديم عرضه دون أي سبب مشروع أو عدم تمكنه من الحصول على دفتر الشروط. كما لا تستبعد حالة عدم قيام مندوب لحسابات بأي عمل من أعمال الرقابة منذ إعلامه باختياره لرقابة الشركة⁶. ويضاف إليها محافظ الحسابات الذي استوفى المهلة القانونية لعهدته، فلا يمكن ترشيحه مجددا، إلا بعد مرور، على الأقل، ثلاث سنوات من استخلافه، وهذا ما سماه جانب من الفقه الفرنسي بالتعيين الشكلي أو الخيالي⁷. غير جانب من الفقه يعتبر هذه الحالة ناتجة عن التفسير الواسع للجنة، وهو ما لا يتفق مع المبادئ الأساسية للمجال الجزائي⁸.

وبالرجوع إلى الحالة الأولى من الحالات السابقة المتمثلة في ترشيح محافظ الحسابات وهو ممنوع من ممارسة المهنة إما نهائيا أو مؤقتا، فيمكن متابعة المدير على أساس عدم تعيين مندوب الحسابات بشرط أن يكون المدراء على علم بذلك. ولكن جانب من الفقه⁹ يرى بأنه لا يمكن المتابعة بهذا الشكل، بل يجب متابعة محافظ الحسابات بالممارسة غير المشروعة للمهنة،

¹ Concernant la jurisprudence française, v. Tb. corr. Paris, 14 janvier 1981, Gaz. Pal. 1981, p. 191 et C.A. Paris, 19 nov. 1981, Bull. CNCC 1982, p. 69.

² P. CONSTANTIN, *Droit pénal des sociétés par actions*, op. cit., n° 828, p. 536 et B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 15, p. 5.

³ تشير الأحكام الحالية إلى أنه من الضروري أنه لا يتواجد في حالة التنافي أو المنع، طبقا للمادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

En ce sens, v. P. CONSTANTIN, op. cit., n° 829, p. 435.

⁴ يفرض المشرع على محافظ الحسابات عند قبوله التعيين بالإشارة صراحة إلى عدم وجوده في حالة تنافي قانونية، أنظر المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 السابق الإشارة إليهن هذه الأحكام تتماشى مع الأحكام التنظيمية المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات، لا يسما المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 السابق الذكر.

⁵ B. LEY, op. cit., n° 322-14, p. 238.

⁶ Tb. corr. Paris, 2 novembre 1979, Rev. soc. 1980, p. 796.

⁷ B. Bouloc, note sous: Tb. corr. Paris, 2 novembre 1979, préc. et B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 15, p. 6.

⁸ En ce sens, E. Du PONTAVICE, Bull. CNCC 1978, n° 31, p. 372. Et contra, v. Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op.cit., n° 1998, p. 810 et F. SALOMON, op. cit., n° 6, p. 6.

⁹ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, préc.

ويلحق به المدير لمشاركته في اقترافها. وهو الأمر ذاته بالنسبة لحالات التنافي القانونية¹، إذ يمنع على محافظ الحسابات أن يراقب شركة متى وجد في وضعيات أو كانت له علاقات محددة قانونا، وإلا فيرتكب جناحة انتهاك حالات التنافي القانونية²، ويكون تعيينه غير قانوني. لذلك يمنع على مدير الشركة ترشيحه أو اقتراحه، ما لم يكن جاهلا هذه الوضعية، فلا يتابع إلا إذا كان ذلك بسبب مساهمته في ارتكابها عند توافر باقي الأركان.

وتدوم عهدة محافظ الحسابات ثلاث سنوات. وطبقا للأحكام العامة فهي قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيينه في نفس الشركة إلا بعد مرور ثلاث سنوات³، فلا يجوز تعيينه على التوالي⁴ لأكثر من المدة المفروضة قانونا، وهذا ما تقتضيه الأحكام العامة في الشركات التجارية، أما مواصلة مهامه أو تجديد عهده والعمل على ذلك ينتج عنه عدم صحته، مما يحرم الشركة من رقابة شرعية مثلما حددتها الأحكام القانونية. وقيام المدير بالعمل لتحقيق هذه التعيينات من شأنه منع الشركة من الرقابة التي قررها القانون.

وبطلان قرار تعيين مندوب الحسابات لأي سبب كان، أو لم تستكمل الإجراءات الشكلية الممهدة لترشيحه أو المتعلقة بالعقود ومداولات الشركات التجارية، ويقبل، بالرغم من ذلك، تولي العهدة الممنوحة له ويمارس الرقابة، فيجب أن يتوقف حالا عن ذلك النشاط وبالمقابل تكون الجريمة مقترفة. وهو الأمر ذاته إذا لم يقم محافظ الحسابات بأي عمل من أعمال الرقابة سواء باختياره أو لعدم تبليغه بالتعيين⁵، فيتحقق الركن المادي للجريمة. أما إذا لم يتم إشهار ونشر العملية، فمن الواجب على الشركة أن تقوم بهذه الإجراءات، ويمكن للمهني استيفائها أيضا⁶، فالتعيين قد وقع، غير أنه لا يحتج به أمام الغير.

واتخاذ قرار التعيين يعود إلى الشركاء نتيجة لما تم اقتراحه لهم، فإذا امتنع الشركاء من المصادقة على قرار بهذا الشأن، أو كانت الجمعية باطلة، يجب براءة ملاحظة كيفية تصرف المدير نحو هذه الحالة، فيعمل كل ما في وسعه⁷ بتنبيه الجمعية العامة بالضرورة والأهمية التي تكتسبها الهيئة الرقابية على حسابات الشركة من قبل مهني مسجل في الجدول الغرفة الوطنية،

¹ A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDEREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 482, p. 454.

² طالع أعلاه إلى الجزء المخصص إلى دراسة جناحة ممارسة الرقابة بالرغم من وجود حالات التنافي القانونية.

³ المادة 27 من القانون رقم 10-01 المذكور آنفا.

⁴ يجب تعاقب مندوبي الحسابات، بالرغم من طبيعة مهنة محافظة الحسابات التي تعتبر مهنة الرقابة المستمرة والمتواصلة على حسابات الشركة. وبالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة، أنظر المادة 5 من القانون رقم 05-05 المذكور أعلاه، أما شركة المساهمة، فبالمادة 715 مكرر 7 ق.ت.ج.

⁵ Tb. corr. Paris, 2 novembre 1979, Rev. soc. 1980, p. 796 : «... la désignation ... ne suffit pas à soustraire les dirigeants de l'infraction ... si celle-ci n'a pas été portée à la connaissance de ce professionnel et si ce dernier n'a jamais été invité à opérer de contrôle... ».

⁶ كانت الاجتهادات المهنية في ظل القانون رقم 91-08 الملغى، تبين أنه في حالة رفض محافظ الحسابات المهمة وسبق وأن قامت الشركة بإجراء الإشهار القانوني، على محافظ الحسابات أن يطلب في رسالة رفضه، نشر هذا الرفض للتوكيل، نفس المرجع، ص. 73.

⁷ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1998, p. 810 : « ... faire tout ce qui est raisonnablement possible pour la (l'assemblée générale des associés) convaincre d'y procéder... ».

أي حث المساهمين أو الشركاء على ذلك. وإذا بقي موقف الجمعية سلبيًا، يجب عليه البحث عن سبيل آخر يواصل به العمل لتحقيق هذا التعيين. وفي هذا الصدد، يلجئ المدير إلى طلب التعيين القضائي، وإلا يعد مقترفاً لجنحة عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات¹. وإذا كانت المواقف السابقة تعتمد على أن طلب التعيين القضائي من قبل المساهم أو الشريك، فتنفسر هذه الجريمة اتساعاً إلى أن خرج عن إطاره، إذ كان يخلق نوعاً من التمييز بين المدير ما إذا كان شريكاً أو مساهماً أم لا، كما أن تحقق الجنحة² في هذه الحالة تعتمد على عناصر خارجية. أما حالياً فيمكن لمدير الشركة طلب التعيين القضائي .

وسبقت الإشارة إلى أن المشرع الجزائري يجيز اللجوء إلى طريق التعيين القضائي بتوجيه طلب للقاضي الفاصل في الأمور المستعجلة، لاستصدار أمر من رئيس المحكمة يقضي بتعيين مندوب الحسابات وهذا ما اعتمدته الأحكام التنظيمية حالياً³، وهو ما كانت تقضي به الفقرة الثانية من المادة 12 من القانون رقم 05-05 عند تعديلها بالمادة 44 المعدلة من الأمر رقم 09-09 السابق ذكره والمعدلة بالمادة 66 من القانون رقم 10-13، بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة⁴، فيتم تعيينه بموجب أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً، غير أنها لا تحدد لحد الآن الهيئة التي يمكنها رفع الطلب وإجراءاته.

والمستقر عليه بأن الشركة لها الحق في أن تقاضي وتتقاضى باسمها ولحسابها⁵، ويقوم بذلك ممثلها الشرعي أي مديرها، وإذا كان ممثلها الذي يؤول إليه رفع الدعوى هو مصدر الضرر، فإنها لا تمارس إلا إذا تم عزله أو باستقالته، فيقوم خلفه بذلك، إلا أنها حالة لا تخدم مصلحة الشركة إذا طالت إجراءات استخلافه، لذا منح الحق إلى الشركاء⁶ سواء منفردين أو مجتمعين مباشرة دعوى الشركة باسمها ولحسابها مع ضرورة استدعاء ممثلها الشرعي⁷.

وبالرجوع إلى نص المادة 12 من القانون رقم 05-05 بعد⁸، فلم يحدد المشرع لمن تعود صلاحية طلب تعيين محافظ الحسابات قضاءً، ولا نجد أي حكم في القانون التجاري يخص هذه

¹ "Cette position maximaliste introduit une discrimination entre les différents dirigeants sociaux, selon qu'ils sont ou non actionnaires"; J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 910, p. 657 et F. SALOMON, op. cit., n° 8, p. 7.

² المادة 828 ق.ت.ج.. À titre de comparaison, v. art. L. 820-4, 1° C. com. fr

³ المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁴ تنص هذه المادة على أنه: " في حالة عدم تعيين محافظي الحسابات من قبل الجمعية العامة أو في حالة وجود مانع أو رفض أحد أو عدد من المحافظين المعينين، يتم تعيينهم أو تعويضهم بأمر من رئيس المحكمة المختصة في مقر الشركة ذات المسؤولية المحدودة". باستقراء العبارة الأخيرة من هذه الفقرة يتضح أن المشرع حدد الاختصاص الإقليمي المتمثل في المحكمة الواقع في دائرة اختصاصها مقر الشركة.

⁵ Sur ce point, et pour plus de détails, v. M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 381 et s., pp. 232 et s.

⁶ Pour la désignation du commissaire aux comptes à la demande des minoritaires dans une SARL, v. C. A. Paris, 24 mai 2002, préc.

⁷ لمزيد من المعلومات حول دعوى الشركة ودعوى الشركاء أنظر ع. فنينخ، جنحة إساءة استعمال أموال الشركة، مذكرة الماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، وهران، ص. 301 وما يليها.

⁸ وهو نفس الموقف السابق في إطار المادة 12 من القانون رقم 05-05 والمعدلة بالمادة 44 من القانون رقم 09-09.

الشركة يقضي بذلك¹. ومادام لم يرد منع هيئة مخصصة فيمكن لكل من يهمله الأمر، متى أثبتت مصلحة وصفة في ذلك رفع الطلب قضائيا بشرط استدعاء الشركة ممثلة بمديرها². ونتيجته أن المدير يمكنه إلى جانب الشريك في شركة المسؤولية المحدودة اللجوء إلى طلب تعيين مندوب الحسابات عن طريق القضاء، لأن المدير أصلا يمثلها، ومصلحته إلى جانب استكمال إجراءات خاصة بالشركة التي يدير، يدفع عن نفسه إمكانية المتابعة الجزائية. والشريك هو الآخر حتى إذا تعلق الأمر بالشريك الوحيد، متى كان للمؤسسة مدير، فلا يمكنه القيام بتعيينه إلا إذا تم إشعاره بذلك، وإلا فيجد الشريك الوحيد نفسه مجبرا بالتعيين اللازم دون انتظار أي طلب من مدير المؤسسة³. أما حاليا فموقف المشرع الجزائري صريح وواضح، إذ يتعين على مدير الشركة طلب التعيين القضائي⁴.

أما شركة المساهمة فيتم ذلك بفعل المادة 715 مكرر 4 الفقرتين السابعة والأخيرة من القانون التجاري⁵، ويعتبر هذا الحكم منطقيا على اعتبار أن المشرع منح أولا إلى الهيئة الإدارية سلطة رفع الدعوى وهو الأصل⁶، ثم في الفقرة الموالية فتح المجال إلى كل من يهمله الأمر، فيتعلق الأمر بالمساهم في هذه الحالة، لأنها دعوى احتياطية. فإذا تم التعيين إلى غاية هذه المرحلة، فلا يمكن متابعة مدير الشركة لأنه عمل على التعيين وسخر كل ما بوسعه لبلوغ النتيجة، غير أنه إذا لم يتوصل إلى ذلك، فقد التزم بالوسيلة وهو ما يطلب منه أصلا، لأنه ليس مسؤولا عن اتخاذ قرار التعيين، لان التزامه ليس بتحقيق نتيجة، وأن عدم التوصل إلى التعيين لم يكن راجعا لتصرفه أو إهماله.

ويجب اعتبار التأخر في تعيين مندوب الحسابات، بتهاون المدير في استدعاء الجمعية أو انعقدت الجمعية متأخرة أو لم يقيد مشروع قرار في جدول الأعمال، فيكون مرتكبا للجنحة لأن الإهمال ما هو إلا نتيجة التهاون، الأمر الذي يستدعي تحديد وقت ارتكاب الجنحة.

¹ المادة 580 ق.ت.ج. التي تجيز للشريك في شركة المسؤولية المحدودة طلب تعيين وكيل قضائي يكلف باستدعاء جمعية الشركاء.

À l'opposé du droit algérien, le droit français autorise tout membre de l'assemblée ou de l'organe compétent à demander en justice la désignation d'un commissaire aux comptes. En ce sens, v. art. L. 823-4 al. 1^{er} C. com. fr.

² المادة 549 ق.إ.م.ج.

³ يكون ذلك سببا مشروعا لعزل المدير دون تعويضه، وأنظر في هذا الشأن المادة 579 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

⁴ المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁵ لقد حدد المشرع في الفقرتين، المشار إليهما أعلاه، طريقة التعيين القضائي وهي مماثلة لشركة المسؤولية المحدودة، غير أنه بين الهيئة المكلفة برفع الطلب القضائي ويتمثل الأمر في مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ويضيف أنه يمكن لكل معني إلى جانب السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها إجراء هذا الطلب، وترفع الدعوى باسم الشركة ولحسابها مع ضرورة استدعاء ممثلها.

⁶ يظهر التناسق بين الأحكام التنظيمية لاسيما المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 وأحكام القانون التجاري، المذكورة أعلاه، إذ تمنح الهيئة الإدارية، أي حسيما يعبر عنه المشرع بـ "المسؤول الأول" رفع الطلب القضائي. وأنظر ع. فنينخ، المذكورة سابقا، ص. 308: "...العضو في مجلس الإدارة لا يمكنه رفع دعوى الشركة لأنه ليس ممثلا لها، بل يرجع الأمر إلى رئيس مجلس الإدارة".

ويلاحظ من خلال الركن الشرعي أن معاقبة مسيري شركة المسؤولية المحدودة يكون إذا لم يقوموا بتنصيب محافظ الحسابات¹، ويعاقب مدراء شركة المساهمة إذا لم يعملوا على تعيين مندوب الحسابات، غير أن التعبير الصحيح هو العمل على تعيين محافظ الحسابات، الذي يتضمن مفهوم التنصيب، لأن التعيين يستدعي الإجراءات السابق تحديدها، وبعد اتخاذ القرار التعيين، يتم تنصيب مندوب الحسابات دليل على استلامه فعلا لمهامه في الشركة المراقبة، ويستحسن على المشرع استعمال مصطلح التعيين بدلا من التنصيب²، لأن هذا الأخير يضيق من المجال المخصص للجنة.

وعليه، ومما سبق، فالعمل على تعيين محافظ الحسابات يستدعي قيام مدير الشركة بالحرص الشديد على إحداث تعيين محافظ الحسابات مع الحيطة واليقظة اللازمة من أجل التوصل إلى النتيجة وهي الحالة المثالية، أو عليه أن يثبت أن عدم التعيين غير راجع إلى سلوك صادر منه أو إلى امتناعه وإهماله. فإذا كان جانب من الفقه يرى بأن العقوبة تبقى مستقلة عن النتيجة حتى إذا لم يتم التعيين، متى أثبت المدير قيامه بجميع مسؤولياته³، غير أن هذا الأمر سوف يجعل من عملية التعيين مهمة آنية، وليست إلا مجرد مجموعة الإجراءات التي تستغرق وقت وإذ لم يخلص إلى التعيين تبقى الشركة بدون محافظ الحسابات، وهذا ما لا يعقل. أما المسؤولية الجزائية، فتستقل عن طبيعة التزام المدير. لذا، يجب عليه عدم التوقف عن اتخاذ كل الوسائل والسبل للوصول إلى النتيجة، مادام هو محتفظ بمنصبه كمدير الشركة⁴، وللدفاع عن نفسه عليه إثبات تعيين مندوب الحسابات، أو أن عدم التعيين ليس راجعا لعدم وفائه بالإجراءات لتحقيق التعيين، أو يباشر إجراءات قضائية لتحقيقه. فإذا كان المشرع قد جرم سلوكا ما ليس إلا لضمان احترامه لقاعدة اجتماعية دقيقة بهدف حماية مصلحة محددة⁵، فالمصلحة هي مصلحة الشركة⁶، والرقابة على حساباتها.

2- وقت تحقق الركن المادي " بعدم العمل على التعيين الإلزامي لمحافظ الحسابات "

يرى جانب من الفقه الجزائري⁷ على أنه إذا انعقدت الجمعية ولم يتم تحديد مشروع قرار في جدول أعمالها لتعيين محافظ الحسابات، ولم يتخذ قرارا لتعيينه تكون الجنة مقترفة بمجرد

¹ المادة 12 الفقرة من الأمر رقم 05-05، إذ لا يحترم المشرع التنسيق بين فقراتها الأولى والثانية، فيستعمل المشرع مصطلح التعيين، أما في الفقرة الثالثة ينص على التنصيب.

² Le législateur utilise au premier alinéa le verbe « désigner », et au second le mot « nomination » qui est, lui aussi, acceptable, cependant le troisième l'alinéa comporte le terme « installation ». Il serait préférable qu'il n'utilise que l'un des deux premiers termes.

³ Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 88, p. 54.

⁴ B. LEY, op. cit., n° 322-12, p. 238 et A. TOUFFAIT, A. AUDEREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 482, p. 454 et D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, op. cit., n° 452, p. 44.

⁵ J.-H. ROBERT, *Droit pénal général*, op. cit., p. 251.

⁶ ع. فنينخ، جنة إساءة استعمال أموال شركة المساهمة، المذكرة السابق الإشارة إليها، ص. 90.

M. SALAH, th. préc., pp. 445 et s.

⁷ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات المذكورة سابقا.

إفقال أعمالها، وهو ما يعتمد عليه جانب كبير من الفقه الفرنسي¹. لذا، إذا قام بعدها بالعمل على التعيين، أي جاء لاحقاً لجلستها ومتأخراً فبقى الجريمة قائمة، ويعتبر ذلك بمثابة ندم المدير².

والتساؤل الذي يطرح في هذا الصدد إذا استدعت الجمعية ولم يتم تحديد مشروع قرار يقضي بهذا التعيين في جدول أعمالها، فلا يوجد حكم قانوني في هذه المسألة. غير أن جانباً من الفقه الفرنسي يرى بأنه لا مانع من اتخاذها قرار بهذا الشأن³، على عكس البعض الآخر⁴. أما إذا لم يتم استدعاء الجمعية العامة للشركاء مطلقاً، فلا يوجد نص يحدد وقت ارتكاب الجريمة، مما يفرض على القاضي تحديد هذا الميعاد، إلا أن هذه الحالة تشكل الخطورة بتعمد القاضي تأخير هذا التاريخ، بحيث لا يمكن للجاني الاستفادة من التقادم إن كان قد حصل فيتوجب على المشرع التدخل في هذا الشأن بتحديد الوقت الذي ترتكب فيه الجائحة.

وباستقراء الأحكام التنظيمية، فيجب أن يتم البدء في العمل على تعيين مندوب الحسابات خلال أجل أقصاه شهر من إفقال آخر دورة لعهددة محافظ الحسابات المنتهية مهامه⁵، ويتحقق ذلك من خلال إعداد دفتر الشروط لمباشرة تشكيل لجنة تقييم العروض ثم تقديمها للجمعية العامة قد اتخذ قرار بشأنها. إلا أن تحديد هذه المهلة ليس له أي معنى أمام عدم تقرير مهلة قانونية تمنح لمندوب الحسابات لتقديم عرضه، بل يمكن أن يتم تحديدها في دفتر الشروط، وهو الأمر بالنسبة للمدة الممنوحة للجنة تقييم العروض في اختتام أعمالها، لأنه يسمح من جهة للمديرين من التحايل باقتراح مهل طويلة ضمن دفتر الشروط أو عدم تقييد اللجنة بتاريخ. وبالرغم من ذلك، فيكون تقرير مهل غير منطقية ضمنها من بين القرائن التي يمكن للقاضي الاسترشاد بها في تقرير مدى توافر الركن المادي.

وكان سابقاً محافظ الحسابات يلزم بتبليغ الشركة إذا تعذر عليه القيام بمهامه⁶، وعليه وبمجرد تلقي هذه المعلومات كان يجب على مدير الشركة المبادرة بالعمل على تعيين محافظ الحسابات وإلا يكون مرتكباً للجائحة. إلا أنه حالياً، قد لا يحتل حصول هذه الحالة بالنظر إلى ما يتم إتباعه من إجراءات تمهيدية للتعين، واعتبارها عملية ترشح من قبل هذا المهني، أي قبول

¹ Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 85, p. 22 ; A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 482, p. 452 ; F. SALOMON, op.cit., n° 4, p. 6 et M. DELMAS –MARTY et G. GIUDICELLI-DELAGE, *Droit pénal des affaires*, Puf Thémis, 4^{ème} éd.,1990, p. 355.

² F. SALOMON, op.cit, n° 10, p. 18 et B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 18, p. 6.

³ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 260, p. 227 : « ... même si l'ordre du jour est incomplet, on a reconnu à celle-ci le droit de se prononcer sur les questions qui relèvent normalement de son rôle habituel, notamment ... la nomination ... de commissaires aux comptes ».

⁴ V. B. MERCADAL et Ph. JANIN, *Mémento pratique Francis Lefebvre, Sociétés commerciales*, 2005, op. cit., n° 12776, p. 325.

⁵ المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁶ في ظل الأحكام السابقة، فالمادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، وفي الاجتهادات المهنية المتعلقة برفض التوكيل، كان يلزم مندوب الحسابات بإعلام الشركة بواسطة رسالة مضمونة مع إثبات استلام في ظرف 15 يوماً، المرجع المتضمن المقرر رقم 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 الاجتهادات المهنية، ص. 73.

أولي ضمن دفتر شروط. فإذا ووافقت الشركة عليه، ورفضها بالرغم من تقديم عرضه، فيجب أن يكون له سببا شرعيا، وإلا فيكون مقصرا في مواجهة الشركة.

كما يجب على المدير في حالة انتهاء مدة تعيينه أو وفاته أو منعه لأي سبب كان، إما استدعاء جمعية الشركاء في جلسة غير عادية، أو اللجوء إلى طلب التعيين القضائي¹. ويأخذ التأخر في تعيين محافظ الحسابات في هذه الحالة أيضا، حكم ندم من قبل المدير لكنه لا يحو الجريمة² مثله مثل التعيين القضائي بطلب من الشريك، متى توافر عدم العمل على التعيين³.

المطلب الثاني: مدى اشتراط الركن المعنوي لقيام جنحة عدم العمل على التعيين الإلزامي لمندوب الحسابات

تتحقق المسؤولية الجزائية بمجرد إهمال العمل على تعيين مندوب الحسابات، بغض النظر عن الباعث من ذلك. إذ يستوي أن يقتصر الامتناع على مجرد الإغفال أو عدم الاكتراث، أو أن يقترن بقصد الفرار من الرقابة والتسبب في الأضرار. ويجب أن يكون الامتناع عن العمل على التعيين ناتجا عن إرادة ومقترنا بعلم الممتنع، أي بعدم الالتزام بالعمل على تعيين مندوب الحسابات، لأن المشرع الجزائري⁴ على مثال نظيره المشرع الفرنسي⁵، يحدد فقط السلوك الذي تنشأ من خلاله الجنحة، والتساؤل الذي يثار هنا، هل تقوم هذه الجريمة بالنشاط المادي فقط، أو تستلزم الإرادة الواعية في الامتناع عن العمل على التعيين؟

بالرجوع إلى جانب من الفقه الجزائري⁶ لا نجده يشير إلى الركن المعنوي، ويعرف الجريمة من خلال السلوك المادي فقط، فيستخلص من ذلك بأنه يعتبرها جريمة شكلية، تقوم بمجرد توافر الركن المادي. أما الفقه الفرنسي، فكان سابقا⁷ منقسما إلى فئتين. فبالنسبة للبعض، لا تعتمد الجنحة على توافر القصد الجنائي كركن من أركانها⁸ وتفتقر بالرغم من غياب أية سوء نية⁹، لأن النص السابق الذي كان يعرف الجنحة، لم يكن يتضمن، مقارنة مع بالجرح المتعلقة بالرقابة، عنصر العمد¹⁰، أي القصد العام. على عكس جانب آخر من الفقه، الذي لا

¹ B.-H. DUMORTIER, préc.

² F. SALOMON, préc.

³ C.A. Paris, 6 novembre 1987 , Bull. Joly soc. 1987, n° 28, p. 530.

⁴ المادة 828 ق.ب.ج.

⁵ V. art. L. 820-4 , 1° C. com. fr.

⁶ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال ، المحاضرة السابق ذكرها.

⁷ Avant l'entrée en vigueur du nouveau Code pénal français, 1^{er} mars 1994.

⁸ F. SALOMON, op.cit., n° 11 , p. 7.

⁹ B. LEY, op. cit., n° 322-16, p. 239.

¹⁰ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1999, p. 811: « à l'époque l'art. 455 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966..., impose sans contestation possible cette solution. Parmi tous les articles de la section V consacrée aux infractions relatives au contrôle, cet article est en effet le seul qui n'emploie pas d'adverbe " sciemment" ». En ce sens, v. B.-H DUMORTIER , op. cit., n° 22, p 7 et A. TOUFFAIT, A. AUDEREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 482, p. 454.

ضرورة البحث عن قصد خاص لهذه الجنحة، إنما يجب البحث عن مدى علم الجاني بعدم شرعية موقفه، فهذا العنصر أساس في متابعة المدير عند إهماله المسؤوليات الواقعة عليه، وبهذا الشكل يمكن متابعة المدير الذي يقوم بنشاط ايجابي لمنع التعيين¹، الذي يتفق في النتيجة مع عدم العمل على تحقيقه².

أما حالياً، فإن المشرع الفرنسي يقرر مبدأ مضمونه أن كل الجرائم تقوم على القصد الجنائي³، فلا وجود في القانون الفرنسي لجرائم غير إرادية ما لم يتقرر صراحة خلاف ذلك، وحتى وإن احتفظت الجنحة بنفس ألفاظ النص القديم، غير أنه بإعمال المبدأ هذا يجب التسليم بضرورة عنصر سوء النية، وعلى القاضي أن يثبتها في حكمه. لكن رأي آخر من الفقه الفرنسي⁴، وبالرغم من هذا التعديل، يرى بأن هذا النوع من الجرائم لا يمكن أن تغير طبيعتها المادية، مادام العقوبة تطبق عند التحقق من توافر الركن المادي، ويستخلص في كل الأحوال الركن المعنوي من ظروف ارتكاب الركن المادي⁵، الذي ليس إلا نتيجة له، والجنح المادية موجهة لمتابعة أشخاص محترفين ومهنيين، حتى لا تعم الفوضى عند تبرئتهم لعدم علمهم بالالتزامات والمسؤوليات الواقعة عليهم بإثباتهم عدم كفاءتهم.

ويرمي المشرع من تجريم عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات لبلوغ هدف يسعى من خلاله إلى ضمان رقابة الشركة مهما كانت نية المدير، بما أنه قبل بالمهمة المسندة إليه فيكون بذلك قد علم بامتداد المسؤوليات الواقعة عليه في حالة الإخلال بها⁶، وإن كانت النصوص التي تعاقب على هذه الجنحة تنص على عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات، التي تقترف إما لعدم استدعاء الجمعية أو عدم قيد مشروع قرار في جدول أعمالها، عوض العمل على انعقاد الجمعية من أجل تعيين مندوب الحسابات أو تجديد عهده أو استخلافه. فيتحدد دور المدير في واجب تنظيمه عملية التعيين، حتى لا يحرم الشركة من وجود رقابة شرعية على حساباتها، ويقع عليه هذا الالتزام منذ تعيينه لتمثيل الشركة وإدارتها، ولا أثر لتصرفات سابقة، إذا حكم عليه بجنحة عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات، لأن مسؤوليته تتمثل أيضاً في العمل على تحقيق هذا التعيين. فقد تم الحكم في القضاء الفرنسي على المدير الجديد، لعدم العمل على التعيين طالما كان لديه الوقت الكافي منذ تعيينه لاستدعاء جمعية الشركاء، وهذا بالرغم من قيام مسؤولية سابقة لنفس التصرف⁷.

وتجدر الإشارة في الأخير إلى أنه إذا كان الالتزام يقع على كل من مدير في شركة المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء والهيئة الإدارية في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة،

¹ P. CONSTANTIN, op. cit., n° 834, p. 538.

² V. Bull. CNCC 1978, p. 372.

³ V. art. 121-3 C. pén. fr.

⁴ W. JEANDIDIER, op. cit., n° 53, p. 67.

⁵ D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, op. cit., n° 456, p. 44.

⁶ Crim., 8 octobre 2003, Bull. Joly soc. 2003, n° 21, p. 251 : « les dirigeants ne peuvent ignorer leurs obligations à cet égard (*provoquer la désignation du commissaire aux comptes*). Par conséquent, c'est en connaissance de cause qu'ils ont commis l'infraction ».

⁷ Crim., 11 mai 1981, Rev. soc. 1982, p. 102.

بالعمل على تعيين مندوب الحسابات تحت طائلة العقوبات الجزائية، فإن باقي الشركات التي يفرض فيها هذا التعيين في حالة تحقق شرط مبلغ رقم الأعمال، يبقى الالتزام قائماً تحت طائلة المسؤولية المدنية في حالة إذا قرر الشركاء إخضاع الشركة لهذا النوع من الرقابة، فيجب على المدير تنفيذ هذا القرار، وإلا يرتكب خطأ أثناء التسيير لمخالفة الأحكام الخاصة بتسيير الشركة ولعدم تنفيذ قرارات الشركاء. فيظهر أن الضمانات الجزائية لإسهام محافظ الحسابات تبقى غير متجانسة وغير متناسقة فيما بين الشركات التجارية، مما يفرض على المشرع تمديد مجال أعمالها إلى كافة الشركات التجارية. ولا يتأتى له ذلك إلا إذا وضع قواعد منضبطة في القانون التجاري لتحكم أسس التعيين.

المبحث الثاني: جنحة إهمال استدعاء مندوب الحسابات لحضور الجمعيات العامة لشركة المساهمة

يعتبر مندوب الحسابات الشركة هيئة لمراجعة حساباتها ومراقبة ماليتها والمصادقة على مدى صحتها، والرقابة على مشروعية العمليات التي قامت بها، كما يختص بإعلام الشركاء والهيئات الإدارية بالوضعية الحقيقية للشركة. لذا، وجب استدعائه للمشاركة في الجمعيات العامة، ويقع هذا الالتزام على المدير الذي يعاقب جزائياً في حالة المخالفة، غير أن هذه الجنحة لا يتسع مجالها لجميع الشركات التجارية، إنما يتحدد بشركات المساهمة، فحضوره عند اجتماع كل هيئاتها ضروري، ولكن يقتصر إيراد العقاب على إهمال استدعائه إلى جمعيات المساهمين فقط. خلافاً لذلك، فالمشرع الفرنسي الذي يفرض على كل شركة ملزمة بتعيين محافظ الحسابات، فيعاقب مديرها على إهمال استدعائه، مهما كان شكل الشركة¹.

المطلب الأول : تحقق الركن المادي بانتهاك إلزامية استدعاء مندوب الحسابات لحضور جمعيات المساهمين

ينص المشرع الجزائري على جنحة عدم استدعاء محافظ الحسابات²، ويعاقب الذين لم يعملوا على استدعائه إلى كل اجتماع لجمعيات المساهمين، فهو خاص بشركات المساهمة. أما المشرع الفرنسي فيعمم مجال تطبيق الجريمة على الشركات الملزمة بتعيين مندوب الحسابات.

أولاً: الهيئات التي يفرض استدعاء مندوب الحسابات لانعقادها

إن وجود مندوب الحسابات في الشركات التجارية باعتباره هيئة من هيئات الشركة³، تستدعيه الرقابة الشرعية على حساباتها، غير أن مهامه لا تتوقف بتعيينه، بل يجب أن يعرض

¹ Art. L. 820-4, 1° C. com. fr.: « nonobstant toute disposition contraire : 1° Est puni ... le fait, pour tout dirigeant de personne ou de l'entité tenue d'avoir un commissaire aux comptes, ... de ne pas le convoquer à toute assemblée générale ».

² المادة 828 ق.ت.ج. بالنسبة لشركة المساهمة، أما شركة التوصية بالأسهم فلا يمكن أن يطبق عليها نفس الحكم بالحالة إلى أحكام النص السابق، وهو ما سبقت الإشارة إليه، وهذا بالرغم من المادة 715 ثالثاً الفقرة الثالثة من ذات القانون، أما باقي الشركات لا يوجد نص جزائي للعقوبة على ذلك.

³ ف. زراوي صالح، وظيفة المراقبة الحاسبية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المقال السابق ذكره، ص. 192.

على الشركاء نتيجة رقابته¹، وإعلامهم بتقاريره وبكل نقص يمكنه ملاحظته. ويعتبر حضوره جمعيات الشركاء حقا من حقوق مندوب الحسابات، لتمكينه من أداء مهامه على أكمل وجه².

ويفرض حضوره عند انعقاد جمعيات الشركاء والمساهمين، إلى جانب اجتماعات الهيئات الإدارية ومجالس المراقبة، غير أن العقوبات الجزائية لا تطبق تلقائيا، إنما تنقرر بالنص الجزائي الخاص³. لذا، يجب تحديد الهيئات التي تقوم بعملية الاستدعاء والتي يفرض عليها العمل على تحقيق ذلك باحترام الأحكام المنصوص عليها في هذا الشأن.

ويبين المشرع الجزائري ضمن الأحكام العامة الراهنة أن محافظ الحسابات يحضر الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره⁴. غير أنه يؤسف على أن هذه الأحكام لم تحتفظ بواجب استدعائه إلى اجتماعات باقي الهيئات الإدارية، وهذا خلافا للأحكام السابقة التي كانت تنص صراحة على ذلك⁵. إذ كان يفرض استدعاء مندوب الحسابات إلى اجتماعات مختلف الهيئات، وعلى حد تعبير المشرع، آنذاك، إلى مجلس الإدارة أو المراقبة⁶، والملاحظ أن القانون رقم 08-91 الملغى والسالف ذكره، كان نصا عاما، وبالرغم من ذلك لم يكن يستعمل مصطلح المدير أو المدراء إذا تعددوا أو المسيرين، بل المجالس المذكورة⁷ والتي لا نجدها إلا في شركات المساهمة. وفي نفس السياق كان يشير إلى الهيئات المكلفة بالمداولات، أي تلك المكلفة باتخاذ قرارات إلى جانب الجمعيات العامة، إلا أنه لم يعتمد ذات المنهجية، وأورد النص على الهيئات المؤهلة والمكلفة بالمداولات عندما يتعلق الأمر بتحديد أتعاب مندوب الحسابات⁸، كما نص على الأحكام الخاصة بتحديد مهامه⁹، وشروط تعيينه¹⁰ وحقوقه¹¹. وهو ما تضمنته أحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-32 السابق ذكره، والتي تدرج في مجملها في دفتر الشروط كإجراء تمهيدي لعملية التعيين، والتي تبين بقاء المشرع متأثرا بأحكام شركة المساهمة¹².

إن واجب استدعاء مندوب الحسابات إلى جمعيات الشركاء في الشركات التجارية يختلف من شركة إلى أخرى، فشركتي التضامن والتوصية البسيطة لا تنص إطلاقا على أحكام

¹ المواد 28، 29 و 40 و 41 من القانون رقم 08-91 الملغى. أما حاليا، المادة 36 وما يليها من القانون رقم 01-10.

² كان المشرع سابقا يحدد حقوق محافظ الحسابات تحت عنوان أدرجه في الفصل الرابع من الباب الخامس من القانون السابق رقم 08-91 الملغى، وبالخصوص المادة 40 منه، أما الأحكام الراهنة تفتقد لذلك التنظيم في النص القانوني، وخصص المشرع الفصل الخامس من القانون رقم 01-10 التي تتضمن العديد من الأحكام المتعلقة ب"ممارسة مهنة محافظ الحسابات".

³ الأمر الذي يفرض تحديد ركن الشرعية، فلا جريمة ولا عقوبة إلا بنص جزائي، أنظر المادة الأولى ق.ع.ج.

⁴ المادة 36 من القانون رقم 01-10، وهو ما كان المشرع ينص عليه سابقا بالمادة 43 من القانون رقم 08-91 الملغى.

⁵ المادة 40 من القانون رقم 08-91 الملغى.

⁶ المادة 40 الفقرة الأولى من القانون رقم 08-91 الملغى.

⁷ أي مجلس الإدارة ومجلس المراقبة.

⁸ المادة 37 من القانون رقم 01-10.

⁹ المادة 23 من القانون رقم 01-10.

¹⁰ المادة 26 من القانون رقم 01-10.

¹¹ المادتين 31 من القانون رقم 01-10.

¹² المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

مندوب الحسابات، وبغياب نص خاص يجب الرجوع إلى الأحكام العامة. ولكن هذه الإحالة لا تجيب عن السؤال بما أن المشرع لا يبين ضمن الأحكام العامة لمهنة مندوبية الحسابات ذلك. وإلا أنه وبحسب طبيعة هذه الشركات التي تحدده في دفتر الشروط وبالاتفاق مع المهني، أن تقرر استدعائه من قبل ممثلها، والمقصود هنا مدير أو مديري الشركات. ويضاف إلى جمعيات الشركاء طريقة أخرى لاتخاذ القرارات من قبل الشركاء وهي الاستشارة الكتابية، وهي بديل عن الطريقة الأولى، فيتم في هذه الحالة تبليغه.

أما شركة المسؤولية المحدودة، ففي الأمر رقم 05-05 المذكور أعلاه، لم ينص على واجب استدعائه، بل اكتفى بفرض تعيينه وتحديد العقوبة المطبقة في حالة الإخلال بهذا الالتزام¹. وهو ذات الموقف ضمن المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المنصوص عليه آنفاً، فلا يوجد أي حكم قانوني² يفرض استدعاء مندوب الحسابات إلى حضور جمعيات الشركاء أو إلى جلسات الهيئة الإدارية، أما بالاعتماد على الأحكام العامة يجيز حضوره إلى الجمعيات العامة دون باقي الهيئات، وتكون هذه الأحكام قابلة للتطبيق على شركة المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء، إلى جانب المؤسسة ذات الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة.

إلا أنه حالياً، يفضل المشرع أن يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كشفاً محاسبياً والوثائق المحاسبية كل سداسي، دون أن يفرض استدعائه للحضور. إلا أن القائمون بالإدارة هيئة من هيئات شركة المساهمة لا نجدها في غيرها من الشركات. ولا يزال المشرع متأثراً بموقفه السابق، إذ كانت الأحكام السابقة متأثرة بهيئات هذه الشركة لأن تعيين محافظ الحسابات كان مفروضاً في شركة المساهمة عند صدور القانون التجاري³، وهو ما يظهر من خلال استعماله لذلك المصطلح، وكان عليه أن يستخلفه بمديري الشركات والهيئات الإدارية⁴.

ولكن إهمال استدعائه في شركة المسؤولية المحدودة، لا يؤدي إلى إيقاع عقوبات جزائية، لانعدام ركن الشرعية. ومن ثم، قد يكيف عدم الوفاء بهذا الالتزام على أساس المسؤولية المدنية الناشئة من اقتراف خطأ في التسيير⁵، وهو الأمر بالنسبة لشركات الأشخاص متى قرر القانون الأساسي للشركة خضوع الشركة لرقابة محافظ الحسابات.

يستخلص من الحالات السابقة، أنه بمجرد تعيين مندوب الحسابات في الشركات ولو لم يتعد رقم أعمالها المبلغ الذي يلزم بتوافره التعيين، وحتى بعد فرضه كهيئة إلزامية في شركات المسؤولية المحدودة يجب استدعاؤه. إلا أن إهمال استدعائه إلى الجمعيات لا يرقى إلى درجة تشكيل جريمة معاقب عليها جزائياً، وهو الأمر بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس المديرين، وشركة التوصية بالأسهم.

¹ المادة 12 الفقرة 3 من الأمر رقم 05-05 السالف الذكر.

² اعتمد المشرع في المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المذكور أعلاه، على الإحالة إلى الأحكام المطبقة على شركة المساهمة، غير أنه فيما يخص الاستدعاء لم يرقم بذلك.

³ في سنة 1975.

⁴ المادتين 31 الفقرة 2 و 33 من القانون رقم 10-01. أما موقف المشرع السابق، المادتين 35 الفقرة الأولى و 37 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁵ المادة 578 الفقرة الأولى ق.ت.ج. وفي هذا الصدد: ف. زراوي صالح، وظيفة المراقبة المحاسبية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المقال السابق، ص. 172.

إن المشرع منذ إصداره القانون التجاري¹، قد ألزم شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة بتعيين محافظ الحسابات²، إلى جانب ضرورة استدعائه إلى جمعية المساهمين، تحت طائلة المتابعات الجزائية³. أما شركة المساهمة ذات مجلس المديرين يتم استدعاؤه لحضور مجلس الإدارة ومجلس المديرين⁴، كما ورد النص صراحة على إجبارية التقارير التي يعدها بالنسبة للجمعيات⁵. وحالياً، لا يوجد أي نص جزائي يتعلق باستدعاء أو حضور محافظ الحسابات لجلساتها. أما المشرع الفرنسي، يفرض استدعائه إلى كافة الجمعيات العامة للأشخاص المعنوية الملزمة بتعيين محافظ الحسابات، بعدما كان ينص على واجب استدعائه إلى كل جمعيات المساهمين⁶.

أما شركة التوصية بالأسهم فإن المشرع يحيلنا إلى تطبيق أحكام شركة المساهمة، في هذه الحالة⁷. إلا أنه بالاعتماد على هذه الإحالة لتطبيق أحكام جزائية فيخلق انتهاكا لمبدأ الشرعية لأنها أحكام يستحيل تطبيقها بمجرد تلك الإحالة للاختلافات الجوهرية بين الشركتين⁸. فلا يجب الاعتماد على الإحالة، مما يستدعي ضرورة تحديد نص خاص بها، من أجل ضبط الهيئات التي يمكن متابعتها لأنها متباينة بين الشركتين. وهو الأمر بالنسبة لإهمال استدعائه إلى مجالس باقي هيئات هذه شركة، التي يمكن أن تشكل فقط مسؤولية مدنية لمخالفة أحكام مطبقة على الشركات التجارية، مع ضرورة إثبات الضرر الناتج عن الخطأ وعلاقة السببية بينهما.

وصفوة القول، أن استدعاء مندوب الحسابات ضروري في الشركات التجارية، بغض النظر عن مدى إجبارية تعيينه، عكس ما فعله المشرع الفرنسي. غير أن إغفال استدعائه يشكل جريمة يتحدد مجالها فقط بشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة. أما باقي الشركات التجارية الأخرى فلا بد من إتباع الأحكام المتعلقة بالمسؤولية المدنية عند إهمال دعوته لباقي المجالس الإدارية واجتماعات المدراء إذا تعددوا، ومتى تم النص عليه في القانون الأساسي للشركة أو ضمن الأحكام التشريعية مع إثبات أركان المسؤولية. وإن التباين وعدم التناسق بين مختلف المواقف القانونية وعدم منطقيتها، يفرض على المشرع ضرورة توحيد المنظومة القانونية، خاصة بالنسبة للشركات التي يكون حجمها ونشاطها مهماً.

أما إذا قررت شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة تعيين أكثر من الحد القانوني، أي أكثر من مندوب الحسابات، يجب أن يتم توجيه الاستدعاء إلى كل واحد منهم وانفرادياً، ومتى

¹ والمقصود هنا، الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، المذكور أعلاه.

² المادة 678 قبل التعديل ق.ت.ج.

³ المادة 828 ق.ت.ج.، ولقد أبقى المشرع على نفس المضمون ولم يشمل تعديل القانون التجاري إلا تشديد العقوبة.

⁴ المادة 715 مكرر 12 ق.ت.ج.

⁵ على سبيل المثال المواد 660، 672 الفقرة 3 و 676 الفقرة 2 ق.ت.ج.

⁶ Depuis la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques, seul le défaut de convocation aux assemblées générales est incriminé, v. art. L. 820-4 C. com. fr., alors que dans sa position antérieur, le texte visait plus largement « toute assemblée d'actionnaires ».

⁷ المادة 715 ثالثاً الفقرة 3 ق.ت.ج.

⁸ المادة 828 ق.ت.ج.

استدعي احدهما دون الآخر تكون الجنحة مقترفة. كما أن المشرع لم يحدد نوع الجمعيات التي يجب استدعاؤه لحضورها، بل نص على أنه يستدعى إلى كل جمعية للمساهمين أو الشركاء، الأمر الذي يحتاج إلى توضيح لتطبيقه في إطار الشركات وخصوصا شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة.

تختلف جمعيات الشركاء في الشركات التجارية¹، فتعرف شركة المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء الجمعيات العامة العادية وأخرى غير عادية، فنتولى هذه الأخيرة تعديل بنود القانون الأساسي للشركة بأغلبية خاصة بها²، أما باقي القرارات المتعلقة بالسير العادي الشركة فيتخذها الشركاء في جمعية عادية بنصاب وأغلبية محددة قانونا، وتكون هذه الجمعية إجبارية على الأقل مرة سنويا التي تقوم بالموافقة على النتائج السنوية للشركة³. ويكون حضوره في جميع الجمعيات ضروريا، غير أنه إذا تعلق الأمر باتخاذ القرارات عن طريق الاستشارات الكتابية متى قرر القانون الأساسي للشركة ذلك⁴، فلا بد من الاستعانة بتقاريره، وتبليغه بذلك، وهو ما يقابل استدعائه إلى الجمعيات⁵.

أما شركة المساهمة، فجمعياتها إما عادية أو غير عادية، إلى جانب الجمعية العامة التأسيسية إذا لجأت علنيا إلى الادخار، فتقوم هذه الأخيرة بتعيين محافظ الحسابات الأول⁶، ومن ثم يستحيل استدعاؤه إلى هذه الجمعية، وإذا حضر فيكون فقط لقبول المهمة⁷. أما الجمعية العامة غير العادية، فتختص بمهمة تعديل القانون الأساسي، ولا يصح تداولها إلا إذا كان عدد المساهمين الحاضرين أو الممثلين يملكون النصف على الأقل من الأسهم في الدعوة الأولى وعلى ربع الأسهم في الدعوة الثانية، كما يجوز تأجيلها إلى دعوة ثالثة⁸. وينص المشرع الجزائري⁹ صراحة على أنه يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين. ولكنه لم يشر إلى مجلس المراقبة، بالرغم من أنه يمارس العديد من السلطات ومن بينها منح

¹ Concernant les sociétés de personnes, v. M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n^{os} 478 et s, pp. 280 et s. pour la société en nom collectif, et pour la société en commandite simple, n^{os} 592 et s., pp. 337 et s.

في نفس المعنى أنظر ف. زراوي صالح، نظام المؤسسات، الشركات التجارية، المحاضرات السابق ذكرها.
² المادة 586 ق.ت.ج.

³ يعاقب المدير على عدم العمل على استدعاء الشركاء في الأجال القانونية بمقتضى المادة 802 ق.ت.ج.

⁴ المادة 580 الفقرة 2 ق.ت.ج.

⁵ Le droit français prévoit cette disposition pour la société à responsabilité limitée, v. art. L. 223-39 al. 1^{er} C. com. fr. : « les commissaires aux comptes sont avisés, au plus tard en même temps que les associés, des assemblées ou consultations. Ils ont accès aux assemblées ». Pour la procédure d'alerte, v. art. L. 234-1 al. 1^{er} C. com. fr.

⁶ المادة 600 الفقرة 2 ق.ت.ج.

⁷ راجع الجزء المخصص لتعيين محافظ الحسابات.

⁸ المادة 674 ق.ت.ج.

⁹ المادة 715 مكرر 12 ق.ت.ج.

التراخيص لمجلس المديرين¹، فيجب أن يستدعى ولا مانع من حضوره في اجتماعاته. وبذلك يكون المشرع لا يزال يظهر نوع من الاهتمام الخاص بشركات المساهمة فيما يتعلق بحضور محافظ الحسابات إلى جمعيات المساهمين والمجالس الإدارية، لأنه خصها بأحكام في النص العام وذكرها مجدداً في الأحكام الخاصة.

كما يجوز توجيه طلب قضائي يقضي بتعيين وكيل يكلف باستدعاء جمعية الشركاء أو المساهمين²، غير أن التساؤل في هذه الحالة، هل يبقى مدير الشركة ملزماً بتوجيه الاستدعاء إلى مندوب الحسابات بالرغم من تعيين شخص يحل محله في استدعاء الجمعية؟

لا يوجد جواب قانوني في هذا الأمر، غير أن هذا الإشكال يمكن النظر إليه من زاويتين. فالمقصود باستدعاء جمعية المساهمين، يقضي استدعاء كل الأشخاص الذين يشكلون هذه الجمعية لحضورها³، بما في ذلك مديرها. ففي هذه الحالة يجب على الوكيل المعين قضائياً، أن يوجه الاستدعاء إلى محافظ الحسابات. غير أن المدير، طالما هو كذلك، يفرض عليه استدعاء محافظ الحسابات إلى كل جمعيات المساهمين والشركاء، حتى تلك المجتمعة بدعوة من وكيل قضائي، فيبقى الالتزام واقعا على عاتقه، مهما كان سبيل دعوة الشركاء أو المساهمين، إما من خلاله، وهو الأصل، أو من قبل من يحل محله، كالشريك⁴ أو من يهمله ذلك أن يطلب قضاءً استدعاء الجمعية، أو تعيين من يقوم به أو تتولى المحكمة ذلك⁵. غير أنه لا يكون محل متابعة قضائية إذا قام الوكيل بذلك دون المدير، لأنه لم يتم تعيينه إلا لاستخلافه.

والملاحظ أن المشرع يجيز لمندوب الحسابات أن يستدعي الجمعية العامة متى رآه ضرورياً⁶، وبالمقابل فلا يبقى أي معنى للالتزام المدير باستدعائه إلى الجمعية التي انعقدت بمبادرته، ومن واجبه حضورها لعرض أسباب دعوتها مادام هو مصدر هذه المبادرة⁷. ومن ثم، لا يقع عبء الاستدعاء على المدير، بل العكس، يقوم الأول بطلب مساعدة هذا الأخير.

أما المشرع الفرنسي، كان سابقاً⁸ ينص على واجب استدعاء محافظ الحسابات إلى كل جمعيات المساهمين، إلى جانب الهيئات الإدارية، ولا تقوم الجنحة بإغفال استدعائه إلى هذه

¹ المادة 654 ق.ت.ج.

² المادة 580 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج. فيما يتعلق بشركة المسؤولية المحدودة، أما شركة المساهمة، فالأحكام المخصصة المخصصة لذلك متفرقة، أنظر مثلاً المادة 715 مكرر 4 الفقرة 6 ق.ت.ج.

³ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 85, p. 71.

⁴ المادة 580 الفقرتين 4 و 5 ق.ت.ج.

⁵ المادة 12 الفقرة 2 من الأمر 05-05 المذكور أعلاه.

⁶ المادة 715 مكرر 11 الفقرة 3 ق.ت.ج.، وتتعلق هذه الحالة بالاستدعاء عند ملاحظة مندوب الحسابات بقاء وضعية الاستغلال معرقل، بالرغم من اطلاعه بها لهيئات الشركة المساهمة، أما الأحكام العامة فلا تفرض سوى أن يقوم بإعلام الهيئة الإدارية والمسيرين بذلك، بمقتضى المادة 23 من القانون رقم 01-01. Art. L. 234-1 al. 4 C.com. fr.

⁷ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n°449, p. 123 ; M. de JUGLART et B. IPOPOLITO, *Droit commercial*, op. cit., n° 768, p. 785

⁸ Avant l'entrée en vigueur de la loi 2001-420 du 15 mai 2001 sur *les nouvelles régulations régulations économiques*, art. L. 242-25 ancien C. com. fr. , aujourd'hui, v. art. L.820-4 C. com. fr.

الأخيرة¹، عكس الأولى، وبتعديله مضمون المادة أصبحت تقتصر على الجمعيات العامة فقط، إلى جانب الهيئات الإدارية والرقابية²، واستبعد بذلك الجمعيات الخاصة، غير أنه بالمقابل وسع من مجال تطبيق الجنحة، إذ أصبحت تطبق على كل الأشخاص المعنوية الملزمة بتعيين محافظ الحسابات³.

ثانياً: خرق أحكام استدعاء مندوب الحسابات

لم يحدد المشرع مضمون الاستدعاء الموجه إلى محافظ الحسابات ولا طريقته، غير أنه نص على ضرورة توجيهه مع احترام مواعيد لذلك. ويتضمن كل استدعاء بالضرورة هوية الطرفين. فالموجه إليه الاستدعاء والمتمثل في محافظ الحسابات يبين عنوان مكتبه، وإذا كان يتعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات فالمفروض أن يرسل إلى مقرها لاستدعاء ممثلها أو من تم تعيينه من قبل هذه الشركة لأداء المهمة. غير الأحكام الواردة في هذا الشأن، لا تبين إلى من يوجه، وهذا راجع إلى أن أشغال محافظي الحسابات الشركاء في شركات تنجز بأسمائهم الخاصة وتحت مسؤولياتهم الشخصية ولو كانوا منضمين في شركة⁴. ولكن بالمقابل يمنع عليهم عليهم أي الأعضاء في شركة محافظة الحسابات من أداء مهام أسندت إلى الشركات باسمهم الخاص إنما توكل المهام إلى الشركة.

وإذا تم ذلك إلى مندوب الحسابات المعين شخصياً، فلا بد له من الاستجابة إليه، أما إذا كان إلى الشركة وتم تبيان ممثلها، ولم يكن هذا الأخير هو المعني، يجب تحديد المحافظ المستدعى بدقة. بيد أنه ليس له أن يتجاهل أو يدعي بعدم علمه بانعقاد جمعية الشركاء، بل يجب أن يحضرها⁵، وهو ما يميز المهني عن غيره من الممارسين. أضف إلى ذلك، فيجب ضرورة حمل الاستدعاء لكل المعلومات الإلزامية الخاصة بالشركة المراقبة لاسيما اسمها ومبلغ رأسمالها وشكلها⁶، ومقرها، إلى جانب مكان الانعقاد إذا كان مختلفاً عن موطنها، ما لم يتقرر

¹ A. TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 487, p. 456 : «... cette obligation (convocation aux réunions des organes sociaux) n'est assortie d'aucune sanction pénale ... et ne peut être étendue par voie d'analogie... ».

² Art. L. 823-17 : « les commissaires aux comptes sont convoqués à toutes les réunions du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance, ou de l'organe collégial d'administration ou de direction et de l'organe de surveillance qui examinent ou arrêtent des comptes annuels ou intermédiaires, ainsi qu'à toutes les assemblées d'actionnaires ou d'associés ou à toutes les réunions de l'organe compétent ... ».

³ Art. L. 820-4, 1° C. com .fr.

⁴ المادتين 29 و48 وما يليها من القانون رقم 10-01.

⁵ M. SALAH, op. cit., n° 334, p. 208 : «...il est fait obligation au commissaire aux comptes d'assister aux assemblées chaque fois qu'elles sont appelées à délibérer sur la base d'un rapport établi par lui ... ».

⁶ يجب التأشير على جميع وثائق وعقود الشركة والمعدة للغير ببيان اسمها وشكلها ورأسمالها وعنوان مقرها الرئيسي، وإغفال ذلك يعتبر جريمة يعاقب عليها مسير شركة المسؤولية المحدودة بمقتضى المادة 804 ق.ت.ج.، أما شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة فيعاقب عن نفس الإهمال، والعقوبة، في الحالتين، من 20 000 إلى 50 000 د.ج.، بفعل المادة 833 من ذات القانون.

مكان عقد الجمعيات في القانون الأساسي للشركة¹، بالإضافة إلى جدول الأعمال ومشاريع القرارات المعروضة للتصويت. هذا، ويستحسن تذكير محافظ الحسابات أن له حق الاطلاع بمقر الشركة في المهلة المخصصة له على مختلف الوثائق التي تسمح بأدائه مهامه بصورة دقيقة، وهو ما يمكنه من اتخاذ قراراته التي قد تعتمد كأساس لمداوات الجمعية.

أما بالنسبة للمواعيد فقد نص المشرع على أن استدعاء محافظ الحسابات لمجالس الإدارة والمراقبة عند ضبطهم نتائج وميزانية السنة المنصرمة، يجب أن يتم خمسة وأربعون يوماً قبل جلساتهم، وفيما يخص جمعيات الشركاء يكون في أجل أقصاه تاريخ استدعاء هؤلاء، فيجب احترام، على الأقل، نفس المواعيد المطبقة لاستدعاء الشركاء أو المساهمين. وبالرجوع إلى ما سبقت الإشارة إليه، فإن يجب أن يتم إعلام شركاء شركة المسؤولية المحدودة بانعقاد الجمعية وضرورة النظر في مشاريع قرارات قبل خمسة عشر يوماً من انعقادها²، إذا تعلق الأمر بالمداولة الأولى. أما بالنسبة للمداولة الثانية إذا لم تتحقق الأولى، فيجب أن تتم حسب ما تقرر بالنسبة للأولى بأن تكون لا تقل مهلة الاستدعاء من خمسة عشر يوماً³. أما إذا لم تتضمن هذه الشركة إلا شريكا وحيداً، فعلى مديرها أن يقوم بإعلامه، ولا مانع من حضور اجتماع المدير بالشريك الوحيد، ويقوم مندوب الحسابات بالاطلاع على السجل الخاص بالتقارير⁴.

وبالمقابل فالمدة الخاصة بشركات المساهمة هي خمسة وثلاثون يوماً عند الدعوة الأولى، غير أن عدم احترام هذه المهلة في استدعاء المساهمين في حد ذاته يشكل جريمة لمخالفة المادة 817 من القانون التجاري⁵، ولم يميز المشرع بين الدعوة الأولى والثانية. فإذا احترمت هذه الإجراءات، فإن مدير الشركة المسؤول عن توجيه الاستدعاء إلى مندوب الحسابات يكون قد وفى بالتزامه، فإذا حضر هذا الأخير، يكون الوضع مثالياً، وتباشر أشغال الجمعية. غير أن هناك حالتين عند الإخلال بالإجراءات والمواعيد.

وإذا لم يتم استدعاء مندوب الحسابات، وبالرغم من ذلك تمكن من العلم بتاريخ ومكان الانعقاد وحضر، ففي هذه الحالة تكون الجنحة مقترفة لأن مسؤولية المدير تتمثل في العمل على استدعائه وهو ما لم يتم به، وحضوره لا يمحو إهمال الاستدعاء، لأن الجريمة تنشأ بمجرد انتهاك القانون، مهما كانت النتيجة⁶. غير أنه إذا قام مدير الشركة بتوجيه استدعاء إلى مندوب

¹ M. de JUGLART et B. IPPOPOLITO, op. cit., n° 768, p. 786.

² المادة 580 الفقرة 3 ق.ت.ج.

³ المادة 582 الفقرة 2 ق.ت.ج.

⁴ المادة 584 الفقرة 6 ق.ت.ج.

⁵ المادة 817 ق.ت.ج.، وأنظر ما سبق من شروط ومواعيد استدعاء جمعيات الشركاء.

⁶ B. MERCADEL et Ph. JANIN, op. cit., n° 10185, p. 542 : « ... l'infraction pénale résulte du seul fait que la loi a été violée, indépendamment du résultat de cette violation... ».

الحسابات من دون احترام الأحكام القانونية الخاصة بشكله ومواعيده، فالأصل أن اللجنة مقترفة¹.

غير أن جانبا من الفقه الفرنسي² يرى بعدم ضرورة المتابعة في هذه الحالة لأن الهدف الذي ابتغاه المشرع تحقق، ولا يكون هناك أي معنى في المتابعة، حتى أن وكيل الجمهورية لن يقوم بالمتابعة إلا إذا تم رفع شكوى مصحوبة بادعاء مدني، فتباشر الدعوى العمومية³، أو عند وجود إرادة آثمة⁴، كما أن محافظ الحسابات ذاته يجب عليه اطلاع المساهمين ووكيل الجمهورية عن كل خرق والمجالس التي استدعي إلى حضورها⁵.

إن ضرورة استدعاء محافظ الحسابات لا تعني إلزامه بالحضور، غير أن الشركة في هذه الحالة يفرض عليها احترام حقه في الإعلام، لاسيما الاطلاع على مختلف الوثائق التي يحتاجها، كما أنه لا مانع من أن ينبذ عنه شخصا آخر من معاونيه، أو من يستعين بهم. وبالرغم من تحديد المواعيد القانونية، إلا أنه يفضل استدعائه بوقت كاف حتى يتمكن من أن يحضر نفسه ومختلف التقارير اللازمة، وأن يخصص الوقت لذلك، خاصة إذا كان معيناً يراقب العديد من الشركات، فيستدعي إليها جميعها⁶.

أما إذا غاب المراقب الشرعي للحسابات، فمدير الشركة ليس مسؤولاً عن غيابه، طالما نفذ كل التزاماته القانونية في العمل استدعائه، ولكن من الضروري لمدوب الحسابات إظهاره الاهتمام بمهامه في الشركة، فلا يتخلف عن مختلف الجلسات والجمعيات، مع أنه لا يوجد ما يلزمه بالحضور، طالما أعد تقاريره في الوقت اللازم.

¹ Crim., 16 octobre 1978, D. 1979, p. 120. En ce sens, et concernant la doctrine française, v. Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 99, p. 80. Et contra A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 486, p. 459 : « ...l'observation est de rigueur, une réparation ultérieure, même si elle a permis de convoquer utilement le commissaire aux comptes serait inopérante ».

² P. CONSTANTIN, op. cit., n° 830, p. 537 : « ... une convocation tardive ou effectuée par un procédé autre que celui qui est prévu, exonère de la responsabilité pénale les dirigeants sociaux... ».

³ Pour une convocation tardive, v. Crim., 11 mai 1981, préc : « la Cour de cassation a estimé qu'un P-DG qui a pris ses fonctions sept jours avant l'assemblée générale ordinaire, soit pendant un délai de convocation suffisant, engage sa responsabilité pénale s'il ne le convoque pas (le commissaire aux comptes) à l'assemblée ».

⁴ A. TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 490, p. 458 : « ...Cette infraction est une de celles dans lesquelles, ..., le parquet n'exercera son droit de poursuite que dans le cas où le défaut de convocation ... résultera d'une volonté de fraude ».

⁵ طالع الجزء المخصص إلى واجب مندوب الحسابات إفضاء الوقائع الإجرامية.

⁶ المادة 11 من القانون رقم 10-01 تبين أن مجال نشاط محافظ الحسابات يتم على كامل التراب الوطني.

Art. R. 822-1 al. 4 C. com. fr.: « les commissaires aux comptes inscrits peuvent exercer leur profession sur l'ensemble du territoire ».

المطلب الثاني: مدى اشتراط الركن المعنوي لقيام جنحة عدم استدعاء مندوب الحسابات حضور جمعيات المساهمين

لقد نص المشرع الجزائري¹ على غرار نظيره المشرع الفرنسي² على جنحة عدم العمل على استدعاء محافظ الحسابات مقترنة مع عدم العمل على تعيينه، أي في نفس النص القانوني. فيعتبرها جانب من الفقه جناحاً إرادية ويدرس ركنيهما المعنويان مجتمعان مادام يتفقان فيه³، دليل على ضرورة توافر الركن المعنوي لإثبات علم المدير بركان هذه الجنحة وأنه اقترفها عن علم وبارادة تامة في بلوغ النتيجة غير الشرعية⁴. إلا أن البعض الآخر يعتبره منعدياً⁵، فتقترب فتقترب الجنحة بمجرد ارتكاب النشاط المادي، لأنها مادية⁶.

غير أن الجنحتين ماديتان لما تهدف له عموماً من ضمان إسهام محافظ الحسابات في الحياة الاجتماعية في الشركة، إلا أن الدوافع إلى تجريم هذين السلوكين مختلفة. فإذا كانت جنحة عدم تعيينه لضمان وجوده كهيئة على غرار الهيئات المهمة في الشركة لقيام الشركة بهيكله صحيحة، غير أنه يجب أن يكون عملها متناسقاً وفعالاً، الأمر الذي فرض معه تجريم عدم الاستدعاء إلى جمعيات المساهمين، لضمان إدماجه وإقامه حقيقة في حياة الشركة. أما إذا لم يكن إهمال استدعائه مقترناً بعقوبة جزائية، فيكيف على أنه مجرد خطأ في التسيير لمخالفة هذا الالتزام. أما بالنسبة للتشريع الفرنسي، سبقت الإشارة إلى أن الجناح هذه بالرغم من أنه يقترض على أنها إرادية، وتبقى بأصلها، ولا يقوم الركن المعنوي إلا من خلال الركن المادي للجنحة⁷.

¹ المادة 828 ق.ت.ج.

² Art. L. 820-4, 1° C. com fr.

³ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 22, p. 7 ; F. SALOMON, op. cit., n° 19, p. 8; B. LEY, op. cit., n° 334-11, p. 247 ; Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1998, p.813 et D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes*, op. cit., n° 471, p. 49.

⁴ F. STASIAK, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 198 et Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1999, p. 813.

⁵ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابقة الذكر.

M. VERON, op. cit., p. 155 : «... le délit de défaut de convocation aux assemblées ne suppose pas d'intention coupable... ».

⁶ A. TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 489, p. 457.

⁷ W. JEANDIDIER, préc.

الفرع الثاني: جنح منع مندوب الحسابات من أداء دوره الرقابي

تتمثل مهام مندوب الحسابات في التحقيق والمراقبة والمراجعة الحسابية للشركات التجارية ونشر الوقائع الإجرامية التي يمكنه اكتشافها¹، ولا يمكنه التدخل في تسييرها²، وتكون نتيجة نشاطه إعداد تقارير وتحديد حالة الشركة للوفاء بالالتزامات الواقعة عليه وعرضها على جمعيات الشركاء³ بغرض الإعلام. لذا، يجب تسهيل مهمته وإسهامه في الحياة الاجتماعية للشركة. وقد فرض المشرع على الشركة المراقبة تمكينه من كل الوسائل التي يراها ضرورية وتطلبتها مهمته⁴، ومن حقه تحديد كفاءات ومدى مهمته، مع مراعاة الالتزامات المتعلقة بمقاييس التفطيش والواجبات المهنية⁵.

وفضلا عن ذلك، وباعتباره مهنيا، فبمجرد ملاحظته لعراقيل تعترض مهمته أو يواجهها أن يوجه كتابة إلى مديري الشركة من أجل التصدي لهذه الحالة، واستبعاد هذه العراقيل تحت طائلة الأحكام الجزائية⁶، حماية لمهنة محافظة الحسابات والمميزات التي تختص بها، لاسيما استمرارية وجدية الرقابة بطريقة احترافية. وبالرغم من أهميتها فهذه الجنحة ليست قابلة للتطبيق إلا على شركات المساهمة أما باقي الشركات التجارية فلا يشملها النص القانوني. ومن ثم، فالحماية الجزائية ضد العراقيل الموجهة لمحافظي الحسابات أثناء ممارسة مهامهم منعقدة في شركات الأشخاص وشركات المسؤولية المحدودة، بل ولا يمكن تطبيقها بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس المديرين، وشركة التوصية بالأسم، غير أنه لا مانع من قيام المسؤولية المدنية إذا ثبتت أركانها.

وتشكل العوائق التي يواجهها محافظ الحسابات أثناء ممارسة مهامه أو بمناسبة جنحة معاقب عليها بالمادة 831 من القانون التجاري، والقابلة للتطبيق فقط على شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة. وقد حددت هذه العراقيل من جهة بالعوائق وخص بالذكر إلى جانبها رفض

¹ المادة 23 وما يليها من القانون رقم 10-01، وبالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة المادة 6 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 06-354، أما شركة المساهمة، المواد 715 مكرر 4 الفقرات من 2 إلى 6 و715 مكرر 10 و715 مكرر 13 ق.ت.ج.

² المادة 23 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 10-01. V . art. L. 823-10 al. 1^{er} C. com. fr.

³ بالنسبة للفقهاء العرب في هذا الشأن: أ. محرز، المرجع السابق الذكر، رقم 308 ص. 312، و ع. العكيلي، المرجع المذكور سابقا، رقم 214، ص. 345.

⁴ المادة 31 وما يليها من القانون رقم 10-01. وللإشارة كانت المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، أكثر وضوحا في تقرير واجب التعاون بين الشركة المراقبة ومحافظ الحسابات.

⁵ المادة 35 من القانون رقم 10-01 (وهي تتضمن نفس الموقف القانوني السابق المدرج في المادة 39 من القانون رقم 91-08 الملغى)، ولكنها تختلف من حيث أن المعايير الواجب إتباعها بعد أن يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية، إلى جانب احترام دفتر شروط والعرض الذي يتقدم به محافظ الحسابات ليحدد الإطار الخاص بمهامه، خاصة بالمادتين 4 و7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁶ المادة 34 من القانون رقم 10-01، وكانت سابقا تتضمن نفس الموقف بالمادتين 38 من القانون رقم 91-08، والمادة 27 الفقرة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 الملغى، وبمقارنة النصين فالنص الأخير التنظيمي كان أكثر وضوحا من الأول، وفي هذا الموقف أنظر:

M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 336, p. 209 : « ... le texte réglementaire est plus précis sur ce point... »

اطلاع محافظ الحسابات على وثائق الشركة للقيام بمهامه. أما المشرع الفرنسي، فهو الآخر ينص على ذات الجنحة غير أن مجال تطبيقها أوسع¹.

كما تبرهن جنح منع مندوب الحسابات بأنه هيئة من هيئات الشركة²، وتتحقق عرقلة مهمته بسلوكين: أولهما وضع عائق للرقابة والمراجعة الحسابية التي يقوم بها، والثاني يتمثل في الامتناع عن اطلاعه على وثائق الشركة اللازمة لممارسة لمهامه. غير أن المشرع الجزائري على مثال نظيره الفرنسي، لم يعرف هذه التصرفات، بل عرف فقط الجنح من خلال أركانها، إذ تقترب الأولى من خلال التعمد في وضع عائق لمهمة محافظ الحسابات المتعلقة بالمراقبة والمراجعة الحسابية، أما الثانية وهي جنحة رفض إطلاعه على وثائق الشركة اللازمة لمهمته، وما تجدر الإشارة إليه، أنه يستعمل التخيير بينهما بمصطلح "أو" ، وبمقارنة هذا النص الوارد في القانون التجاري، مع النص العام، أي المادة 34 من القانون رقم 10-01 المذكور آنفاً، فإن المشرع يستعمل في هذا الأخير مصطلح العرقلة كمفهوم عام³.

وعليه، فقد ميز المشرع الجزائري، على مثال نظيره المشرع الفرنسي⁴، بين التصرفين بحرف " أو" ، في النص باللغة العربية على غرار ترجمته إلى اللغة الفرنسية، فيعتبران مستقلان عن بعضهما البعض، ولكل منهما إطاره الخاص به، مثلما فعل بالنسبة لجنحة عدم تعيين وعدم استدعاء محافظ الحسابات⁵. غير أن القضاء الفرنسي اتخذ في هذا المجال موقفاً، وبالرغم من ذلك لم يكن سبباً في اعتماده فقهاً، بل تفرق هذا الأخير.

وبالاعتماد على الصياغة المادة 831 من القانون التجاري، فتنشأ جنحة وضع عائق للمراجعة والمراقبة الشرعية من ركن مادي وآخر معنوي، وهو موقف لا يمكن تطبيقه على جنحة رفض اطلاع محافظ الحسابات على الوثائق الضرورية لمهامه، إلى جانب ذلك، فطبيعة السلوك الثاني الذي ينشأ من الامتناع⁶.

واعتبر القضاء الفرنسي أن رفض اطلاع محافظ الحسابات من بين عوائق مهمة محافظ الحسابات⁷، أي أن جنحة العوائق أشمل من العراقيل، وأكثر من ذلك، فإنه لا يقف عند معاني

¹ V. art. L. 820-4 , 2° C. com. fr.

² A. TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 529, p. 491 : «...cette incrimination fait ressortir le caractère actuel des fonctions dont les commissaires aux comptes sont investis , lesquelles font d'eux ... un véritable organe de la société... ».

³ لم يغير المشرع من موقفه السابق، وهو ما كان ينص عليه في المادة 38 من القانون رقم 08-91 الملغى.

⁴ Art. L. 820-4, 2° C. com fr. : « ... est puni ... le fait de mettre obstacles aux vérifications ou aux contrôles ... ou de leur refuser la communication ...de toutes pièces utiles à l'exercice de leur mission... ».

⁵ المادة 828 ق.ت.ج ، إذ يستعمل فيها أيضا حرف "أو" للفصل بين الجنحتين، وإن ورد النص عليهما في نفس النص القانوني. Concernant le droit français, v. art. L. 820-4, 1° C. com. fr.

⁶ تنص المادة 831 ق.ت.ج. على أنه : " يعاقب ... رئيس الشركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للاطلاع عليها...".

⁷ Crim., 11 mai 1981, préc.

هذه المصطلحات، و هذا راجع إلى الحكم الصادر على أساس جنحة منع محافظ الحسابات ضد المديرين عند عرقلة المهام الرقابية لمحافظ الحسابات عند رفضهم اطلاعه الوثائق اللازمة¹.

غير أن الفقه الفرنسي في هذا المجال انقسم إلى فئات ثلاث، فمنهم من يرى بأنه سلوك واحد ومتحد²، فقط أن أحدهما عام والآخر خاص متعلق بنوع محدد من العراقيل³، ومنهم من يرى أنهما مشتركان في مجال محدد، وتحفظ كل جنحة بذاتها الخاصة في إطار آخر منفصل⁴. ولكن هناك من يؤكد أن هذه الجنح مستقلة فيما بينهما⁵، بالرغم من إيرادها في نفس النص القانوني لاتحادها في المصلحة القانونية المحمية من خلال متابعة مختلف العراقيل.

ولاتخاذ موقف في هذا الإطار، يتوجب بداية الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يكن مستقرا في استعماله للمصطلحات في هذه الجنح، إذ يستعمل تارة عبارة العراقيل في النص العام⁶، وتارة أخرى عبارة العوائق أو الامتناع في القانون التجاري⁷، ويضاف إليها العراقيل وحالة الامتناع في قانون القرض والنقد⁸، مما يفرض طرح الإشكال والمتمثل في تحديد إن كان أحد المصطلحات أشمل من الآخر، وهل يمكن أن يتضمنه في مفهومه؟

¹ Crim., 12 septembre 2001, Bull. Joly soc. 2002, n° 3, p. 35 : « ... en l'espèce, les dirigeants avaient ... sciemment mis **obstacle** aux fonctions du commissaire aux comptes et lui avaient **refusé** la communication des documents, ..., il y a lieu de reconnaître ces dirigeants coupables et complices du délit **d'entrave** ... ».

² W. JEANDIDIER, op. cit., n° 274, p. 344 : « ... il semble que le second comportement (refus de communication) ne soit en définitive qu'une manifestation du premier (d'obstacle) » , « ... le concept d'entrave (donc) recouvre et déborde celui de refus de communication... » , en ce sens, v. M. DELMAS-MLARTY, *Droit pénal des affaires*, t. 1, *Les infractions*, Puf , 1973, p. 408.

³ F. SALOMON, op. cit., n° 23, p. 8.

⁴ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 35, pp. 9 et 10.

⁵ B. LEY, op. cit., n°321-02 , p. 230: «... nous pensons qu'il y a deux délits distincts... ». En ce sens, v. M. PATIN, P. CAUJOLLE, M. AYDALOT et J.-M. ROBERT, *Droit pénal général et législation pénale appliquée aux affaires*, Puf, 1969, p. 327 et P. CONSTANTIN, op. cit., n° 852, p. 544.

⁶ المادة 34 من القانون رقم 01-10.

⁷ المادة 831 ق.ب.ج.

⁸ المادة 137 الفقرة الأولى البند الأول من القانون 03-11 المذكور سابقا.

يقصد بالعوائق¹ كل وسيلة تستعمل من أجل منع التوصل إلى نتيجة أو جعل بلوغها صعب المنال، وإن كان الأصل سهولتها بطبيعتها متى توافرت شروطها ومقوماتها، وهي ذاتها العراقيين، وإن كانت هذه الأخير تهدف، زيادة على ذلك، إلى جعل عقبات في المهمة لدفع الشخص إلى التخلي عن القيام بها. ومن ثم، فالإعاقة تكون أشمل من العرقلة لامتدادها في الزمن. أما الرفض يتمثل في عدم القبول، وعدم الانصياع والانقياد والامتناع عن الاستجابة للطلب المقدم، بهدف التوقيف عند حاجز.

ومتى كان ذلك، فالعوائق أوسع مفهوماً وتتضمن العراقيين ووضعياً الامتناع، وهذين الأخيرين مشتركين في مجالات بينهما، غير أن كلا منهما يبقى محتفظاً بإطاره الخاص. ولكن يجب عدم التوقف عند المعنى اللغوي، بل الاعتماد على المعنى الاصطلاحي المقرر في عناصر هذه الجناح والهدف الذي ابتغاه المشرع من خلالها من أجل أن تشمل مجالاً أوسع من مختلف التصرفات التي من شأنها استبعاد محافظ الحسابات من المساهمة في الحياة الاجتماعية للشركة ومنعه من ممارسة نشاطه ومهامه، وهذا بالنظر إلى المجالات التي تبقى مختصة أحدها دون الأخرى بالرغم من تطابقها في جزء مشترك، فجانب من هذه التصرفات يمكن تكييفها بوصفي الجناحتين، وقد سعى القضاء الفرنسي إلى اتخاذ موقف من ذلك، أن شكل العراقيين يمكن أن تكون ايجابية، أي بنشاط مادي، أو سلبي بامتناع².

ويستخلص مما سبق، أن جناح منع محافظ الحسابات من أداء دوره الرقابي تتحقق في حالتين، إما باقتراف جناح وضع عراقيين للرقابة والمراجعة الحسابية لمدوب الحسابات، والتي تعتمد على ركن مادي وآخر معنوي، أو بالامتناع عن اطلاعه الوثائق اللازمة لمهامه، وهي جناح إهمال تعتمد أساساً على النشاط المادي، ومن بين التصرفات الناشئة عنهما ما يمكن تكييفه ضمن السلوكيين. وعليه سيخصص المبحث الأول إلى جناح إعاقة مندوب الحسابات ممارسة مهامه في الرقابة المالية والمراجعة الحسابية، أما المبحث الثاني، يتناول فيه جناح رفض إطلاع مندوب الحسابات ووثائق الشركة.

المبحث الأول: جناح إعاقة مندوب الحسابات ممارسة مهامه في الرقابة المالية والمراجعة الحسابية

حتى تقترب جناح إعاقة النشاطات الرقابية والمراجعة الحسابية لمحافظ الحسابات، يجب تعمد وضع عراقيين أمام مهمته، بتوافر عنصر مادي يتحقق عند ممارسة مندوب الحسابات لمهامه بطريقة فعلية واضحة وعلنية فتعترضه عوائق، مع ضرورة توفر القصد لدى الجاني.

¹ Entraver : c'est l'action de gêner, embarrasser dans ses mouvements, dans ses actes, mettre des obstacles, des empêchements pour s'opposer à sa démarche. L'obstacle : ce qui empêche de passer, ce qui arrête, s'oppose à la réalisation, la rend difficile. Refus : ne pas accepter, ne pas accorder ce qui est demandé, ne pas consentir, s'arrêter devant un obstacle. Et en se référant aux sens latin des termes « Entraver » : c'est mettre des entraves pour gêner la marche, « Obstacle » : se tenir devant pour ne pas laisser passer ou avancer, « Refus » : pour rendre inefficace, infranchissable ; v. ces termes in Encyc. Larousse, éd. 2009.

² C.A. Reims, 27 mai 2009, préc. : « l'obstacle peut être positif plus que négatif » .

المطلب الأول: تحقق الركن المادي بوضع عائق للرقابة المالية و المراجعة الحسابية

يمكن منع محافظ الحسابات من أداء مهامه بوضع عوائق عند مباشرته لمهامه المتمثلة في المراقبة والمراجعة الحسابية، بحيث توجه هذه العراقيل لوضع حد لنشاطه، حتى تبقى الشركة دون أي رقابة من طرفه.

أولاً- ضرورة ممارسة مندوب الحسابات لمهامه بطريقة واضحة وعلنية

ينشأ النشاط المادي للجاني عند ارتكابه جنحة إعاقة ممارسة مندوب الحسابات لمهامه، عندما يضع عوائق أمامه، وحتى يسمى العائق كذلك، يجب أن يكون المهني من جهة في إطار ممارسة فعلية لنشاطه، ومن جهة أخرى إدراك الغير ذلك.

ومندوب الحسابات باعتباره محترفا في التدقيق المحاسبي، فإنه يمارس الرقابة المكلف بها باسمه وتحت مسؤوليته، متى توافرت فيه شروط الكفاءة المهنية والتسجيل في الجدول الغرفة الوطنية للمهنيين المعتمدين من قبل الوزير المكلف بالمالية، وفق ما تمليه عليه أصول مهنته والقوانين المتعلقة بالرقابة على الشركات التجارية، من أجل التوصل إلى القيام بصلاحياته وفق الإمكانيات الممنوحة له قانوناً، لاسيما الإمكانيات الجبرية¹ المتعلقة بسلطته في التدقيق المحاسبي ومراقبة تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية ومطابقتها مع النظام الساري المفعول. وللوفاء بالتزاماته يجب الاستجابة إلى الواجبات المفروضة عليه. وتتمثل، إلى جانب مراقبة حسابات الشركة، مراقبة أعمال الهيئة الإدارية ومدى صحة الوثائق الموجهة إلى الشركاء، وإعطاء صورة وفيية عن حالة الشركة المالية. لذا، يجوز له إجراء في كل وقت² وطيلة السنة التحقيقات والمراقبات التي يراها مناسبة³، ولا تتحدد المراقبة بالشركة ذاتها بل تمتد إلى كل فرع من فروعها إلى جانب الشركات التي تملك فيها جزء من رأس المال⁴.

وحتى يقوم مندوب الحسابات بهذه المهام لا بد بأن يتمتع بكل التسهيلات اللازمة، لاسيما تقديم الوسائل الضرورية لأداء مهمته وبالخصوص المعلومات التي يراها مناسبة لكي تكون له نظرة شاملة على الشركة، إلى جانب كل المعلومات الخاصة بعمليات محددة أجرتها الشركة كالاتفاقات التي تكون محل تقارير يتم إعدادها لهذا الشأن⁵. ولما كانت كل المعلومات المتعلقة بالشركة وطريقة عملها متضمنة في وثائقها أساساً، أضف إلى أن المحررات الخاصة بأعمالها تحمل أسرارها ومنهجيتها المالية والتجارية⁶، فلا يمكن السماح بأخذ معلومات بشأنها أو الاطلاع عليها لأي كان، بل لا بد لمن يريد معلومات أو استفسارات عن وضعية الشركة أو الاطلاع على وثائقها أن تكون له صفة محددة يجوز له بمقتضاها ممارسة مهامه من خلال

¹ ف. زراوي صالح، المقال المذكور سابقاً، ص. 174.

² المادة 31 وما يليها من القانون رقم 01-10 المذكور سابقاً. Art. L. 823-13 al.1^{er} C. com. fr.

³ المادة 715 مكرر 4 الفقرة 5 ق.ت.ج. الخاصة بشركة المساهمة، ولكن لا يوجد أحكام خاصة بباقي الشركات التجارية، وعليه يجب الاعتماد على الأحكام العامة.

⁴ المادة 24 من القانون 01-10 و المادتين 732 مكرر 2 و 715 مكرر 4 ق.ت.ج. Art. L. 823- 14 C. com. fr.

⁵ المادة 23 الفقرة الأولى من القانون 01-10.

⁶ أنظر ع. فنينخ، مذكرة الماجستير المذكورة سابقاً، ص. 28.

صلاحياته الشرعية، وهو الوضع بالنسبة لمندوب الحسابات، إذ يعتبر هيئة من هيئات الشركة¹. وهكذا يجوز له فحص وضعية حساباتها ومدى مطابقتها للحقيقة، ونظاميتها، من دون أخذ إذن من المديرين، مادام اعتنى المشرع بتنظيم حقوقه المهنية التي يباشرها بطريقة اعتيادية، بل ودون الحاجة إلى إثبات الاستعجال أو التسرع في ممارستها.

غير أن تعقيد تكوين الشركات التجارية، وبالخصوص شركات المساهمة، بالنظر إلى تشكيلة الهيئات الإدارية² والرقابية، وضرورة تجديد عضويتهم، فقد لا يتمكن مدراء الشركات أو من هم في خدمتها، وغيرهم كالأجراء أو مديري فروع الشركة، والتي تمتد رقابته إليها، من التعرف بطريقة تلقائية على مندوب الحسابات، خاصة إذا كان يباشر عمليات رقابة الشركة بعد تعيينه. فعند حضوره أولى جلسات الهيئات الإدارية، أو جمعيات الشركاء فقد يكون غير معروف بشخصه إليهم، فلا مانع من أن يقدم نفسه، لمن لا يعرفه³، أو أن يتكفل بذلك مديرها أو رئيس الشركة، ويبين الغرض من حضوره، وبالخصوص إذا تعلق الأمر بالمراقبة أو مراجعة الحسابات لدى مصالح المحاسبة في الشركة عند اتصاله بالأجراء أو من هم في خدمة الشركة، وعليه أن يتحلى بالرصانة⁴، لأنه ليس بمفتش تابع للقوة العمومية⁵ يستعمل السلطة العامة، بل هو هيئة من هيئات الشركة يمارس الرقابة الشرعية، تم تعيينه من قبل الشركة للقيام بمهامه بكل عناية ونزاهة⁶، وهذا ما تفرضه عليه مبادئ مهنة مندوبية الحسابات، لاسيما حسن التعامل حتى يتوصل إلى هدفه من الرقابة.

ويمارس محافظ الحسابات مهامه باستقلالية وبكل حياد وموضوعية، مما يؤدي به إلى ممارستها باحترافية⁷ ويشترط فيها الوضوح والعلنية للتمكن من الظهور بمظهر أحد هياكل الشركة إلى جانب باقي الهيئات الأخرى للشركة، لتستجيب للتنظيم الهيكلي الذي تفرضه الأحكام القانونية. ويصبح التعريف بمندوب الحسابات غير ضروري متى تم استدعائه واستظهر بالاستدعاء الموجه إليه، وأمكن التعرف على شخصه. وبالمقابل، يصبح غير معقول هذا العنصر إذا اعتاد القيام بالمراقبة على الشركة ومراجعة حساباتها، بل ولا يقدم أي تفسيرات على مهمته، ما لم يصرح وبكل وضوح عدم رغبته في القيام بمهامه الرقابية والمراجعة الحسابية

¹ V. M. SALAH, th. préc.

² عدد أعضاء مجلس الإدارة في الأصل من ثلاثة أعضاء إلى اثني عشر عضواً، حسب المادة 610 ق.ت.ج.، ويتكون من رئيسه وأعضائه إلى جانب مديرين عامين عن الاقتضاء، وبالنسبة لمجلس المديرين ومجلس المراقبة على الترتيب المادتين 643 و657 من نفس القانون. ولا مانع بالنسبة لباقي الشركات التجارية الأخرى أن تكون الإدارة جماعية.

³ يمنح محافظ الحسابات بطاقة مهنية جراء تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات طبقاً للمادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30، إلا أن تقديمها كوثيقة تسمح له بممارسة المهنة. غير أنه ليس كافياً إذ أنها لا تثبت تعيينه في الشركة.

⁴ كانت الأحكام السابقة تحدد البعض من أخلاقيات ومقاييس ممارسة المهنة، لاسيما المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 الملغى. إلا أنه حالياً يستحسن المبادرة بإصدار مدونة أخلاقيات المهنة لتتمة التعديلات التي لحقت بالمهنة.

⁵ A. TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 530, p. 491.

⁶ المادة 3 من القانون رقم 10-01، (وهو ما كان مقرراً سابقاً بالمادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 الملغى).

⁷ ف. زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري، الجزء الأول، المرجع المذكور سابقاً، رقم 106، ص. 165 و166.

المسؤول عنها، ففي هذه الحالة لا يمكن متابعة المدير عن جنحة عرقلة مهامه¹، مادام ينتفي الإطار الذي خصصت لحمايته.

وتجدر الإشارة إلى أنه يجوز لمندوب الحسابات الاستعانة بكل خبير مهني آخر². غير أنه لم يحدد الإطار القانوني لهذا الأخير، ولكن لمندوب الحسابات أن يحدد له المهام التي يقوم بها، لأنه يباشر صلاحياته تحت مسؤوليته والخبير ليس إلا مساعداً له، ويشترط أن يتم التعريف به، وإذا تعددوا ولا يكفي أن يتم القول بأنه يستعين بمساعد أو مجموعة من الأعوان، بل لا بد في هذه الحالة من التعريف بهويتهم انفرادياً وشخصياً، وهذا ما تقرره الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات³ وما تنص عليه الأحكام التشريعية الفرنسية⁴.

والمنطق يقضي برفض اطلاع أي شخص لا يمكن التحقق من هويته على أمور الشركة، وبالأخص المعلومات والوثائق التي يمكن لمندوب الحسابات أن يستعلم عليها، أو يطلبها. أما إذا وفي مندوب الحسابات بهذه المتطلبات المتعلقة بالتعريف بطاقمه المساعد، فلا يبقى لمديري الشركة، أو لمديري فروعها ولا لمن هم في خدمتها، عند قيامه بممارسة الرقابة والمراجعة الحسابية، أي دفع بعدم العلم بأن الأمر يتعلق به أو أحد أعوانه طالما أن عملية وضع عائق لهم بمثابة عرقلة مهامه.

ويقصد بالممارسة الفعلية والعلنية لمهام محافظ الحسابات تحديد مهمته من حيث تاريخها وموضوعها وامتدادها⁵، والتي لا تخرج عن إطار ما حدده المشرع، ولا مانع من ضبطها بحسب مجريات الرقابة والمراجعة ومتطلباتها⁶. بل بالعكس، وهذا ما يمكنه من اكتشاف الأخطاء والوقائع الإجرامية أثناء تنفيذ مهمته أو بمناسبة، بغض النظر عما تم إحاطته به من

¹ Crim., 29 janvier 1992, B.R.D.A. 1992, n° 11, p. 7 : « il (le commissaire aux comptes) avait manifesté de la manière la plus claire son intention de ne pas effectuer les vérifications et contrôles lui incombant... ».

² كان المشرع يبين صراحة إلى إمكانية محافظ الحسابات الاستعانة بكل مهني آخر، بفعل المادة 42 من القانون رقم 91-08 الملغى، ويوسف على أنه لم ينص على ذات الحكم في القانون الساري المفعول، ويستحسن أن يتم إدراج ذلك على الأقل ضمن الأحكام التنظيمية للقانون الساري المفعول 01-10. Art. L.823-13 al. 2 C. com. fr.

³ المقرر 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظات الحسابات، (و صدر في ظل الأحكام السابقة الملغاة)، المرجع المذكور سابقاً، ص. 73: " في الدخول إلى المهمة ... وبعد تلبية الاجتهادات الأولية (قبول التوكيل)، ... وقبل البداية في تنفيذ المهمة، يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى ... المتدخلين... ". يبدو أن ما يذهب إليه مصطلح المتدخلين هو الأعوان والمساعدين والخبراء.

⁴ Art. L.823-13 al. 2 C. com. fr. : « pour l'accomplissement de leurs contrôles, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix, qu'ils font connaître nommément à la personne ou à l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes. Ces experts ou collaborateurs ont les mêmes droits d'investigation que les commissaires aux comptes ».

⁵ يكون ذلك بالاعتماد على دفتر الشروط الذي يسمح له بالتعرف على الشركة، وتحديد مهامه وإطارها. وأنظر إلى ما سبق بيانه في إطار إجراءات التعيين.

⁶ يعتمد محافظ الحسابات على ما تضمنه العرض الذي تقدم به عند ترشحه للتعيين، طبقاً للمادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، إلا أنه ليس مانعاً من تكييف مهامه بالطريقة التي تسمح بإجراء الرقابة التي يراها مناسبة.

معلومات، مادام عهده مستمرة، فإذا تمت مباشرة إجراءات عزله القضائي¹، ففي هذه المرحلة لا يجوز عرقلة مهامه لأنه لا يزال يشكل هيئة من هيئات الشركة، إلى غاية انقضاء عهده.

وإذا قام مندوب الحسابات، أو أحد أعوانه بالوقوف عند مدخل مقر الشركة مثلا، أو التنقل عبر مختلف مكاتبها، دون إبداء أي موقف، لا يمنح للأجراء أو المديرين الحق في الاستفسار عن المهمة التي يقوم بها مادام يراها ضرورية، فربما يحاول التحقق من مدى الممارسة الحقيقية للأجراء في مناصبهم، وعدم وجود أجور خيالية². وإن كان الأصل، وهو الأفضل، أن يتقدم إلى مدير الشركة أو رئيسها باعتباره السلطة الممثلة للشركة والتدرجية العليا في مديريتها، ولا يقوم بالبحث عنها بمفرده، لأنه لا يقوم بعملية التفتيش³، وبالرغم من أن المشرع يستعمل هذا المصطلح ولكن بمفهوم المراقبة والمراجعة⁴. كما أنه لا يمكن لمدير الشركة التداعي بسوء العلاقة التي تربطه بمندوب الحسابات أو النزاعات القائمة بينهما من أجل عرقلة مهامه⁵.

وتمتد مهام مندوب الحسابات ليس لمراقبة الشركة المعنية فقط، بل إلى الشركات التي تدخل ضمن نفس مجموعة الشركات أو متى أعدت حسابات مدعمة⁶. ويتابع إلى جانب الهيئات الإدارية للشركة، كل من كان في خدمة الشركة إذا وضع عائقا له. غير أنه بالمقابل لا يمكنه الاستفسار لدى الغير الملزم بالسرية المهني، كمساعد القضاء⁷، ومن بينهم المحامي أو المحضر القضائي، ولا يمكنه أن يتعدى الإطار الممنوح لرقابته ليحاول توسيع مجال ممارسة مهامه إلى الغير كالمتعاقدين مع الشركة من المومنين أو الزبائن، لأنه سوف يطلع على أسرارهم، وسوف يعترضه رفضهم⁸، كما أنه ليس له التماس في التحقق بهذه الطريقة حتى يصبح أداء مهامه مستحيلا، لذلك فيعتبر تحديد إطار مهامه في حد ذاته ضمانا له لتحقيقها على وجهها الأمثل.

¹ في شركات المساهمة إجباريا 715 مكرر 9 ق.ت.ج.، أما بالنسبة لباقي الشركات التجارية، عملا بمبدأ توازي الأشكال، على اعتبار أن الشركاء هم الذين عينوه، فتعود لهم سلطة عزله، وهو نفس موقف المشرع قبل التعديل وقارن المادة 26 من القانون رقم 10-01 بالمادة 30 من القانون رقم 91-08 الملغى، وأنظر في نفس المعنى ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، محاضرات سابق ذكرها.

² ع. فنيخ، جنحة إساءة استعمال أموال الشركات التجارية في التشريع الجزائري، مجلة المؤسسة والتجارة 2005، عدد 1، ص 53.

³ Y. GUYON, op. cit., n° 369, p. 381.

⁴ كانت المادة 39 من القانون رقم 91-08 الملغى وترجمتها إلى الفرنسية تتضمن مصطلح التفتيش الذي ترجم إلى "contrôle". أما حاليا فيرد مصطلح التفتيشات في المادة 31 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01، أين يترجمها إلى مصطلح "vérification"، دليل على أن المشرع لم يخرج عن إطار مهنته ومهامه.

⁵ V. art. L. 823-14 al. 2 C. com. fr. Et en ce sens, v. J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 1219, p. 534.

⁶ يجب على الشركة التي تعد حسابات مدعمة أو حسابات مدمجة عند ترشيح محافظ الحسابات بأن تعلمه بذلك ليتمكن من تقديم عرضه التقني والمالي، حسب المادتين 4 و 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁷ Le législateur français est précis sur ce point, v. art. L. 823-14 al. 3 C. com. fr.

⁸ G. RIPERT et R. ROBLOT par M. GERMAIN et L. VOGEL, *Traité de droit commercial*, t. 1, *Actes de commerce, baux commerciaux, propriété industrielle, concurrence et sociétés commerciales*, L.G.D.J., 17^{ème} éd., 1998, n° 1735, p. 1284.

ثانيا: توجيه العائق لعرقلة المراقبة المالية والمراجعة الحسابية

لا يتحقق اقتراح جنحة إعاقة مباشرة مندوب الحسابات لمهامه إلا عند ممارسته لهذه المهام، ويكفي أن يقوم الجاني بوضع عائق أمام مراقبته ومراجعة الحسابات التي يباشرها. ويتضح من النص القانوني، أن المشرع الجزائري، على غرار المشرع الفرنسي¹، قد حدد مجال هذه الجنحة، إذ لم تشمل كل مهام بل مراجعة الحسابات أو المراقبات التي يضطلع بها، الأمر الذي يفرض معه تحديد مفهوم الإعاقة ووجهتها.

1- مفهوم العوائق

سبق وأن أشرنا إلى أن المشرع الجزائري، على مثال نظيره الفرنسي، لم يبين المقصود بالإعاقة، مما يسمح من جهة باعتماد كل ما يطلق عليه عائقا. وبالمقابل لتقصي المعنى الاصطلاحي يرتكز براءة على مفهومها اللغوي. فيعتبر العائق كل وسيلة مهما كانت طبيعتها، وشكلها وتأثيرها، توضع لتجعل من مهمة مندوب الحسابات مستحيلة أو على الأقل حرجة وصعبة بالنسبة له وينزعج منها وقد تؤدي به إلى التخلي عنها. كما تعرف كذلك، على أنها كل حائل يمكن بسببه عرقلة أو تعطيل مهمة محافظ الحسابات² أو جعل رقابته سطحية، وغير دقيقة³.

ويجب أن تكون هذه الصعوبة مرجعها إلى العائق الذي تم وضعه، وليس لسبب خارجي، أو نظرا لطبيعة المهمة المسندة له. فإذا كانت حسابات الشركة معقدة والوثائق الثبوتية كثيرة، فلا يمكن التذاعي بعرقلة المهام. كما أن اتساع نشاط الشركة وتنوعه، وخضوعه إلى العديد من الأحكام القانونية، كقوانين المالية والضرائب والجمارك وغيرها، وكثرة العقود المبرمة معها، فهذه تدخل ضمن النشاط العادي لمندوب الحسابات. ولهذا، يشترط أن تكون له كفاءة عالية تفي بالوظيفة المفروضة عليه. وبالرغم من ذلك، فعليه أن يسعى إلى إزالة العقبات التي يمكنها أن تعترض مسيرته الرقابية⁴. وبالمقابل لا ينتفي عن هذه العراقيل وصف الجنحة إذا تمكن من تدليل الصعوبات التي تعترضه واجتازها، فإذا كان العائق مؤثرا مهما كان بسيطا أو يسهل تخطيه، فيمكن أن يعتمد في تكوين الركن المادي للجنحة.

وحتى يعتد بالعائق في تشكيل العنصر المادي، فيجب أن يكون جديا⁵ ومباشرا لمهام المراقبة والمراجعة الحسابية، أي غير وهمي بل فعلي وأساسي ويعترض نشاط مندوب الحسابات. ولا يعفى من يقوم بتعطيل عملية الرقابة مهما كان سبب العرقلة من المتابعة. فإذا توجه مندوب الحسابات إلى أحد العمال الأجراء بطلبه عن وثائق من طبيعتها تكون لدى مدير المصلحة التابع لها، فلا يعتد به كعائق، بل يجب عليه الاتصال بالشخص المناسب. وعلى النقيض من ذلك، إذا كان هذا الشخص هو مدير الشركة، فليس له أن يتحجج، لأنه ممثل الشركة

¹ المادة 831 ق.ت.ج.

À titre de comparaison, et concernant le droit français, v. art. L. 820-4, 2° C. com. fr.

² W. JEANDIDIER, op. cit., n° 274, p. 343.

³ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 36, p. 10.

⁴ Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 104, p. 81.

⁵ P. CONSTANTIN, op. cit., n° 853, p. 551.

وعليه الاستجابة دون تحفظات له¹، وهو ما يطبق في إطار الشركة المساهمة المعنية بهذه الجنحة²، وما تجدر ملاحظته أن الأحكام الراهنة تبين ضرورة توجيه الطلب إلى الأجهزة المؤهلة، وحسنا منه فعل المشرع بأن يوجه محافظ الحسابات طلبه لها لأنه يدرك أجهز الشركة ووظيفتها وفيما يمكن له الاستعانة بها في إطار مهامه³.

يتبين مما سبق أن العراقيين يمكن أن تأخذ شكل النشاط الإيجابي أو السلبي، من أجل كبح استمرارية رقابة محافظ الحسابات بغرض عدم الوفاء بمهمته، وتفادي الرقابة على الشركة من طرفه. فضلا عن ذلك، يمكن أن يتعلق الأمر بمجرد الكلام والإزعاج في أداء مهامه⁴، كرفض دخوله إلى مقر الشركة أو فروعها، أو المخازن مثلا، فهذه العوائق من شأنها منع الرقابة تماما⁵، وعدم تهيئة إطار مقبول لأداء نشاطه كمنحه كرسي ومكتب⁶. إلى جانب تردد في تمكينه من معلومات أو تدقيقها أو بمده بمختلف الوثائق التي يطلبها، الأمر الذي يجب أن يخلق في ذهنه التشكيك بوجود وقائع يمكن إخفاؤها. إلى جانب هذا التصرف الذي يعتبر من بين العراقيين، ويمس بجدية الرقابة التي يمارسها بالرغم من أنها لا تحول تماما دون قيامه بها⁷، إلا أنها تؤثر على إبدائه رأيه مما ويفرض عليه إبلاغ وكيل الجمهورية عن ذلك متى توافرت كل شروطه.

وإن قيام مندوب الحسابات بالرقابة والمراجعة الحسابية يجب أن تتم في وقت مناسب دون أن تعترض مسيرة الشركة. أو يسبب بتدخله في تعطيل نشاطها. أما عدم الاستجابة الإرادية إلى استفساراته أو ما يطلبه، وتأجيل ذلك بدون سبب جدي يشكل في حد ذاته الركن المادي للجنحة. لذا، يجب استدعاؤه بوقت كافي قبل الجمعيات وجلسات الهيئات الإدارية، حتى يهيئ وينظم طريقة عمله وأعاونه ويمكنه من مراعاة ظروف الشركة، ولا مانع من منح الشركة الوقت اللازم لتمكينه من طلباته، دون أن يشكل من جهة عائقا فإذا كانت جميع استفساراته عرضة للتأخير والتأجيل، ففي هذه الحالة تهدف إلى عرقلة مهامه. وبالمنتور العكسي، لا يمكن تعجيله وطلب قيامه بمهامه قبل أوانها، كأن يصادق على الحسابات السنوية قبل انتهاء السنة المعنية، أو يجبر على الاطلاع على وثائق الشركة قبل انعقاد الجمعية بوقت بعيد⁸، فيحصل

¹ المادة 31 وما يليها من القانون رقم 10-01. ويرى جانب من الفقه أنه إذا لاحظ مدير الشركة قيام محافظ الحسابات بطلبات أو استفسارات أو طلب الاطلاع على وثائق ليس له أن يطلع عليها، أن يرفع دعوى استعجاليه للحكم بعدم تأدية طلبه وإلغائه.

G. RIPERT et R. ROBLLOT par M. GERMAIN et L. VOGEL, op. cit., n° 1735 , p. 1284.

² المادة 715 مكرر 11 ق.ب.ج.

³ المادة 32 من القانون رقم 10-01: " يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة...".

⁴ Contra, v. J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 382, p. 278 : « ... l'obstacle est suffisamment grave, peu importe que le commissaire le surmonte, l'infraction est néanmoins constituée... » ; B. LEY, op.cit., n° 312-12, p. 231 : « ... une simple gêne ne suffit pas, ainsi par exemple, le fait de placer le commissaire aux comptes dans un courant d'air ou au contraire dans une pièce enfumée ne serait pas sanctionné, le commissaire étant censé avoir une santé robuste... ».

⁵ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 36, p. 10.

⁶ B. LEY , préc.

⁷ T. G.I. Paris, 30 mai, 1990, Bull. CNCC 1990, n° 79, p. 356.

⁸ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 100, p. 37.

على نظرة غير واضحة، بل وقد يفيد جمعية الشركاء، أو يعد تقارير دون أن تكون له مواقف واقعية ودقيقة على وضعية الشركة. ويكون المرجع في ذلك خطة أو برنامج العمل التي حددها مع الشركة عند تعيينه¹.

وعليه، فالعراقيل يمكنها أن تتحقق بمجرد تعمد مدير الشركة في ارتكاب أي عمل مادي يقوم به أو كل شخص معني بالجنحة، والفقهاء لم يتفق حول التصريحات والأقوال التي يمكنها أن تزجج أو تجعل عقبات في مهمة محافظ الحسابات، من حيث تشكيلها للركن المادي، كالتهمم اللفظي عليه أثناء الجمعية العامة. إذ يرى جانب من الفقهاء² بأنها لا ترقى إلى درجة تكوين الجنحة، غير أن هذه التصريحات من شأنها أن تزجج وتجعل المراقب الشرعي في حالة ضيق، مما يؤدي إلى الحط من اهتمامه بأمرها أو من قيمة عمله ونتيجتها. وفي نفس السياق، وفي بوظيفته، يحتاج إلى تعامل مديري الشركة معه، لما يفرضه عليهم مبدأ الإخلاص وحسن النية³ طالما أنهم يمثلونها. والأصل أن الكذب لوحده لا يشكل جريمة⁴، ما لم يقترن مع عناصر أخرى، إلا أنه في هذه الحالة بالذات ونظراً لاعتراض التصريحات غير الصحيحة لمهام الرقابة اعتبرت عراقيل معاقب عليها بجنحة منع محافظ الحسابات من أداء دوره الرقابي⁵.

2- يجب أن تهدف الإعاقة إلى عرقلة المراجعة الحسابية والمراقبات

حتى يمارس محافظ الحسابات مهامه، منحه المشرع العديد من الضمانات، من بينها تجريم عرقلة ممارسة المراقبة والمراجعة الحسابية. غير أن الملاحظ أن وظيفة محافظ الحسابات لا تتلخص في إطار هذه المهام فقط، بل تتسع لأن تشمل ليس فقط التحقيق في القيم والسندات الحسابية والتأكد من مدى انتظام وصحة الحسابات ومطابقتها مع الواقع وإعداد التقارير التي تعكس الصورة الحقيقية لوضعية الشركة، بل هذا كله، إلى جانب ضرورة اطلاعه على وثائق الشركة المختلفة، ومراقبة المساواة بين الشركاء، وبياشر مهامه في الإعلام عند إعداده للتقارير التي تعتمد على معايير⁶، والتي يوجهها إلى المدراء والشركاء، سواء المتعلقة بحالة السير العادي للشركة، أو عندما يتعلق الأمر باتخاذ الشركة لقرار خطير أو ذو أهمية مميزة، وعليه القيام بالإعلام عن الوقائع الإجرامية، واستدعائه للجمعية العامة للشركاء.

لقد اقتضت الحماية الممنوحة لمحافظ الحسابات في مهام المراقبة والمراجعة الحسابية. فمهامه التي لا تتعلق بالمراقبة والمراجعة الحسابية، تخرج عن دائرة الحماية المقررة جزائياً.

¹ خصوصاً المادة 4 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

² B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 36, p. 10 ; et contra A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 531, p.482.

³ J. RIGGS, *Le devoir de loyauté des dirigeants sociaux en droit américain*, Gaz. Pal. 2000, IV, doc., n° 3, p. 2151.

⁴ ف. زراوي صالح، محاضرات الماجستير السابق ذكرها.

⁵ M. DELMAS-MARTY, *Droit pénal des affaires*, t. 1, partie générale, : responsabilité, procédure, sanctions, Puf., 1990, p. 163 : « l'obstacle à l'accomplissement des devoirs ... peut être constitué d'une omission dès lors que les renseignements donnés lors d'un contrôle sur le personnel d'une entreprise comportent volontairement des inexactitudes ».

⁶ المادة 2 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

وإذا كان أغلب الفقه¹ يميز بين سلطاته في المراقبة والتحقيق مقارنة مع سلطاته في الإعلام والإنذار، فوضع عراقيل أمام هذه الأخيرة لا يشكل جنحة، طبقاً لمبدأ الشرعية، إنما يمكن لمحافظ الحسابات التصدي لها والتخلص منها إما من تلقاء نفسه أو بعد الإعلام عن حصولها كتابة². غير أن وظيفة الإعلام هي بالذات محل العرقلة، فلا يبقى له إلا أن يبلغ وكيل الجمهورية أو يستدعي الجمعية العامة ما لم تعرقل مهمته هذه أيضاً بالامتناع عن تسليمه قائمة المساهمين. وبالرجوع إلى نص المادة 23 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر، فإن مهامه تتمثل أساساً، بالمراقبة والفحص والإشهاد، أما المتابعة الجزائية فتتمثل في المراجعة والمراقبة، الأمر الذي يفرض تحديد هذه المصطلحات ومضمونها.

يقصد بالمراجعة الفحص الذي يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي يتم تقديمها ونشرها من قبل الشركة المراقبة صحيحة ومطابقة للواقع، أي تتضمن التحقق من كل العمليات بهدف إبداء الرأي الفني والتقني عن مدى سلامة الوثائق وشفافيتها وصحتها³، خصوصاً المتعلقة بالمحاسبة كالميزانية والجرد وحساب النتائج، وتمارس المراجعة للكشف عما إذا كانت مختلف الفوائض المحاسبية والمالية التي تعدها الشركة تعبر حقيقة عن المركز المالي للشركة المراقبة ونتيجة نشاطها، ولا شك بأنها موجهة لإعلام أصحاب رؤوس الأموال فيها⁴.

وينشأ الفحص من عملية منظمة لجمع وتقييم البيانات وأدلتها الثبوتية بشكل موضوعي وحيادي، والتي تعكس مدى تطور نشاط الشركة المراقبة ومختلف الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على استمرار استغلالها وتطوره، وهذا بهدف المصادقة عليها إذا كانت صحيحة وتعكس صورة وافية وصادقة عن حالة الشركة، ويتم ذلك من خلال الإشهاد إما بدون تحفظ، أو إشهاد بتحفظ أو رفض الإشهاد إذا تبين أنها لا تعكس الحالة الواقعية للشركة⁵. ومن ثم، فالفحص يرمي إلى تحديد مدى الصحة المالية وقدرة الكسب، بالإضافة إلى حالات الأخطاء المحتملة والغش.

¹ ف. زراوي صالح، المقال المذكور أعلاه، ص. 184، وفي نفس المعنى، ع. العكلي، شرح القانون التجاري: الشركات التجارية، المرجع السابق الذكر، رقم 212، ص. 337.

M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 326, p. 205. Et pour la doctrine française, v. G. RIPERT et R. ROBLOT par M. GERMAIN et L. VOGEL, op. cit., n° 1733, p. 1282 ; Ph. MERLE, *Droit commercial, Sociétés commerciales*, Dalloz, 8 éd., 2001, n° 510, p. 542 et Y. GUYON, op. cit., n° 379, p. 388.

² المادة 34 من القانون رقم 10-01.

³ ف. زراوي صالح، المقال المذكور أعلاه، ص. 184، وفي نفس المعنى، ع. العكلي، المرجع السابق الذكر، رقم 212، ص. 337.

H. BOUHADJAR, op. cit., p. 36. Et pour la doctrine française, v. A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, *Mémento pratique*, Francis Lefebvre : *Audit et commissariat aux comptes*, Francis Lefebvre, 2005-2006, n° 231, p. 43 et A. SILLERO, *Audit et révision légale*, éd. ESKA, 2003, p. 21.

⁴ H. HOVASSE et J. MONNET, *Sociétés par actions : de la transparence dans ces sociétés*, Dr. soc. décembre 2003, p. 29.

⁵ J.-J. GOMEZ et G. REINBOLD, *Les missions du commissaire aux comptes face aux attentes des différentes catégories d'utilisateurs en chiffre : dirigeants, actionnaires, investisseurs, banquiers, tiers*, in Mél. *Commissaire aux comptes : missions et responsabilités*, Economica, 2001, p.79.

أما الرقابة فتستدعي التدقيق والفحص في مختلف العمليات والبيانات المقيدة في الدفاتر والسجلات المحاسبية إلى جانب جميع الوثائق ذات الصلة كال عقود أو الوصولات أو الفواتير، للكشف عن الأخطاء المحتملة والغش إن تواجده، بفضل تدقيق كامل وتفصيلي. ويتم ذلك على مستوى المراقبة القانونية التي يفرضها التنظيم الهيكلي الذي يطبق على الشركة المراقبة ومحاسبتها والذي يتطلب تقرير سنوي عن وضعية الشركة ماليا وحسابيا، والرأي التقني لمندوب الحسابات حولها، والذي يتم عن طريق عملية صبر لمختلف هذه العمليات.

يستنتج مما سبق بأن نظام المراقبة الذي يتولى محافظ الحسابات تحقيقه يتمثل من جهة في المراجعة التي تعتمد على فحص وثائق الشركة ومراقبة مدى صحتها أو تضمنها للأخطاء أو حالات الغش، فإن تعددت المصطلحات فكلمها ترمي إلى مراجعة الحسابات التي تعرضها الشركة ومراقبة صحتها المالية ومدى صحة وصدق محاسبتها والوثائق التي تثبتها.

بيد أن جانبا آخر من الفقه يرى بأنه من غير المنطقي فصل مهمته في الإعلام عن الباقي¹، لأنها ليست إلا نتيجة للأولى، وهي مرتبطة فيما بينها، فاطلاعه على وثائق الشركة الضرورية من أجل محاولة التدقيق في مدى مطابقتها للأنظمة والقوانين، تهدف إلى إعلام الشركاء والمديرين باحتمال وجود أخطاء فيها. كما أنه يراقب مدى احترام مبدأ المساواة بين الشركاء، فإذا لاحظ من خلال المراقبة التي يباشرها الإخلال بحقوق المساهمين، فيعلمهم بها، إلى جانب الهيئات الإدارية. كما يباشر مهامه في الإعلام عند إعداد التقارير السنوية التي تتوافق مع إقفال حسابات السنة المالية للشركة، أو عند قيام الشركة بزيادة رأسمالها أو تغيير مقرها، أو بإصدار قيم منقولة، فيحتاج الأمر إلى إفادة الشركة بتقارير خاصة يعدها في هذه الحالات، وإبداء رأيه في إمكانية إتمام هذه العمليات ومدى نفعها للشركة من عدمه². وحتى يتمكن من ذلك، لا بد من اعتماده على نتيجة نشاطه ومهامه في الشركة. ومن ثم، فامتداد وظائف مندوب الحسابات من حيث الزمان والمكان واسعة، ويبقى الأمر مرهونا بتحديد مجاله قضاء في غياب أي اجتهاد. وما يؤسف عليه عدم النص على متابعة عرقلة مهام مندوب الحسابات واقتصار النص على جزء منها فقط، أي المراقبة والمراجعة الحسابية، وللخروج من أي اختلاف ولتحقيق ضمانات شاملة وكفيلة بتحقيق الرقابة، يستحسن النص على تجريم عرقلة أو منع مندوب الحسابات من القيام بمهامه، لأنها تتماشى مع ضرورة تعيينه.

وما تجدر ملاحظته تباين مواقف الفقه الفرنسي حول واجب حضور مندوب الحسابات جلسات الهيئات الإدارية لاستفساراته أو تقديم ملاحظاته. فيرى البعض أن حضوره ضروري بالرغم من أنه ليس إلزاميا، ولكن منعه من الحضور يشكل الجنحة، وبذلك يمكن مواجهة الفراغ القانوني من عدم فرض استدعائه إلى جلسات الهيئات الإدارية تحت طائلة العقوبات الجزائية، ومتابعة عدم استدعائه بطريقة أخرى. غير أنه إذا كان في نية المشرع العقوبة على ذلك التصرف لكان قد نص عليه صراحة، وهذا ما أجاب به جانب آخر من الفقه الفرنسي³. وإغفال

¹ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 37, p. 10 : « ... il est difficile de distinguer avec une parfaite netteté, dans l'activité de commissaire, ce qui ressortit à sa mission de contrôle *stricto sensu* ... ».

² يكون تنظيم إعداد هذه التقارير بالاتفاق مع الشركة، منذ مرحلة ترشيحه إذ يبين ذلك في العرض الذي يقدمه للشركة بقصد تعيينه، وهو ما تقضي به المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

³ J. HÉMAR, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1037, p. 825 et contra M. BRACONNIER, rép. min., n° 23, cité par B.-H. DUMORTIER, préc.

استدعائه إلى جلسات الهيئات الإدارية، تمنعه من ممارسة مهمته وحضورها لإعلام الهيئة الإدارية بحالة الشركة ومسيرتها، خاصة إذا تعلق الأمر بضبط حسابات ونتائج السنة المالية المنصرمة. ولا مانع من طلبه لاستفسارات عن حالات محددة.

ويجب الإشارة إلى أنه في حالة تعدد مندوبي الحسابات في الشركة للرقابة عليها، تكون الجنحة مقترفة بمجرد عرقلة مهام أحدهم، حتى إذا لم يتأثر بها الآخر. غير أنه ينعدم الطابع الإجرامي للعرقلة الموجهة لنشاط مندوب الحسابات الذي يكون محل عقوبة تأديبية أو غيرها متمثلة في شطبه، أو منعه مؤقتاً من ممارسة المهنة، وهو الأمر بالنسبة لتوافر حالات المنع والتنافي التي يكون عرضة لها.

وإذا كان النظام الفرنسي، سمح تلقائياً لمندوب الحسابات المعين احتياطياً، بالإقبال على مهامه خلفاً لسابقه¹، ففي هذه الحالة العراقيل المعاقب عليها هي تلك الموجهة ضد مندوب الحسابات المعين نظامياً². إلا أنه يجب التساؤل حول امتداد هذه العراقيل إلى مساعدي محافظ الحسابات من الخبراء وطواقم العمل معه، فهل تكون الجنحة أم تتعلق فقط بشخص محافظ الحسابات؟

يجوز³ لمحافظي الحسابات من أجل تسهيل مهامهم، الاستعانة بكل خبير مهني آخر، ويكون هذا الأخير تحت مسؤوليتهم وعلى حسابهم، أي يمارس محافظ الحسابات باسمه ولحسابه الخاص مهنته، فلا يمكنه أن يسند عملية الرقابة إلى غيره⁴. غير أنه لم يبين إذا كانت العراقيل التي توجه ضدهم تؤخذ بعين الاعتبار من أجل متابعة مقترفها. فجاناب من الفقه⁵ يقبل فكرة متابعة العراقيل الموجهة إلى مساعدي مندوب الحسابات لأنهم يتصرفون باعتبارهم وكلاء عنه، وكل عائق لنشاطهم ما هو إلا لعرقلة نشاط الموكل، أي مندوب الحسابات ذاته. ولكن يشترط بأن يتم التعريف بهم للشركة، أي تعيينهم شخصياً⁶، وإعلام الشركة بكل تغيير يطرأ على مكتب المحافظ أو شركة محافظي الحسابات. ومن واجب مندوب الحسابات تخطي

¹ Art. L. 831-1 al. 2 C. com. fr.

² C.A. Paris, 1^{er} février 1991, Dr. soc. 1991, n° 369, p. 157.

³ كان المشرع سابقاً يجيز صراحة لمندوب الحسابات الاستعانة بخبير بفعل المادة 42 من القانون رقم 91-08 الملغى. إلا أنه حالياً، لم يتم اعتماد نفس الأساس القانوني، إذ لا يوجد أي نص يمنع محافظ الحسابات من الاستعانة بخبير آخر.

Le législateur français autorise le commissaire aux comptes à se faire assister par des experts ou collaborateurs, v. art. L. 823-14 al. 2 C. com. fr. (même position du droit antérieur français v. art. L. 225-236 al.1^{er}).

⁴ بالمقابل لا يعفي وجود هيئات الرقابة الداخلية والحاسبية التابعة للشركة من تعيين محافظ الحسابات بمقتضى المادة 39 من القانون رقم 10-01 (وهو ما كانت تقرره المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136).

⁵ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN., op. cit., n° 2014, p. 814.

⁶ المقرر 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، المرجع السابق الذكر، ص. 72 .

V. Bull. CNCC. 1970, n° 20, p. 26 : « l'ensemble du personnel du cabinet ne peut être désigné anonymement et globalement, il (le commissaire aux comptes) doit le désigner nommément ».

العراقيل، من أجل الوصول إلى إتمام مهمته، ولكن لا يختفي الطابع الإجرامي للتصرفات بل تكون الجريمة مقترفة حتى إذا تمكن من التغلب على العائق.

وبالرجوع إلى الأحكام المطبقة على الشركات التجارية، لا نجد فيما يتعلق بشركات الأشخاص وشركات المسؤولية المحدودة نصاً يتم بمقتضاه كفالة المتابعة الجزائية في حالة عرقلة مهام مندوب الحسابات، وهذا بالرغم من الإحالة التي نصت عليها المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في شركات المسؤولية المحدودة التي لا توسع من مجال الأحكام الجزائية، بل تتحدد بأحكام التعيين فقط. أما شركة التوصية بالأسهم فمتابعة وضع العراقيل ليست منطقية بفعل إحالة المادة 715 ثالثاً من القانون التجاري إلى أحكام شركة المساهمة من نفس القانون، ومن بينها نص تجريم عرقلة مهام محافظ الحسابات في نشاطه الرقابي والتدقيق المحاسبي والتي تقترب في إطار شركة تتميز بهيئات وتركيبية هيكلية لا تسمح بذلك، لأنها تعاقب كل من رئيس الشركة القائمين بالإدارة والمديرين العاميين، وكل شخص في خدمة شركة المساهمة.

المطلب الثاني: الركن المعنوي لجنحة إعاقة ممارسة مندوب الحسابات لمهام الرقابة والمراجعة الحسابية

تعتبر جنحة عرقلة مهام محافظ الحسابات إرادية، أي يجب أن يتوافر القصد الجنائي فيها، وهذا واضح صراحة من خلال استعمال المشرع لمصطلح "يتعمد". ومن ثم، فلا يمكن أن يرتكب شخص جنحة إعاقة نشاط محافظ الحسابات ما لم تكن له الإرادة الواعية والكافية، من أجل الإقبال على ارتكاب النشاط المادي من أجل التوصل إلى منع محافظ الحسابات من أداء دوره الرقابي، أو الحيلولة دون وفائه بها في وقتها اللازم، أو تعسيرها، فتتحقق هذه الإرادة آثمة. ومن بين الأمثلة التي تثبت سوء نية المدير أو من صدر منه التصرف، عدم احترام المواعيد والتواريخ التي تم الاتفاق عليها¹، أو تلك التي يضربها لمحافظ الحسابات وتأجيلها إلى مرات عديدة دون أي سبب معقول². غير أن القصد في ارتكاب الفعل يمكن استخلاصه، أيضاً، من خلال طبيعة السلوك المرتكب، فعدم الإجابة على استفسارات وأسئلة محافظ الحسابات لا يمكنه التداخي بأنه ناتج عن حسن نية³. كما أنه لا يمكن الاعتماد على الباعث الشخصي لارتكاب الجنحة، مادام لا يشكل عنصراً في قيامها، كما لا يعفى المدير الذي يدعي بالعلاقة السيئة بينه وبين محافظ الحسابات أو من هم في خدمة الشركة⁴. واعتبار العوائق البسيطة لا تشكل الجنحة، فلا يمكن الاعتماد على هذا الموقف إلا إذا خلا التصرف من سوء النية.

وبالنسبة للقانون الفرنسي، فإدراج المبدأ القاضي بأن كل الجرائم إرادية⁵، ليس له أي أثر في تغيير طبيعة هذه الجنحة⁶، لأنها كانت من ذي قبل تتضمن عنصر القصد من بين

¹ المادتين 7 و 8 من المرسوم التنفيذي رقم 11-23 والمادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

² P. CONSTANTIN, op. cit., n° 854, p. 540.

³ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op.cit., n° 532, p. 354

⁴ F. SALOMON, op. cit., n° 29, p. 9 et J. MESTRE, D. VELARDOCCHIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 1219, p. 534.

⁵ Art. 121-3 C. pén. fr.

⁶ Art. L. 820-4 al. 2 C. com. fr.

أركانها¹ بمصطلح سوء النية. إلا أن السعي إلى اعتبار أن العرقلة ارتكبت لمنع وشل كل مهام محافظ الحسابات فهذا يعتبر مبالغة في تحديد الإطار القانون للجنة، ومخالفة لما يفرضه التفسير الضيق للنص الجزائي، لأن اللجنة لا تتعلق إلا بالمراجعة الحسابية والمراقبة²، أي صدور التصرف مع العلم التام بالآثار التي يبتغيها الجاني³. وهو ما قضى به القضاء الفرنسي⁴، إذ تحول دون ممارسة مهامه أو وضع عقبات أمام مهامه، وكأن مقترف اللجنة يتحدى الضمانات القانونية الممنوحة لمندوب الحسابات حتى يمنعه من أداء مهامه.

المبحث الثاني: رفض اطلاع محافظ الحسابات وثائق الشركة

إن المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات في الشركة واسعة⁵، وللوفاء بها منحه المشرع العديد من الحقوق⁶ يمكنه الاعتماد عليها في نشاطه الرقابي، وأهم هذه الحقوق حق التحقيق، إذ يجري كل التحقيقات والمراقبات التي يراها مناسبة طول السنة. كما يحق له الاطلاع على كافة وثائق الشركة التي يراها ضرورية، ولكن في مكان وجودها، ويتأكد هذا الحق عندما يفرض على الشركة أن تمكنه من الاطلاع عليها⁷، لاسيما قبل انعقاد اجتماعات الهيئات الإدارية والجمعيات العامة. ويعتبر رفض اطلعه على الوثائق اللازمة لمباشرة نشاطه تصرفا معاقب عليه جزائيا فقط في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، لأن وضعها تحت تصرفه يعتبر من الالتزامات التي تفرض على رئيس شركة المساهمة والقائمين بإدارتها والمديرين العامين وكل من هو في خدمة الشركة من الأعوان والتابعين لها تحت طائلة عقوبات جزائية.

المطلب الأول: توجيه مندوب الحسابات لطلب صريح للاطلاع على وثائق الشركة المراقبة

ويعتبر، مبدئيا، رفض اطلاع محافظ الحسابات على وثائق الشركة موقفا سلبيا بحتا، إذ ينتج عن امتناع عن أداء الالتزامات التي فرضت عليه بفعل منصبه والوظيفة التي يشغلها، ذلك أنه يفترض فيه أن يخرج من وضعية العدم بالوفاء بما طلبه منه محافظ الحسابات، بدلا من إهمال الاستجابة له، أو عدم الاكتراث لطلبه. فالالتزامات التي تفرض على الممتنع عن أداء عمل معين، لا أثر فيها للطابع الإرادي، وبهذا تبدو أكثر صرامة، وتصبح مهمة القاضي أسهل في إثبات اقترافها مادام يحكم بمجرد توافر العنصر المادي المكون للجريمة.

¹ Art. 458 ancien C. com. fr.

² B. LEY, op. cit., n° 321-16, p. 232.

³ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 2015, p. 815 et J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 541, p. 356.

⁴ C.A. Reims, 27 mai 2009, préc. : « le délit d'entrave est nécessairement intentionnel », et sous l'égide de l'ancien Code pénal français, v. C.A. Rennes, 30 septembre 1974, D. 1975, n° 119, p. 25.

⁵ المادة 23 من القانون رقم 10-01.

⁶ المادة 31 من القانون رقم 10-01.

⁷ لا يتعلق الأمر بالوثائق المقررة لترشيحه للتعيين، لأنها سابقة على دخوله في المهام، بحسب المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

ويعد النشاط السلبي في الإهمال عكس النشاط الإيجابي. ويكون سلوك الجنائي سلوكا سلبيا حينما يعاقب المشرع على عدم القيام بعمل، أي ترك الأشياء كما هي، وذلك بالإمساك عن الإتيان بالنشاط الواجب الوفاء به وبالكف عنه، خلافا لما يتطلبه السلوك الطبيعي والعادي، لذا فالامتناع ليس عدم¹.

وينص المشرع الجزائري² على غرار نظيره الفرنسي³، على جنحة رفض اطلاع مندوب الحسابات مقترنة مع جنحة وضع عوائق لمهامه الرقابية والمراجعة الحسابية، إذ تعتبر الأولى جنحة إرادية. أما الثانية، فلا خلاف حول ماديتها طالما أنها جنحة امتناع، وبالأخص فهي تطبق على من هم ملزمون بالقيام بعمل بالنظر إلى المنصب الذي يشغلونه، لاسيما مدير الشركة، الذي يفترض أن يكون من المحترفين الملم بجميع صلاحياته والمسؤوليات الواقعة عليه. علاوة على ذلك، فقد حدد المشرع الجزائري⁴ إطار أعمال جنحة رفض اطلاع محافظ الحسابات، إذ يتعلق الأمر فقط بشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، على خلاف باقي الشركات التجارية التي لا يشملها مجال تطبيق النص الجزائري. وترتكب هذه الجنحة عندما يبدي مدير الشركة أو من هو في خدمتها موقفا سلبيا، برفض الاستجابة إلى طلب محافظ الحسابات باطلاعه على كافة وثائق الشركة التي يراها مناسبة وضرورية لممارسة مهامه الرقابية والمراجعة الحسابية، بل ودوره في الإعلام والإنذار. ومن ثم، فترتكب الجنحة بعدم الاستجابة إلى طلب مندوب الحسابات، فيشترط لقيام هذه الجنحة أن يوجه طلبه إلى المعني، ويحدد الوثائق التي يريد الاطلاع عليها، فيلقى طلبه الرفض.

وحتى تقترف جنحة رفض اطلاع محافظ الحسابات يجب توافر عناصرها المشكلة لها، إذ يجب تحقق الرفض والذي يسبقه طلب للاطلاع على وثائق الشركة وفي مكان وجودها، عندما تكون هذه الأخيرة ضرورية لمهام الرقابة التي يضطلع بها مندوب الحسابات.

أولا: المقصود بتوجيه طلب صريح للاطلاع على الوثائق الضرورية لمهامه

يتحقق الرفض من عدم الاستجابة إلى طلب تم تقديمه، وأمكن تفهمه، وفي إطار جنحة رفض اطلاع مندوب الحسابات على وثائق الشركة، يجب عليه أو يوجه طلبا إلى الأجهزة المؤهلة يقضي بالاطلاع على وثائق الشركة في مكان وجودها، متى كانت هذه الوثائق ضرورية.

¹ م. جعفر عبد، جريمة الامتناع : دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1999، الأردن، ص. 91.

² أنظر المادة 831 ق.ت.ج.

³ V. art. L. 820-4, 2° C. com. fr.: « est puni ... le fait, pour les dirigeants d'une personne morale ou toute personne ou entité au service d'une personne ou entité tenue d'avoir un commissaire aux comptes, de mettre obstacle aux vérifications ou contrôles des commissaires aux comptes ... ou de leur refuser la communication sur place de toutes les pièces utiles à l'exercice de leur mission ... ».

⁴ وهذا بخلاف المشرع الفرنسي الذي عمم مجال تطبيق الجنحة، وأنظر إلى الهامش السابق.

وحتى يتمكن محافظ الحسابات من أداء مهمته الرقابية، يجد نفسه ملزما بالاطلاع على وثائق الشركة، التي في حوزتها، فيجب عليه تحديد هذه الوثائق وطلبها، ويفترض الانصياع تلقائيا لمختلف الطلبات¹، بمجرد إبداء رغبته في التحقق منها أو مراجعتها.

وهذا العنصر، المتمثل في ضرورة توجيه طلب للشركة، يقابل ممارسة محافظ الحسابات مهامه بطريقة واضحة وعلنية فعليا في جنحة وضع عراقيل لمراقبته ومراجعته الحسابية، فإذا كانت مهنة محافظة الحسابات مهنة تمارس بصفة مستمرة، يحتاج المهني إلى حماية حقه من خلال ضمان مباشرته لنشاطه الرقابي طوال السنة أو عندما يتعلق الأمر بالاطلاع على وثائق الشركة، لأنه بسبب اعتراض مهمته في التحقق من وضعية الشركة يمنع مباشرته لوظيفته.

ويجب أن تأخذ إرادة مندوب الحسابات في الاطلاع على وثائق الشركة مظهرا خارجيا حتى تتمكن الشركة من تحضيرها. فقد تكون هذه الإرادة إما صريحة أي يوجه طلبه كتابة أو شفاهة، فيحدد مجموعة من المستندات وعقود الشركة المراقبة. فضلا عن ذلك، يمكن أن يكون الطلب ضمنيا، كأن يحدد في طلبه لمهمته التي يستعد لها، في مراقبة مساهمات الشركة في رأس مال شركات أخرى، فيتعلق الأمر بطلب جميع الوثائق التي تبين وضعية الشركة في إطار مجموعة الشركات². ويبين المشرع أن طلب محافظ الحسابات يجب أن يوجه إلى الأجهزة المؤهلة، أي التي تسمح لها صلاحياتها الاستجابية له³. وتظهر الصعوبة إذا لم يكن في خدمة للشركة شخصا مؤهلا ومختصا يتولى إعداد محاسباتها باستمرار ليتمكن من جمعها. والطلب الضمني الموجه من قبل محافظ الحسابات هو نشاط ايجابي يمكن استنتاج دلالاته وبالتالي الاستجابة له. عكس عدم توجيه الطلب، أي سكوته أو بقاءه مبهما، ففي هذه الحالة لا يمكن القول بتوجيه طلب يمكن الاستجابة له، غير أنه من المستحسن لها للاستفسار أكثر عن ما يريده بدقة طالما ليس لديها ما تخفيه. غير أن الشركة، وبالمقابل، ملزمة بوضع بعض الوثائق تحت تصرفه، دون طلبه متى اقترن ذلك باجتماعات الهيئات الإدارية أو الشركاء.

ومادام الإطار القانوني لهذه الجنحة يتحدد فقط بشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، يجب استبعاد شركة المساهمة ذات مجلس المديرين من إطار المتابعة الجزائية، لأنها غير مشمولة بركن الشرعية للجنحة. فيحق للمساهمين الاطلاع على الوثائق التي توضع تحت تصرفهم في مقر الشركة، خاصة وأنها سوف تكون أساسية في اجتماعها والمناقشات التي تدور ضمنها ومشاريع القرارات التي تعتمد فيها. لذا، يتعين الاطلاع عليها قبل انعقاد الجمعيات العامة لإبداء آرائهم فيها، طالما أنها تبين وضعية الشركة. وحدد المشرع فترة خمسة عشر يوما قبل الانعقاد للاطلاع عليها. ومن ثم، ونظرا لدوره الرقابي يجب أن يتمكن محافظ الحسابات من الاطلاع عليها تلقائيا⁴، من دون توجيه طلب، بالنسبة لهذه الوثائق بالذات، وإذا لم يتمكن محافظ

¹ المادة 31 من القانون رقم 10-01 والتي سلك فيها المشرع نفس الموقف السابق ضمن أحكام المادة 35 وما يليها من القانون رقم 91-08 الملغى، إلى جانب المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

² المادة 24 من القانون رقم 10-01. Art. L. 823-14 al. 1^{er} C. com. fr.

³ المادة 32 من المادة 10-01.

⁴ Art. L. 223-39 al. 2 C. com. fr. : « les documents visés au premier alinéa de l'article L. 223-26 sont mis à la disposition des commissaires aux comptes dans les conditions déterminées par décret en Conseil d'Etat ».

الحسابات من ذلك ودون حاجة إلى طلبها، فيعتبر دليل على أن المدير لم يحترم الالتزامات الواقعة عليه، لأنه حرم المساهمين من ممارسة حقهم في الاطلاع والإعلام، ولا يمكنهم الاطلاع عليها مثله. ويتوجب حينئذ أن يعلم على مخالفة الأحكام التشريعية والتنظيمية الواجبة التطبيق، ويبلغ وكيل الجمهورية إذا تعلق الأمر بجنحة. ويستنتج أنه يحق لمحافظ الحسابات الاطلاع على وثائق الشركة بشرط أن يطلبها، ولكن يصبح هذا الطلب غير ضروري، إذا كان سابقا لاجتماعات المساهمين، إذ يعوض الالتزام القانوني الواقع على المدير توجيه مندوب الحسابات لطلبه للشركة، حتى وإن لم يتم بالاطلاع عليها حينها، فهو يراقب مدى تمكين المساهمين من الاطلاع.

كما يعفى كذلك مندوب الحسابات من توجيه الطلب الاطلاع على وثائق الشركة لأنه يفرض على الهيئات الإدارية للشركة المراقبة بإعطائه على الأقل في كل سداسي كشفا للمحاسبة ومخطط الموازنة والوثائق الحسابية التي ينص عليها القانون، وهذا بالاعتماد على الأحكام العامة المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات¹. وتأخذ نفس الحكم الوثائق المشار إليها في المادة 716 من القانون التجاري²، القابلة للتطبيق على كافة أشكال الشركات التجارية، ويتعلق الأمر بالجرد، وحساب النتائج والميزانية والتي تسمح له باحترام المعايير التي يعتمد عليها في إعداد تقاريره³.

وحتى يفرض الاستجابة للطلب يشترط أن يكون باتا لا يدع شكاً في تحديد الوثائق المطلوبة على وجه الدقة، سواء وجهه، مندوب الحسابات هو، شخصياً، أو عن طريق أحد مساعديه من الخبراء أو من هم تحت سلطته. وبما أنه يحدد طريقة عمله بكل حرية وكيفية ومداها⁴، فلا بد له من تحديد الوثائق التي يريد الاطلاع عليها، بما أنها تستجيب لضروريات مهمته.

فإذا كان السبب المؤدي إلى الاطلاع على الوثائق هو طلبها، فإن المشرع يدعو مندوب الحسابات إلى أن يعلم عن أي عرقلة لممارسة مهامه إلى هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري⁵، غير أنه إذا تمكن من الاطلاع عليها بعد تدخل الهيئات هذه، فالمشرع لا يجيبنا صراحة إذا كان يؤدي إلى قيام الجنحة، أو أنها لا تكون مقترفة.

ولكن، بالرجوع إلى المقصود بالرفض فهو عدم القبول وعدم الاستجابة إلى الطلب الموجه للرافض وبقائه من دون جدوى، ومثلما كان يعبر عنه المشرع الجزائي بتجاهل واجبات التعاون أو قصورا يعرقل مهامه⁶، وبتحققه يتشكل الركن المادي للجنحة، فتكون بذلك

¹ المادة 33 من القانون رقم 01-10، وهو ما كان يفرضه سابقا بالمادة 37 من القانون رقم 08-91 الملغى.

² بالخصوص الفقرة الأخيرة من المادة 716 ق.ت.ج.

³ المادة 2 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

⁴ في حدود عدم انتهاك مقاييس الرقابة والواجبات المهنية، المادة 35 من القانون رقم 01-10 المذكور آنفاً، والمادة 3 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-202، والمادة 2 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

⁵ المادة 34 من القانون رقم 01-10، وبمقارنتها بالمادة 38 من القانون رقم 08-91 الملغى، فالمشرع ينص على أن محافظ الحسابات يعلم هيئات التسيير، أما سابقاً فكان يتم إعلام الهيئات الإدارية، ويؤسف على الصياغة الحالية لأنها تضيق من مجال الهيئات الإدارية المعنية. إلا أنه لا مانع من الاتجاه إلى باقي هيئات الشركة، لاسيما الجمعية العامة.

⁶ وهو ما كانت تنص عليه الأحكام السابقة بالمادة 27 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 الملغى.

مرتكبة. وبالرغم من ذلك يفرض على محافظ الحسابات أن يعلم عن العوائق التي تعترض مهمته، لكي تقوم الهيئات الإدارية بإزالتها، ما لم يتمكن من اجتيازها وحده، غير أنه إذا لم تتخذ إجراءات من قبلها لتسهيل مهمته، تتم متابعتهم على أساس المشاركة في الجريمة¹. ومن ثم، فالجريمة قائمة لمجرد صدور الرفض، ولكي يدفع المدير عن نفسه مسؤولية مشاركة من هم تحت سلطته في رفض اطلاع مندوب الحسابات على وثائق الشركة، عليه التدخل بتمكينه من ممارسة مهامه. أما إذا كان الرفض صادرا عن المدير ذاته، فلا بد من إعلام باقي الهيئات أو استدعاء جمعية الشركاء، وعرض هذه العراقيل، وطالما أنها تشكل جريمة يلزم مندوب الحسابات بالكشف عن اقترافها إلى وكيل الجمهورية، ويتحقق عن سبب هذا الرفض لعله يكون سببا في الكشف عن بعض المخالفات الأخرى للأحكام القانونية في الشركة. وإذا تمت الاستجابة له بعد تدخل الهيئات للشركة، فلا يمحي الجريمة عن مقترفيها، ولكن يؤكد أن مصدر التصرف مبدئيا، صاحبه، وليس بتواطؤ مع المدير.

إن مصدر هذا التساؤل، أن المشرع الجزائري في القانون رقم 11-03 المتعلق بالقرض والنقد، المذكور آنفا، ينص على جنحة منع محافظ الحسابات المعين للمراقبة على البنوك والمؤسسات المالية من أداء مهامه، ومن بينهما رفض اطلاعه على وثائق الشركة، ويضيف، بعد الإنذار². ولكن ما المقصود بالإنذار هنا؟

عادة، يوجه الدائن إنذارا إلى المدين يعذره بضروره وفائه بالدين تحت طائلة متابعتة قضائيا، كما يوجه الإنذار لإخلاء المحلات والعقارات من شاغليها، وهو بمثابة الطلب الذي يوجه نتيجة الامتناع الذي لقيه الطلب الأولي أو التلقائي للوفاء بالالتزام، أو للإهمال. وبالاعتماد على التعبير اللغوي الواردة به المادة 137 من القانون 11-03 المذكورة سابقا، يفهم أنه بعد توجيه الطلب، فإذا رفض فإن الجنحة لا تقوم إلا بعد توجيه إنذار إلى المعني أو الهيئات الإدارية، غير أنه باعتماد هذه الوضعية يمكن متابعة المرحلة الأولى، أي قبل الإنذار، على أساس جنحة وضع عوائق إذا كانت تهدف إلى عرقلة عملية اطلاع محافظ الحسابات على وثائق الشركة إلى المراقبة والمراجعة الحسابية، أما إذا لم تكن كذلك، فلا يمكن المتابعة إلا إذا لم ينتج أي أثر إيجابي بعد الإنذار، لكنها حالة غير منطقية وغير معقولة. لذا، يجب أن يعتبر المقصود من الإنذار هو الطلب الذي يوجهه محافظ الحسابات لتمكينه من الوثائق ويستحسن على المشرع أن يستعمل المصطلحات المناسبة ويعوض الإنذار بالطلب، لأنه ليس هيئة تنفيذ تستعمل القوة العمومية، وهو ما يؤكد في الأحكام الحالية والسارية المفعول³.

¹ كانت المادة 27 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي 96-136 تنص على أنه: " على المهني الذي قد يعاين تجاهل واجبات التعاون أو قصورا يعرقلان أداء مهمته، أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك، تحت طائلة وجوده في وضعية الشريك السلبي".

² Le législateur algérien utilise dans sa traduction de l'art. 137 de la loi n° 03-11 préc. en français le mot : « sommation ».

³ المادتين 31 الفقرة 2 و 32 من القانون رقم 10-01.

ثانياً: مخالفة أحكام اطلاع مندوب الحسابات على وثائق الشركة

يطلع مندوب الحسابات على وثائق الشركة متى رآه ضرورياً، غير أن الشركة ملزمة من جهتها، أن تحضر الوثائق المحددة قبل جمعية الشركاء¹ دون حاجة إلى طلبها، وتشمل كل وثائق الشركة الضرورية لمباشرته مهامه.

1- اطلاع مندوب الحسابات على كافة وثائق الشركة في مكان وجودها

لما كانت وثائق الشركة تحمل أسرارها وطريقة عملها، والسياسة المالية التي تنتهجها وكيفية استثمارها، إلى جانب طرق التعامل مع متعاقديها، يجب على مندوب الحسابات أن يوجه طلبه بعرض الاطلاع عليها إلى الشركة وفي مكان وجودها²، خاصة وأنها تعتبر جزء من ذمتها المالية لأنها أموال³.

ففي شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، يفرض على الهيئات الإدارية وضع تحت تصرف المساهمين قبل انعقاد جمعيات الشركاء مجموعة من المستندات تحت طائلة عقوبات جزائية تطبق على رئيسها وعلى القائمين بإدارتها والمديرين العامين بغرامة تصل إلى مائتي ألف 200 000 د.ج.، وهذه الوثائق كلها يطلع عليها مندوب الحسابات⁴.

كما يحق لمندوب الحسابات الاطلاع على وثائق الشركة لدى رئيس الشركة والقائمين بإدارتها ومديريها العامين، بالإضافة إلى كل من هم في خدمة الشركة، فقد وسع من المجال المخصص لحق الاطلاع، من أجل تقاضي رفض الاستجابة إلى طلبه تحت طائلة العقوبات الجزائية المقررة⁵، ومنحه مجالاً أوسع في ممارسة مهامه.

ويجوز له الاطلاع على مختلف الوثائق المتعلقة بمساهمات الشركة، عندما توجد للشركة المراقبة علاقات رأس مال مع غيرها، ويتعلق الأمر بمجموعات الشركات⁶، وتكون

¹ ع. سبع، المراقبة الداخلية في شركة المساهمة، مذكرة الماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، وهران، 2004-2005، ص.32.

² كان المشرع ينص على أن مندوب الحسابات يطلع على وثائق الشركة "دون نقلها" (المادة 35 الفقرة الأولى الفقرة الأولى من القانون رقم 91-08 الملغى)، أما حالياً فيتم الاطلاع "في عين المكان"، فهو لم يغير موقفه السابق، لأنه يتم في مكان وجود هذه الوثائق.

³ المادة 26 الفقرة 2 من القانون رقم 91-08 السابق ذكره، وأنظر ع. فنينخ، المذكرة المذكورة أعلاه، ص. 27.

M. SALAH, th. préc., p. 458. Et pour la position de la doctrine française, v. J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1268, p. 1005 ; J.-M. VERDIER, *Le droit pénal spécial des sociétés anonymes*, Dalloz, 1955, p. 204 et contra A. MEDINA, *Abus des biens sociaux : prévention, détection, poursuite*, Dalloz, 2001, n° 1.24, p. 40.

⁴ المادة 819 ق.ت.ج.

⁵ راجع الجزء المخصص لمتابعة جنح منع مندوب الحسابات من المساهمة في حياة الشركة، وبالخصوص الفاعل الأصلي.

⁶ المواد 24 و 32 من القانون رقم 10-01، و 732 مكرر 2 ق.ت.ج. والملاحظ أن المشرع في التعديل الخاص بالمهين المحاسبية فقد أخذ بعين الاعتبار التعديلات الواردة على النظام المحاسبي المالي بالقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، إذ يجوز مراقبة الحسابات المدعمة إلى جانب الحسابات المدمجة، وهذه الحالة الأخيرة ما لم يكن ينص عليها سابقاً، (المواد 29 الفقرة الأولى و 36 من القانون رقم 91-08 الملغى).

الشركات القابضة المتمثلة في الشركات التي تلجأ علنياً للادخار و/أو المسعرة في البورصة ملزمة بإعداد حسابات مدعمة. ويقصد بهذه الحسابات تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة¹. وتنشأ مجموعة الشركات نتيجة ربط علاقات الشركة المراقبة مع غيرها من الشركات بهدف تقوية مركزها وتنمية نشاطها ومركزها في السوق. وتتمثل في الشركات المساهمة والمراقبة والتابعة، واعتمد المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي²، للتمييز بينها نسباً لمساهمات الشركات الأم، أي القابضة، في رأس مالها. ولمحافظ الحسابات سلطة المراقبة ليس فقط الشركة بل فروعها أيضاً، وبالمقابل الشركة التي ترأسها إذا كانت الشركة المراقبة، ذاتها، فرع للشركة القابضة³، علماً أن هذه الأخيرة، ملزمة بإعداد ميزانية للمجموعة وحساب النتائج للمجموعة، وتخضع إلى أحكام محاسبية خاصة بها. وهو الأمر بالنسبة للحسابات المدمجة فهي الأخرى تمارس عليها رقابة محافظ الحسابات، لأن الكيان الذي يكون مقره أو نشاطه الرئيسي على الإقليم الوطني، ويشرف على عدة كيانات أخرى، يلزم بإعداد ونشر كشوفاً مالية مدمجة⁴. وترمي هذه الأحكام إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات كأنها كيان واحد⁵.

كما يمكن لمندوب الحسابات الاطلاع على وثائق الشركة بتوجيه طلبه إلى من هم في خدمة الشركة، وهذه العبارة واسعة مجالها، ولكن لها حدود لا يتعداها. فلا شك أن الأجراء الذين تربطهم مع الشركة عقد عمل هم في خدمتها، إلى جانب كل من يجمعهم معها عقد بمقتضاه يؤدون لها خدمات، كالمحاسب المعتمد⁶ أو الخبير المحاسب⁷، وكل عون له مهمة مأجورة، وبهذا يتحدد إطار الجنحة من حيث الأشخاص الممكن متابعتهم، فيستبعد بالضرورة باعتباره فاعلاً أصلياً الغير الذي ليس له علاقة مع الشركة، بل يمكن متابعتة على أساس المشاركة هذه الجنحة⁸.

إلا أن التساؤل المطروح، هل يمكن لمندوب الحسابات الاطلاع على وثائق الشركة لدى محافظ الحسابات الآخر الذي يراقب نفس الشركة؟

¹ المفهوم الفقهي لمجموعة الشركات أوسع منه مفهومها القانوني، إذ يقتصر هذا الأخير فقط على الشركات المساهمة والتابعة والمراقبة المحددة أحكامها في القانون التجاري، المادة 829 وما يليها ق.ت.ج.، كما تطبق على مخالفة هذه الأحكام عقوبات جزائية، بالخصوص المادة 837 وما يليها من نفس القانون، أنظر في هذا الموضوع، ع. فنينخ، المذكورة السابق الإشارة إليها، ص. 249 وما يليها، وانظر إلى الجزء المخصص لدراسة جنحة إهمال مندوب الحسابات التأثير بمساهمات الشركة المراقبة، من هذه الرسالة.

² المادة 729 وما يليها ق.ت.ج. Concernant Le droit français, v. arts. L. 233-1 et s. C. com. fr.

³ المادة 24 من القانون رقم 01-10 (المادتين 29 الفقرة الأولى و 36 من القانون رقم 08-91 الملغى).

⁴ المادة 31 من القانون رقم 07 - 11.

⁵ المادة 32 من القانون رقم 07 - 11.

⁶ المادة 41 من القانون رقم 01-10.

⁷ المادة 18 من القانون رقم 01-10.

⁸ الجزء المخصص لمتابعة هذه الجنح.

بالرجوع إلى الأحكام العامة المطبقة على مهنة محافضي الحسابات فهذا المهني ملزم بكتم السر المهني¹، تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات². غير أنه تستثنى الحالات المحددة قانوناً، أين يرفع السر المهني، ويتوجب على مندوب الحسابات الإدلاء بالمعلومات التي اكتشفها أو منحت له تحت طي الكتمان بفعل مهامه في الشركة. وعلى ذلك فقد نصت المادة 72 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه، على الحالات تلك، ولكن لم تبين محافظ الحسابات. أما المادة 29 من ذات القانون، تفرض على كل محافظ من محافظي الحسابات إذا تعددوا في رقابة شركة تجارية أن يقوم كل واحد بمهمته ويتحمل شخصياً مسؤولية ذلك كاملة، كما يمنع من إشراك غيره من زملائه في مهمته³. والعيبة من موقف المشرع بفرض تعيين محافظان للحسابات يكون من أجل التدقيق المزدوج والمتعدد للوضع المالية للشركة، وليس تدقيق جماعي لحساباتها، لأنه في الختام سوف يؤدي إلى قيام أحدهما بالعمل أو اقتسامهم المهمة بينهما، إلا أن القرارات التي يعدها لصالح الشركة يتم الاطلاع عليها، أما ملفات عمله فلا يوجد أي جواب قانوني.

وبالمقارنة مع أصحاب المهن الحرة كالمحامي، الذي يلزم هو الآخر بالسر المهني، فالمشرع يعتبره من النظام العام وهو مطلق⁴ وفي غير حالات السر المهني المطلق، فإطلاع محافظ الحسابات يعتمد على موقف الشركة المراقبة، إذا قبلت. أما إذا رفضت يمكن لمدير الشركة أو المدير العام أن تكون له أسباب معقولة كإنتهاء عهدة مندوب الحسابات، أما إذا لم يكن الأمر كذلك، فيتابع ممثل الشركة على ذلك، طالما لم يخرج من إطار الملزمين بالسر المهني.

ولمحافظ الحسابات ممارسة حقه في الإطلاع على وثائق الشركة ويمتد أصلاً منذ قبوله مهمة رقابة الشركة ويبقى مستمرا طوال عهده وينتهي قانوناً بمجرد إنتهاء عهده، أو عزله. غير أن الفقه⁵ يفضل في هذا الموضوع قيامه بالرقابة في أوقات مناسبة ويقصد بها أن لا تعرقل رقيبته نشاط الشركة، أو يثقل كاهلها بالرقابة دون أن تستدعيها مهمته، وهو ما ينص عليه المشرع الفرنسي حالياً⁶.

ومن خلال الأحكام الراهنة⁷، فيطلع مندوب الحسابات وقبل قبوله المهمة، على مجموعة من الوثائق تمكنه من معرفة موقعه، المستقبلي، من الشركة وخصوصاً عدم تواجده في حالات التنافي القانونية، كاطلاعه على قائمة القائمين بالإدارة أو المدراء.

¹ المادة 71 من القانون رقم 10-01، أما بالنسبة لشركة المساهمة المادة 715 مكرر 13 الفقرة 3 ق.ت.ج.

² المادتين 301 و 302 ق.ع.ج.

³ وهو ما كان ينص عليه صراحة سابقاً، طبقاً للمادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، إلا أنه لا يغير من الوضع حالياً لأنه يلزم بالوفاء بمهامه شخصياً.

⁴ على سبيل المقارنة بين مهنة مندوبية الحسابات والمحاماة، المادة 86 من القرار المؤرخ في 04 سبتمبر 1995 المتضمن الموافقة على النظام الداخلي لمهنة المحاماة، السابق الذكر، ج.ر. 14 أوت 1996، عدد 84، ص.17.

⁵ Y. GUYON, op. cit, n° 368, p. 380.

⁶ Art. 17 du décr. n° 2005-1412.

⁷ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

ويتحدد الإطار المكاني لاطلاع محافظ الحسابات على وثائق الشركة بمكان وجودها، أي يطلبها من الشركة التي تقدمها له، ويقوم بمهمته الرقابية في عين المكان دون السماح له في أخذها أو نقلها سواء من مقر الشركة، وإذا كان ذلك في أحد فروعها أو مكان الاستغلال، أو المكتب التابع لأحد مخازنها فلا يستطيع الاطلاع عليها إلا هناك. غير أنه يمكن أن تحتاج هذه الوثائق إلى تدقيق ومراجعة لا يتمكن من جهة محافظ الحسابات أن يقوم بمهمته، نظرا لعدم ملائمة المكان، ومن جهة أخرى، قد يسبب ذلك إلى عرقلة نشاط الشركة. لذا، يسمح له بأخذ نسخ منها، من أجل تسهيل مهمته، وعلى الشركة أن تقدم له كامل المساعدة قصد تسهيل مهمة الاطلاع والمراقبة التي يضطلع بها¹.

غير أن التساؤل الذي يثار في هذه الحالة إذا رفضت الشركة منحه نسخا من الوثائق التي اطلع عليها، فهل يكون صاحب التصرف محلا للمتابعة الجزائية على أساس جنحة رفض اطلاع محافظ الحسابات ووثائق الشركة؟

يشير المشرع إلى أنه بمجرد دخول محافظ الحسابات الى مهمته في الشركة، يلزم بمسك ملف دائم، يكونه من مجموعة الوثائق الضرورية لتعرفه على الشركة، وتلزم الشركة بالاستجابة له، لاسيما مشاركة من هم في خدمة الشركة من ذوي الاختصاص في المحاسبة. ومادام هذا المهني، سوف يطلع على أغلب أسرار الشركة، إن لم يكن جميع ما يتعلق بمسيرتها الاقتصادية والمالية، والاستثمارية، فإنه لا معنى لرفض مده بنسخ من الوثائق، على اعتبار أن أصل هذه الوثائق تبقى محتفظة بها الشركة، إذ لا يمكن أن تبقى مجردة منها إذا احتاجت إليها. كما أن محافظ الحسابات له مقره الخاص، أو مكتب يمارس فيه عمله، فمن أجل ضمان جودة في الرقابة²، يستحسن أن تتم متابعة رفض منحه نسخا منها متى ثبت ضرورة ذلك. وفي حالة الامتناع يعتبر ذلك عرقلة أدائه مهامه، مادام عملية اطلاعه في مكان وجودها ممكنة. غير أن توجيه الطلب ليس كافيا بل لا بد أن تكون هذه الوثائق ضرورية لمهمته.

2- يجب أن تكون الوثائق ضرورية لمهام مندوب الحسابات وتقدم له للاطلاع عليها في الوقت اللازم

لقد منح المشرع لمحافظ الحسابات الحرية في تحديد كفاءات ومدى مهمته في الرقابة على الشركات بشرط التقيد بالمقاييس والواجبات المهنية المفروضة عليه لاسيما بما حدده دفتر الشروط³. علاوة على ذلك، يجوز له القيام بمختلف عمليات الرقابة التي يراها مناسبة طوال السنة⁴، وهذا راجع إلى الطبيعة المستمرة لمهمته. ولا شك أنه، وباعتباره مهنيًا، لن يطلع على وثائق الشركة إلا إذا استدعى ذلك نشاطه الرقابي على مالية الشركة ومراجعة حساباتها.

¹ كان المشرع في ظل الأحكام الملغاة ينص على ذلك صراحة بالمادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

² يجب الإشارة إلى أن محافظ الحسابات ملزم بالسرية المهنية، ويمتد لأن يشمل كذلك مجموعة الوثائق تلك. ولمزيد من المعلومات يخصص الجزء لدراسة انتهاك السر المهني من قبل محافظ الحسابات، من هذه الرسالة.

³ المادة 35 من القانون رقم 10-01.

Art. L. 823-13 al. 1^{er} C. com. fr.

⁴ المادة 31 من القانون رقم 10-01.

ويجيز المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي¹، لمحافظ الحسابات الاطلاع على الاتفاقات والدفاتر المستندية والسجلات والمحاضر، غير أن هذه القائمة محددة على سبيل المثال، وليس على سبيل الحصر، وهذا راجع من جهة إلى الصياغة التقنية للنص القانوني، إذ يبين من بين كل وثائق الشركة على الخصوص المحددة سابقا. ومن ثم، فباقي وثائق الشركة هي تلك المنصوص عليها في أحكام قانونية أخرى، أو التابعة لطبيعة نشاط الشركة.

ويتعلق الأمر بالوثائق الحسابية للشركة²، لاسيما الدفاتر التجارية³ الإلزامية المتمثلة في دفتر اليومية الذي يقيد فيه جميع العمليات التي يقوم بها التاجر يوما بيوم، مع اشتراط الاحتفاظ بجميع الوثائق التي تثبت تلك البيانات الواردة فيه⁴، إلى جانب دفتر الجرد⁵، ومثلما يبينه اسمه أنه محل إجراء جرد لكل أصول وخصوم الشركة و تقفل كافة حساباتها، إلى جانب الميزانية إذ يهدف إعدادها إلى بيان ممتلكات الشركة والتزاماتها في وقت معين⁶ وحساب النتائج في هذا الدفتر بهدف ضبط تطور وحواصل الذمة المالية للشركة⁷. كما أن محافظ الحسابات يطلع على ميزانية الشركة التي تعتبر ملخصا للجرد⁸، إذ يتضمن جدولاً تدرج فيه من جهة أصول الشركة ومن جهة أخرى خصومها، مع ضرورة تطبيق واحترام أحكام المخطط الوطني للمحاسبة⁹. فضلا عن ذلك، يفرض على هيئات الشركة إعداد حساب النتائج، والذي يبين مدى تحقيق الشركة لربح أو لخسارة.

إلى جانب ذلك، تلزم الهيئات الإدارية بإعداد التقرير الكتابي عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المنصرمة، وفي حالة التخلف عن وضع الوثائق المتضمنة لحساب النتائج والجرد

¹ المادة 831 ق.ت.ج.

L'art. 831 C. com. alg. concernant le délit de refus de communication de tous documents ou pièces au commissaire aux comptes est similaire dans sa rédaction à l'art. 820-4, 2° C. com fr. : « ... tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux... » .

² المادة 716 وما يليها ق.ت.ج.

³ المادة 9 وما يليها ق.ت.ج.، ومن أجل دراسة مفصلة للدفاتر التجارية : ف. زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري، المرجع المذكور أعلاه، رقم 294، ص. 484.

Dans le même sens, M. SALAH, op. cit., n° 155, p. 111.

⁴ المادة 9 ق.ت.ج.

⁵ المادتين 10 و 716 ق.ت.ج.

⁶ ع. بويعقوب، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص. 19.

V. aussi A. AMIAUD, *La sincérité des bilans et des dispositions fiscales sur l'amortissement des mobilisations*, D. 1996, chr. VII, p.1.

⁷ المادة 10 مكرر ق.ت.ج.

⁸ M. SALAH, op. cit., n° 160, p. 114.

⁹ في إطار احترام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج.ر. 25 نوفمبر 2007، عدد 74، ص. 3.

والميزانية والتقارير الكتابي¹، فيعاقب مدراء الشركة لاسيما في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة². غير أن المشرع يعطي مندوب الحسابات الحق في الاطلاع على الدفاتر المستندية، غير أن النص باللغة الفرنسية يبين أن الأمر يتعلق بالدفاتر الحسابية والمستندات³، أي الوثائق الأخرى للشركة غير الدفاتر .

ولقد أكد المشرع على حق محافظ الحسابات في الاطلاع على الوثائق الحسابية للشركة من خلال الأحكام المتعلقة بتنظيم مهنته، فيطلع على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة المراقبة⁴. كما يلزم القائمون بالإدارة تقديم في كل سداسي لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا⁵. ويتوجب أن توضع تحت تصرفه في وقتها. زيادة على ذلك، حساب الجرد وحساب النتائج والميزانية والتقارير الكتابي عن حالة الشركة، خلال الأربعة أشهر على الأكثر التالية لقفل السنة المالية⁶. تهدف هذه الأحكام بوجه الخصوص إلى إدلاء محافظ الحسابات بشهادته على الوضعية المالية للشركة وممتلكاتها ومدى انتظام حساباتها وصحتها ومطابقتها لنتائج العمليات التي أجرتها⁷.

كما يراقب محافظ الحسابات جميع الاتفاقات التي أبرمتها الشركة، سواء مع الشركات الأخرى من المتعاملين أو الزبائن، وغيرهم. ويحقق في الاتفاقات والعقود التي تبرمها الشركة مع الهيئات الإدارية والشركاء، ويلزم بإعداد تقارير بشأنها وبتقديمها إلى جمعيات المساهمين⁸.

أما المستندات هي كل الوثائق التي يمكن تصور وجودها لدى الشركة، كعقود العمل والوثائق المتعلقة بدفع أجور من هم في خدمتها والهيئات الإدارية، ووثائق حساباتها البنكية، بالإضافة إلى عقود ملكية العقارات والمحلات التجارية، إلى جانب المحررات الحسابية والقرارات المتخذة في إطار اجتماعات الهيئات الإدارية وعند انعقاد الجمعيات العامة، ومختلف

¹ تعتبر الأحكام المتعلقة بحسابات الشركة أحكام مشتركة بين كافة الشركات التجارية، وأدرجها المشرع في الفصل الرابع من الباب الأول للكتاب الخامس من القانون التجاري، أي المادة 716 وما يليها ومنه، غير أنه عند استقراء هذه الأحكام نجد المشرع يستعمل مصطلحات مجلس الإدارة والقائمين بالإدارة، وهي هيئات لا نجدها إلا في شركات المساهمة، ويظهر تأثره بهذه الشركة مثلما يبدو من الأحكام العامة لمهنة مندوب الحسابات .

² بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة المادة 801 ق.ت.ج، والمادة 813 من ذات القانون القابلة للتطبيق على شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، مع استبعاد باقي الشركات من المتابعة الجزائية في حالة إهمال إعداد هذه الوثائق، ما لم يتعلق الأمر بالجزاء المترتبة على عدم مسك الدفاتر التجارية، وفي هذا الموضوع انظر ف. زراوي صالح، *الكامل في القانون التجاري*، المرجع السابق ذكره، رقم 302، ص. 491.

³ Art. 831 C. com. alg.

⁴ المادة 31 الفقرة الأولى من القانون رقم 01-10، وهو ما كنت تتضمنه المادة 35 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁵ المادة 33 من القانون رقم 01-10

⁶ المادة 716 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.

⁷ المادتين 23 من القانون رقم 01-10 و715 مكرر 4 الفقرات 2، 3 و 4 ق.ت.ج.

Arts. R. 223-16 et s. C. com. fr.

⁸ المادة 628 ق.ت.ج. بالنسبة لتقريره الخاص باتفاقات المبرمة بين الشركة والهيئات الدارية لشركة المساهمة، وبعض التقارير الإجبارية في بعض المراحل من حياة الشركة، كتعديل رأسمال الشركة أو إصدار القيم المنقولة أو إجراء عمليات الإدماج وأثناء جمعيات الشركاء، عموما أنظر المادتين 674 و675 ق.ت.ج.، أنظر كذلك ف. زراوي صالح، *نظم المؤسسات*، المحاضرات السالف ذكرها، و ع. سبع، *مذكرة الماجستير السابق ذكرها*، ص. 104.

التراخيص، وكل العقود التأسيسية والمعدلة لعقد الشركة، والمحاضر وسجلات المحاضر ومختلف الوثائق التي يمكن اعتمادها إلى تدقيق الوضعية المالية للشركة، وتسمح بمراقبة حالتها ومراجعة حساباتها، والتي تمكنه من احترام وتطبيق المعايير المتعلقة بإعداد التقارير بعد انتهائه من أشغاله¹.

وما تجدر الإشارة إليه، أن عملية الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات، تنفيذاً للالتزامات الواقعة عليه، يجب أن تتم في وقت مناسب² بالنسبة للشركة التي تباشر عمليات التسيير والاستثمار الذي تقوم بها، وبالمقابل يتوافق ومتطلبات مهنة الرقابة التي يضطلع بها محافظ الحسابات. كما أن ضرورة الاحترام المتبادل تترجم من خلال مشاركة موظفي الشركة المراقبة وتسهيل مهمته، ولا يقوم هو بطلب الوثائق التي يجب أن تلتزم الشركة بتوفيرها له للاطلاع عليها، متى كانت لازمة لمهمته ودون نقلها من مكانها.

غير أنه يجب الرجوع إلى النظريات العامة المتعلقة بممارسة الشخص لحقوقه، لاسيما مندوب الحسابات، فقد يمارس صلاحياته حتى يخرجها من إطارها القانوني، ويكون بذلك متعسفا بحيث يعرقل نشاط الشركة بتحويل سلطاته في الاطلاع من أجل بلوغ هدف غير مشروع، إضراراً بمصالح الشركة، بالرغم من أنه يلزم بممارسة مهنته بضمير مهني والذي يفرض عليه تنفيذها بعناية وله أن يعلم الشركة بالمراقبة³.

ويمارس مندوب الحسابات حقه في الاطلاع على وثائق الشركة تنفيذاً للمراقبة التي يبشرها متى كان الاطلاع عليها تفسره حقيقة هذه المهمة، ووجود سبب مشروع يدعوه إلى تفحصها وتقصي مضمونها، ولا يمكن أن يكون هذا السبب إلا مباشرته للمسؤوليات الواقعة عليه من خلال اعتباره الحارس الشرعي على حسابات الشركة طالما هو هيئة أساسية من هيئات الشركة. فالعديد من الأحكام، مثلما تقدم، تبين أن عملية الاطلاع لا يمكن أن تتم إلا على الوثائق الضرورية، فمن يحدد مدى ضرورتها؟

ينص المشرع صراحة على أن مندوب الحسابات يحدد طريقة عمله، ويجوز له الاطلاع في أي وقت على الوثائق، من أجل التوصل إلى الوفاء بمهامه على الوجه الذي يتوافق وأصولها القانونية والمهنية، ومتى كان ذلك، فهو الوحيد، مبدئياً، الذي يقرر الوثائق التي يريد الاطلاع عليها، لأن نتيجة عمله كلها تعتمد على مدى قيامه بالمراقبة والمراجعة الحسابية على أساس الاطلاع على مختلف وثائق الشركة، وبهذا فلا يمكن أن يتدخل رئيس الشركة أو القائمون بإدارتها أو مديروها العامون في مهمته، بل لا يمكن لمن هم في خدمتها الاعتراض على مدى ضرورتها لمهمته، حتى وإن كانوا من ذوي اختصاص محاسبي⁴. ومتى تحقق هذا الوضع الأخير، فتكون جريمة الامتناع عن اطلاعه مرتكبة، ما لم يكن مندوب الحسابات متعسفا أو

¹ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

² المادة 31 من القانون رقم 10-01.

³ كانت النصوص السابقة واضحة في هذا الشأن خصوصاً المواد 3 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 96-136. لذا، يستحسن التعجيل بإصدار مدونة أخلاقيات المهنة التي يجب أن تتضمن هذه الأحكام.

⁴ وما يؤكد هذا الموقف أنه يحدد مدى مهامه في العرض الذي يقدمه للشركة، عند ترشيحه، المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

يسبب عرقلة نشاط الشركة، ففي هذه الحالة يقترح جانب من الفقه¹ أن يقوم ممثل الشركة برفع دعوى استعجاليه يطلب بمقتضاها الأمر بعدم ضرورة الوثيقة ومن ثم عدم اطلاعه عليه، فلا تكون الجنحة مقترفة متى قرر القاضي عدم ضرورة الوثائق المطلوبة، وينتفي الالتزام باطلاع مندوب الحسابات عليها. وبالمقابل، لا يمكن المطالبة بالاطلاع على وثائق ليست لها صلة مباشرة مع نشاط الشركة، لأنه يتجاوز حدود مهامه، وبالضرورة سوف يقابل طلبه بالرفض، ولن تقوم الجنحة، على اعتبار أن الوثائق هذه غير ضرورية، فلا يمكنه مثلا المطالبة بمستخرجات بنكية لحساب رئيس الشركة أو أحد أعضائها، لأنها ذات طابع شخصي لا تهم الشركة، كما لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الشركة إعداد وثائق ظرفية للاطلاع عليها².

إلا أن القضاء الفرنسي في هذا المجال لم يترك الخيار إلى مدير الشركة الذي رفض اطلاع محافظ الحسابات على وثائق الشركة لأنه اعتبرها غير ضرورية بالنسبة لمهام الرقابة³. والمقرر أن مختلف الأحكام القانونية تبين أن محافظ الحسابات يتعامل بصرامة، ولكن برصانة ودرجة عالية من الحرص في أداء مهامه، ويجتنب كل تصرف من شأنه المساس بحياده وإخلاصه ولكن في إطار شرعي. غير أن مجمل الأحكام القانونية المتعلقة بمهنة محافظة الحسابات، وطريقة عمله تضع دوما في المركز الأول حسن أخلاقياته، حتى لا يواجه هذه المواقف.

المطلب الثاني: رفض الاستجابة إلى طلب مندوب الحسابات للاطلاع على وثائق الشركة المراقبة

يتحقق العنصر المادي للجنحة برفض اطلاع محافظ الحسابات على الوثائق التي يراها ضرورية، أي عدم الاستجابة إلى الطلب الموجه، أو عدم الاكتراث، وإهمال الرد الإيجابي بالقيام بالنشاط المفروض في هذه الحالات عند الإخلال بقاعدة أمره بالقيام بعمل معين والتمثل في اطلاع مندوب الحسابات على وثائق الشركة. ومن ثم، تتحقق مسؤولية الممتنع عن إغفاله أداء الأعمال التي فرضتها عليه هذه القواعد.

ينتج الرفض إما بالامتناع عن الوفاء بالتزام، أو بتركه ونسيان الوفاء به، أو بإهماله تماما، وإن كانت هذه الألفاظ تعتبر مترادفة، غير أنه بالإمكان التمييز بينها. فالامتناع هو اتخاذ موقف سلبي باستقلال عن الالتزام باطلاع مندوب الحسابات، برفض اطلاع محافظ الحسابات لوثائق الشركة، بقصد تحقيق نتيجة وهو حرمانه من ممارسة حقه في الاطلاع وتفحص هذه الوثائق.

أما الإهمال فهو الآخر ينشأ من موقف سلبي، ولكن يكون نتيجة عدم الاكتراث، وعدم تقدير خطورة الطلب الموجه وأثار رفضه، بالرعونة وعدم الحيطة، بدلا من اليقظة والتبصر

¹ G. RIPERT et R. ROBLOT par M. GERMAIN et L. VOGEL, op. cit., n° 1735, p. 1284.

² F. SALOMON, op. cit., n° 28, p. 9 : « ... le commissaire aux comptes ne peut exiger l'établissement de pièces *ad hoc* aux fins de communication à sa personne, telles que des situations intermédiaires... »

³ Crim., 11 mai 1981, D. 1982, p. 563, et Rev. soc. 1982, préc.

وهو الأصل. وتتشرك هذه الحالات أنه تؤدي جميعها إلى إثبات حالة الرفض¹، طالما المشرع يلزم الشخص القيام بها والاستجابة لها.

ويكون الرفض أما صريحا أو ضمنيا، فالرفض الصريح يتم كتابة، أو باللفظ، أو بالإشارة المتعارف عليها التي تدل عليه، كما يمكن أن يكون ضمنيا، بعدم الرد تماما على طلبات محافظ الحسابات المتكررة غير أن القضاء الفرنسي في هذا المجال لم يقف عند الإطار القانوني للنص، وقام بالتفسير المتسع له، إذ قضى أن جنحة الرفض يمكن ارتكابها بكل الطرق، لاسيما رفض اطلاع محافظ الحسابات إما أصل الوثائق أو نسخا عنها لإتمام مهمته².

فالرفض قد يأخذ العديد من الصور، كمنشأ ايجابي ويظهر الموقف الراض من خلال اطلاعه ووثائق لكن ناقصة، كفصل بعضها عن تلك الممنوحة له أو تمزيق، أو تزويده ببعض الوثائق التي طلبها دون الباقي، واطلاعه على جزء منها، كاطلاعه على وثائق غير تلك التي طلبها، كما يمكن سوء توجيه مندوب الحسابات إلى شخص غير مؤهل لذلك لأنها بطبيعتها ليست بحوزته، بل لدى غيره ممن هم في خدمة الشركة، أو الادعاء ببساطة أن هذه الوثائق غير موجودة تماما أو بإخفائها³.

ويجب في الأخير تحديد الوقت اللازم للاستجابة إلى طلب محافظ الحسابات لاطلاعه على وثائق الشركة، فالمشرع لا يجينا صراحة على مدى ضرورة الاستجابة الحالية والآنية لطلبه، وإن كان يمثل الوضع الأفضل والمثالي. غير أنه بالرجوع إلى مختلف الأحكام التنظيمية لمهنة مندوب الحسابات، فهو لا يطلع باستمرار على وثائق الشركة، ويمكنه أن يحدد مدة المهمة ودوريتها⁴، ويطلب منه احترام الأجل المطلوبة والمتعلقة بإعداد تقاريره⁵. ومن ثم، هذه المناسبات هي التي تدفع به إلى الاطلاع على وثائق الشركة، ولكن بالمقابل لا يجب أن يعتبر ذلك عائقا على الرقابة المستمرة التي يضطلع بها.

ويرى جانب من الفقه⁶ أن وقوع الامتناع يمكن أن يكون عمديا أو غير عمدي عند الإخلال بالتزام. وفي جنح اعتراض مهام محافظ الحسابات بمنعه من الاطلاع على وثائق الشركة، يمكن أن يكون عمديا، أي أن الجاني تعمد في إبداء رفضه المتكرر لمجموعة من الوثائق إنما يثبت سوء نيته⁷، مهما كان الشكل الذي يظهر به هذا الموقف. غير أن الإهمال هو الآخر يكون محل المتابعة الجزائية، لأن في ها النوع من الجرائم يعادل متابعة النشاط الإرادي متابعة الإهمال.

¹ M.-L. RASSAT, , *Droit pénal*, Puf, 1987 , n° 321, p. 333.

² Crim., 11 mai 1981, préc.

³ B. LEY, op. cit., n° 321-54, p. 235.

⁴ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 (وهو ما كان سابقا بالمادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136).

⁵ المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 (وهو ما كانت تبينه الأحكام الملغاة بالمادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136).

⁶ ح.إ. الخليلي، مسؤولية الممتنع المدنية والجنائية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1979، عدد 6، ص.3.

⁷ M. DELMAS-MARTY, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 214 : « ... des refus réitérés de communiquer certaines pièces font apparaître la mauvaise foi de l'auteur... ».

وسبقت الإشارة إلى أن البعض من جنح رفض اطلاع محافظ الحسابات يمكن تكيفها على أساس جنحة وضع عراقيل لمهمة الرقابة والمراجعة الحسابية لمحافظ الحسابات، ولكن لكل منها إطار تختص به دون الأخرى، وهو الأمر مثلا بالنسبة لرفض مدير الشركة اطلاع محافظ الشركة على قائمة المساهمين الحاملين لأسهم اسمية، لمنعه من استدعاء جمعية الشركاء¹.

وأخيرا، فالقول أن الرفض لا يعتمد على الركن المعنوي من جهة، ومن جهة أخرى أن جنحة وضع عائق للمراجعة الحسابية والمراقبة لمحافظ الحسابات تشترك في مجال محدد مع جنحة منعه من الاطلاع على وثائق الشركة، هذا يعني أن هناك جانب من جنح الامتناع الذي يقضي بطريقة غير مباشرة توافر القصد في ارتكابها، فنخلص إلى أنه إذا كانت التصرفات العمدية ايجابية بطبيعتها، فبالعكس منها التصرفات غير العمدية سلبية في أصلها، فيمكن استنتاج أن كل نشاط غير عمدي سلبي، إلا أنه ليس كل تصرف سلبي عمدي، إذ يصح أن يكون السلوك السلبي عمديا لإمكان انصراف الإرادة إلى الامتناع وتحقيق ونتيجته مثلما تهدف إلى الفعل والوصول إلى نفس النتيجة الأولى، لأن إقامة الحدود الفاصلة بينها ليس دوما سهلا². وهذا لضمان ممارسة مندوب الحسابات لمهامه في الشركة بالرغم من حالات الاعتراض سواء كان متعمدا أو نشأ عن مجرد إهمال وذلك لرفض الحيطة والفتنة في التعامل معه.

الفصل الثاني: متابعة جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات

تنشأ عن كل جريمة دعوى جزائية منذ ارتكابها، وتحرك الدعوى العمومية عند تقديمها للجهة الجزائية المختصة، ليتحقق الفصل فيها بغرض إلحاق المسؤولية بالجاني متى ثبتت اقترافه لها لئتم إدانته. وبالمقابل فللضحية المطالبة بجبر ما لحقها من ضرر، والخيار بين المطالبة بالتعويض مقترنا بالدعوى العمومية، أو أن يقيم مطالبة مدنية مستقلة عن الدعوى الجزائية³، وفي كلتا الحالتين يتوجب احترام إجراءات وشروط قانونية للتوصل من جهة إلى إيقاع العقوبة المقررة، والحكم في الشق المدني للدعوى الجزائية.

الفرع الأول: الدعوى العمومية الناشئة عن اقتراف جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في الشركات التجارية

تهدف الدعوى العمومية إلى إيقاع العقوبة المقررة قانونا على المتهم متى ثبتت إدانته لارتكابه السلوك المجرم، ويتم تحريكها من قبل الهيئات القضائية المعهود لهم بذلك، كما يمكن تحريكها من قبل المضرور نفسه طبقا لما يحدده القانون⁴. وسبقت الإشارة إلى أن هذه الجنح يتحدد إطارها ببعض الشركات دون الأخرى، في النظام القانوني الجزائري، أما في القانون الفرنسي، فمجالاتها أوسع إذ تشمل كافة أشكال الشركات التجارية، وهذا راجع إلى توحيد النظام

¹ F. SALOMON, op.cit., n° 27, p. 9.

² M.-L. RASSAT, op. cit , n° 321, p. 333.

³ المادتين 3 الفقرة الأولى و 4 الفقرة الأولى ق.ع.ج.

⁴ المادة الأولى ق.إ.ج.ج.

القانوني المطبق على محافظي الحسابات في الشركات الملزمة بالرقابة من قبله¹. لذا، يتوجب تحديد الأشخاص محل المتابعة لاقتراف هذه الجنح في مبحث أول، أما كيفية ممارستها فيخصص لها المبحث الثاني.

المبحث الأول: الأشخاص محل المتابعة لارتكاب جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في الشركات التجارية

لا يتم متابعة جنح اعتراض مهام محافظ الحسابات في التشريع الجزائري في كل الشركات، على عكس التشريع الفرنسي أين تم تمديد أعمال أحكام المتابعة إلى كافة أشكال الشركات التجارية². وتجدر الملاحظة إلى أن المشاركة الجنائية، تجد تطبيقاتها في هذا الشأن، أما المحاولة فغير معاقب عليها لانعدام نص يقضي بذلك³.

المطلب الأول: ضرورة استبعاد مديري بعض أشكال الشركات التجارية من إطار المتابعة الجزائية على أساس جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في النظام القانوني الجزائري

سبقت الإشارة إلى أن جنح منع مندوب الحسابات من أداء مهامه لا يمكن متابعتها في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة، لانعدام نص قانوني يقضي بذلك بناء على مبدأ شرعية الجريمة⁴. وهذا إلى جانب مديري شركة المساهمة ذات النظام الجديد وشركة التوصية بالأسهم لذات السبب.

أولاً: عدم إمكانية متابعة مديري شركات الأشخاص جزائياً عند اعتراض مهام مندوب الحسابات

يخضع تعيين مندوب الحسابات عموماً إلى أحكام القانون رقم 10-01 السابق ذكره⁵. ومن ثم فتعيينه يركز على مدى حصول الشركة على رقم أعمال يفرضه، إلا أنه لا ينتج عنه جريمة مهما كان مبلغ رأسمالها أو حجم نشاطها، أو النتيجة المحققة. إما إذا كان رقم أعمالها أقل فيبقى تعيينه رهن إرادة الشركة، إذا أرادت أن تتم مراجعة حساباتها السنوية ومراقبة حالتها المالية بطريقة حيادية وموضوعية من قبل مهني مختص. وإذا قرر الشركاء تعيينه، ليمارس

¹ Art. 113 de la loi N.R.E., préc. Et en ce sens, v. A. VIANDIER et A. CHARVÉRIAT, op. cit., n° 495, p. 174.

² Sont désormais soumis à un même régime tous les commissaires aux comptes « nommés dans toutes les personnes morales quelle que soit la nature de la certification prévue dans leur mission », de plus « tout dirigeant de personne morale tenue d'avoir un commissaire aux comptes peut être sanctionné en commettant les infractions du défaut de faire participer le ou les commissaires aux comptes à la vie sociale de la société commerciale, ». V. arts L. 820-1 et s. C. com. fr.

³ المادة 30 ق.ع.ج.

En droit français la tentative est réprimée par application de l'art. 121-4, 2° C. pén. fr. Et concernant les délits d'entrave à l'exercice des fonctions de commissaire aux comptes, et à défaut de précision la tentative, dans ce cas, n'est pas punissable.

⁴ المادة الأولى ق.ع.ج.

⁵ المادة 26 من القانون رقم 10-01.

الرقابة المنوط بها¹، فإن مهامه القانونية لا تختلف باختلاف ما إذا كان تعيينه إجبارياً أو اختيارياً، بل تكون المهام التي يضطلع بها والسلطات التي يتمتع بها نفسها، ولكن الاختلاف يكمن في آثار إهمال مدير أو المدراء الشركة تنفيذ قرار الشركاء المتضامنين في شركة التضامن أو قرارات جمعيات الشركاء في شركة التوصية البسيطة القاضي بتعيين محافظ للحسابات. ففي هذه الحالة يمكن أن يكون ذلك سبباً في عزل المدير من منصبه دون تعويضه لوجود سبب مشروع²، وإذا تضررت الشركة من سلوك المدير يمكنها مطالبة بالتعويض بناء على الأحكام العامة للمسؤولية³، إلا أنه لا تنشأ عنه أية مسؤولية جزائية لانعدام نص يعاقب على ذلك في هذه الشركات. وإذا تم تعيين محافظ الحسابات في هذه الشركات، يجب احترام أحكام تعيينه، لاسيما تعيينه من قبل هيئة مختصة، أي قرار صادر عن الشركاء، مع ضرورة احترام حالات التنافي القانونية⁴. فضلا عن ذلك، يلزم مدير الشركة استدعائه إلى جمعيات الشركاء، ويتحول هذا الالتزام إلى واجب إعلامه باتخاذ قرارات عن طريق الاستشارة الكتابية متى تم اعتمادها كبدل في القانون الأساسي عن انعقاد الجمعيات العامة للشركاء⁵. إلى جانب ذلك، يجب تمكين محافظ الحسابات من أداء مهامه الرقابية والمراجعات الحسابية وتسهيلها له⁶، أي اطلاع على وثائق الشركة وعدم منعه من دخول مقر الشركة لممارسة مهامه ونشاطه، وغيرها من العوائق التي يمكنها أن تعترضه أثناء ممارسة وظيفته، ويجب عليه في هذه الحالة إعلام مديري الشركة لإزالة هذه العراقيل⁷.

فإذا كان المشرع لا يفرض على شركات الأشخاص تعيين مندوب للحسابات ولو تعدى رقم أعمالها مبلغاً كبيراً، وقامت الشركة باختيار تعيينه، فإنه يباشر مهامه بما يفرضه عليه القانون، ويواجه المسؤوليات الجزائية المنصوص عليها في قانون العقوبات، غير أنه لا يمكن متابعته على أساس الجرائم المنصوص عليه في القانون التجاري، لأنها موجهة إلى مندوب الحسابات في شركات المساهمة فقط⁸.

¹ المادة 23 من القانون رقم 10-01.

² المادة 559 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج. بالنسبة لشركة التضامن وهو نفس الأساس بالنسبة لشركة التوصية البسيطة بالإحالة إلى أحكام المادة السابقة بمقتضى المادة 563 مكرر من ذات القانون.

³ لانعدام أحكام خاصة بالمسؤولية المدنية في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة، تطبق الأحكام العامة.

Pour plus de détails sur la responsabilité des gérants des S.N.C. et S.C.S., v. M. SALAH, op. cit., n° 549, p. 309.

⁴ المادة 64 وما يليها من القانون رقم 10-01.

⁵ المادة 556 الفقرة 2 ق.ت.ج.

⁶ سابقا المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

⁷ المادة 34 من القانون رقم 10-01، أما سابقا المادة 27 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

⁸ القسم الخامس من الفصل الثاني من الباب الثاني للكتاب الخامس من القانون التجاري "المخالفات المتعلقة بمراقبة شركات المساهمة"، بالخصوص المادتين 829 و 830 ق.ت.ج.

وينبغي الإشارة إلى أن المشرع الفرنسي كان، سابقاً¹، يحدد الأشخاص محل العقوبة فيتعلق الأمر ليس فقط بمديري شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، بل كان يمتد إلى مسيري شركات التوصية ومديري شركة التضامن والمسؤولية المحدودة. غير أن التعديل الذي جاء ضمن القانون المتضمن الإصلاحات الاقتصادية الجديدة الصادر في 15 ماي 2001، فقد عمم مجال تطبيق هذه الجرائم، إذ أصبحت هذه الجرائم تعني كل مديري الشركات التجارية الملزمة بتعيين مندوب الحسابات².

وبمقارنة موقف المشرع الجزائري مع موقف المشرع الفرنسي، يمكن لمندوبي الحسابات في ممارسة مهامهم بالاعتماد على إمكانيات وحقوق مؤسسة على ضمانات يكفلونها لهم. غير أن هذه الأسس تختلف بالنسبة لشركات الأشخاص، إذ أنها تفتقر في النظام القانوني المطبق على مندوب الحسابات في القانون الجزائري إلى عامل الردع الجزائي³، وخلافاً لذلك فتم تعميم الحماية الجزائية بضرورة إسهامه في الشركات التجارية في القانون الفرنسي. وتشمل جنح عدم تعيين محافظ الحسابات وإهمال استدعائه إلى جمعيات الشركاء عندما يفرضها القانون في هذه الشركات⁴. كما أن العوائق التي يواجهها محافظ الحسابات أثناء ممارسته لمهامه تعتبر جنحة معاقب عليها جزائياً في شركات الأشخاص على غرار شركات الأموال عند المشرع الفرنسي. وعلى العكس من ذلك، فالمشرع الجزائري، فهي لا تشكل سلوكاً معاقب عليه جزائياً، بل يمكن أن تقوم المسؤولية المدنية لأصاحبه فقط، مع ضرورة إثبات قيام أركانها العامة.

ثانياً: عدم جواز متابعة مديري شركة المساهمة ذات النظام الجديد وشركة التوصية بالأسهم عند اعتراض مهام مندوب الحسابات

لقد أدرج المشرع الجزائري نظاماً جديداً لشركة المساهمة في تعديله للقانون التجاري في سنة 1993⁵، من حيث طبيعة الإدارة فيها، فنظم إلى جانب النظام التقليدي لشركة المساهمة⁶، نظاماً حديثاً للإدارة ومتكون من هئتين تميزه مجلس مديرين⁷ ومجلس مراقبة⁸.

¹ L'art. 455 de la loi du 24 juillet 1966 visait les dirigeants des sociétés anonyme à conseil d'administration. Dans les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple, les mêmes sanctions s'appliquaient aux gérants, v. arts 460 al.2 et 430 al. 2 de cette même loi. Cette position fut conservée même après la nouvelle codification du Code de commerce français en 2000, v. art. L. 242-25 C.com. fr. (abrogé).

² La loi sur les régulations économiques n° 2001-420, préc. a généralisé et unifié l'application des sanctions, puisque désormais elle s'applique dans toute personne morale tenue d'avoir un commissaire aux comptes ; « tout dirigeant » de cette personne morale est à présent punissable, v. art. L. 820-4 C. com. fr.

³ لا يوجد أحكام جزائية تتعلق باعترض مهام مندوب الحسابات في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة.

⁴ طالع جنحة عدم تعيين وعدم استدعاء مندوب الحسابات ضمن هذه الرسالة.

⁵ المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 27 أفريل 1993، المذكور أعلاه.

⁶ المادة 610 ق.ت.ج.

⁷ المادة 643 وما يليها ق.ت.ج.

⁸ المواد 542 وما يليها ق.ت.ج.

1- انعدام ركن الشرعية بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس المديرين للمتابعة على أساس جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في الرقابة عليها

يتولى إدارة شركة المساهمة ذات مجلس المديرين تحت رقابة مجلس المراقبة الذي يعينهم ويسند رئاسته إلى أحدهم، وهو هيئة إدارية جماعية مصغرة، ويجب أن يكون كل أعضائه أشخاصاً طبيعيين¹. وتتخذ القرارات ضمن هذا المجلس، وليس لأعضائه سلطات انفرادية بل هو هيئة جماعية للتقرير²، ويؤول لرئيس مجلس المديرين تمثيل الشركة، أي القيام بالإجراءات اللازمة مع الغير لإبرام التصرفات باسم الشركة ولحسابها³، أي ترجمة وتنفيذ القرارات المتخذة ضمن هذا المجلس⁴.

أما مجلس المراقبة فيتولى الرقابة الدائمة على التسيير⁵، مع منعه من التدخل فيه⁶، فلا يمكنه إدارة الشركة أو تسييرها أو تمثيلها. لذا، لا يتحمل، أصلاً، أية مسؤولية بسبب أعمال التسيير ونتائجها⁷. غير أن المشرع الجزائري، لم ينص على أحكام جزائية خاصة قابلة للتطبيق عليه في حالة مخالفة أحكام هذه الشركة. كما أنه لا يمكن مد أعمال النصوص الجزائية المتعلقة بإهمال إسهام محافظ الحسابات في شركات المساهمة ذات مجلس الإدارة إلى هذه الأخيرة لأنها خاصة بها، أي بالنظام التقليدي طبقاً لمبدأ المشروعية. كما لا يفهم موقف المشرع من خلال تجاهله، لحد الآن، إدراج هذه الأحكام، وحسب جانب من الفقه⁸ هذا الأمر ليس إلا دليل على عدم تناسق موقفه في إصدار القوانين وعدم إتباعه أية منهجية في ذلك، بالرغم من التعديلات المتوالية للقانون التجاري⁹.

إن تعيين مندوب الحسابات في هذه الشركة إلزامي¹⁰، وإهمال تعيينه أو عدم العمل على تعيينه لا تنشأ عنه أية مسؤولية جزائية. ومن ثم، سيبقى أعضاء مجلس المديرين، أي رئيسه وأعضاء هذا المجلس، إلى جانب مجلس المراقبة المتكون من رئيس وباقي أعضائه، في منى من المتابعة الجزائية، إذا تعلق الأمر بجنح عدم إسهام محافظ الحسابات في الحياة الاجتماعية للشركة. فبالرغم من واجب تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة ذات النظام الحديث، وضرورة استدعائه إلى الجمعيات العامة وإلى اجتماعات الهيئات الإدارية والرقابية، وهذا نظراً

¹ المادة 642 وما يليها ق.ت.ج. وأنظر في نفس الموضوع ف. صالح زراوي، نظام المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

² المادة 653 ق.ت.ج.

³ المادة 652 ق.ت.ج.

⁴ ع. فنينخ، المذكرة المذكورة سابقاً، ص. 194.

⁵ المواد 643 الفقرة 2، و654 و656 ق.ت.ج.

⁶ على سبيل المثال المادة 661 ق.ت.ج.

⁷ المادة 715 مكرر 29 ق.ت.ج.

⁸ ف. صالح زراوي، نظام المؤسسات، المحاضرات المذكورة أعلاه.

⁹ الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، السالف الذكر.

¹⁰ المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج.

لإجبارية تعيينه¹، وعدم منعه من أداء مهامه سواء بعرقلة مراجعته الحسابية أو الاطلاع على وثائق الشركة. لكن الهيئات المعنية بهذه الالتزامات لا يمكن متابعتها جزائياً، وإنما تقوم مسؤوليتها المدنية عند مخالفة الأحكام التشريعية أو التنظيمية أو لخرق القانون الأساسي أو عن الأخطاء المرتكبة أثناء التسيير.

يستخلص مما سبق بأنه لا يواجه كل من مجلس المديرين ومجلس المراقبة أية مسؤولية جزائية عن نفس التصرفات التي يمكن أن يتابع بمقتضاها أعضاء مجلس الإدارة في نفس شكل الشركة عند ارتكابهم لنفس السلوك. وإن هذا التباين في معاملة المديرين في نفس الشكل من الشركات وإن اختلفت طبيعة الإدارة فيها يبين عدم تناسق المشرع في سن القوانين. وعلى خلاف المشرع الجزائري، فينص المشرع الفرنسي على أنه تطبق العقوبات المنصوص عليها والخاصة بالرئيس، أو المديرين العامين، أو القائمين بالإدارة للشركات المغفلة، بحسب اختصاصاتهم، على أعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة²، وإن كان هذا الموقف يبين نوع من التناقض على اعتبار أن مجلس المراقبة لا يمكن متابعتة كفاعل أصلي في هذه الجرائم لمنعه من التدخل في التسيير³، بل كمشارك لمجلس المديرين في اقتراف الجرائم المتعلقة بالإدارة والتسيير التي علم بها.

إن ارتكاب أعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة في شركات المساهمة في النظام الفرنسي لتلك الجرح، يطرح بعض الملاحظات، فإذا كان كلاهما يتمتع بسلطة استدعاء جمعية الشركاء وإعداد جدول أعمالها⁴، فيجوز متابعتهم لعدم العمل على تعيين محافظ الحسابات، وإن كان مجلس المراقبة ليس له التدخل في التسيير. غير أن سلطته الرقابية تفرض عليه السهر على تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية في إطار التسيير، أي العمل على تعيين واستدعاء محافظ الحسابات إلى جمعية الشركاء، وإلا فيكون محل المتابعة. ومجلس المديرين الذي يعتبر هيئة تقرير ومداولات جماعية، فاستدعاء الجمعية وإعداد جدول أعمالها يكون ناشئاً عن قرار صادر عن المجلس، والذي يتضمن إلزامياً اقتراح تعيين محافظ الحسابات، أو استدعائه إلى جمعيات الشركاء. لكن التساؤل الذي يطرح إذا قامت الجرح في مواجهة مجلس المديرين، فهل يتابع مجلس المراقبة؟

وإذا ما حصل وقام مجلس المراقبة بالعمل على تعيين مندوب الحسابات، في إطار القانون الفرنسي، فهذا يعني أن مجلس المديرين لم يقم بالعمل المفروض عليه. لذا، يكون محل

¹ بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس المديرين المادة 715 مكرر 28 ق.ت.ج. التي تحيلنا إلى أحكام شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، أي المادة 715 مكرر 23 الفقرة الأولى من ذات القانون.

² Art. L. 242-30 al. 1^{er} C. com fr. : «les peines prévues par les articles L. 242-6... pour les présidents, directeurs généraux et les administrateurs des sociétés anonymes sont applicables, selon leurs attributions respectives, aux membres du directoire et aux membres du conseil de surveillance des sociétés anonymes régies par les dispositions des articles L. 225-57 à L. 225-93».

³ ع. فنيخ، المذكرة السابق ذكرها، ص. 197: " ... لا يفهم المنطق الذي اتبعه هذا الأخير (المشرع الفرنسي) في مد تطبيق الأحكام الجزائية المطبقة على مجلس الإدارة إلى مجلس المراقبة بما أنه منعه من التدخل في تسيير شركة المساهمة. كما أنه عنون الجزء الخاص بالمخالفات المتعلقة بالشركة المغفلة في الجزء الثاني "المخالفات المتعلقة بالمديرية والتسيير". لذلك فالموقف غير منطقي ... والمفروض أن تتم متابعتهم بمقتضى أحكام المشاركة ...".

⁴ V. arts. L. 225-103 et L. 225-105 C.com. fr.

المتابعة. أما إذا أغفل هو الآخر ذلك، فنقوم مسؤوليته الجزائية. إلا أنه بالنسبة إلى استدعائه إلى الجمعية العامة للمساهمين، فإذا كان انعقادها بمبادرة من مجلس المديرين، يبقى مجلس المراقبة مطالباً بالرقابة على عمله، وله أن ينبهه بإغفاله، ففي هذه الحالة يكون في منى من المتابعة الجزائية، أما إذا لم يصدر منه أي تصرف يبين حرصه على استدعاء محافظ الحسابات، فيكون مقترفاً للجنحة، هو الآخر باعتباره فاعلاً أصلياً إلى جانب مجلس المديرين. أما إذا كان استدعاء الجمعية للانعقاد من قبل مجلس المراقبة، فلا يكون مجلس المديرين محل المتابعة، على اعتبار أن مجلس المراقبة حل محله، وعليه بالاستدعاء. أما باقي الجرائم المتعلقة باعتراض مهام مندوب الحسابات في حياة الشركة بالاعتراض على نشاطه، فيتابع كل بمفرده إذا أدى سلوكه إلى عرقلة وإعاقة مهام الرقابة والمراجعة الحسابية. غير أن اعتراض مهام محافظ الحسابات هي جنح ذات طابع إنفرادي يمكن متابعة العضو في مجلس المديرين أو مجلس المراقبة متى ثبت أن مندوب الحسابات واجه عوائق من جراء تصرفه، ما لم يثبت نفس التصرف في حق غيره من الأعضاء.

2- عدم جواز متابعة اعتراض مهام مندوب الحسابات في شركة التوصية بالأسهم

تتألف هذه الشركة من نوعين من الشركاء، شريك متضامن وشركاء موصين ويجب أن لا يقل عدد هؤلاء عن ثلاث موصين لكي يشكلوا مجلس المراقبة¹. ولم ينص المشرع الجزائري على جرائم خاصة بهيئات هذه الشركة مثلما فعل بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس المديرين، إلا أنه أحال إلى الأحكام المتعلقة بشركات التوصية البسيطة وشركات المساهمة² ما لم تتعلق بأحكام إدارة هذه الأخيرة، وتتعارض مع أحكامها الخاصة.

ولقد استبعد المشرع المواد من 610 إلى 673 من القانون التجاري الخاصة بإدارة شركة المساهمة، من تطبيقها على شركات التوصية بالأسهم لأنه نص على أحكام خاصة بها تتعلق بالإدارة³، وبالرغم من ذلك فمسيرها يتمتع بأوسع السلطات للتصرف باسم الشركة، غير أنه يخضع إلى نفس الالتزامات التي يخضع إليها مجلس الإدارة. فمن جهة استبعد المشرع هذه الأحكام، غير أنه بالنسبة للالتزامات يواجه المسير نفس التزامات مجلس إدارة شركة المساهمة. ومرد هذا التردد في تطبيق أحكام شركة المساهمة أن الشركتين هي شركات أسهم، أي أن رأسمالها مقسم إلى أسهم. لذا، يقترح على المشرع التدقيق في تسمية الشركات هذه⁴.

يستنتج ظاهرياً بأن الأحكام الجزائية المتعلقة بشركات المساهمة لاسيما المتعلقة بمراقبتها⁵ غير مستبعدة من التطبيق على شركة التوصية بالأسهم، ويفهم من موقف المشرع أنه يمكن مبدئياً متابعة مدراء هذه الأخيرة لاقتراحهم اعتراض مهام مندوب الحسابات في الرقابة على الشركة، مثل مديري شركة المساهمة. غير أن هذه النتيجة متناقضة ولا يمكن تطبيقها

¹ المادة 715 ثالثا الفقرتين الأولى والثانية ق.ت.ج.

² المادة 715 ثالثا الفقرة 3 ق.ت.ج.، و تستبعد المواد من 610 إلى 673 ق.ت.ج. من التطبيق في شركات التوصية بالأسهم.

³ المادتين 715 مكرر 1 و715 مكرر 4 ق.ت.ج.

⁴ تابع هامش عنوان الجزء المتعلق بالمتابعة في شركات المساهمة.

⁵ المادة 828 وما يليها ق.ت.ج.

بالاعتماد على أحكام ومبادئ قانون العقوبات وحتى من الناحية العملية. فالقواعد المعتمدة في قانون العقوبات هي تخصيص ركن الشرعية بالنسبة لكل التصرفات التي يضيف عليها المشرع الطابع الإجرامي، وطالما أن المشرع قد حدد بالنسبة لشركة المساهمة أحكاما خاصة بها، فكان من الواجب أن يفعل نفس الشيء بالنسبة لشركة التوصية بالأسهم، إلا أنه اختار الإحالة إلى أحكامها متجاهلا الفروق الموجودة بين الشركتين، بالخصوص اختلاف الهيئات في الشركتين. إلى جانب ذلك، تحدد هذه النصوص الجزائية الأشخاص محل المتابعة في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة والتي لا نجدها في هذه الشركة.

كما أن التفسير الضيق للنص الجزائي يجعل تطبيق العقوبات الجزائية المخصصة لهيئات شركة المساهمة غير واضح المعالم، لوجود هيئات الشركة المتمثلة في المسير ومجلس المراقبة مختلفة عن شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة. لذا، يؤدي تطبيق نفس الأحكام الجزائية على الشركتين انتهاكا للأصول والقواعد الخاصة بقانون العقوبات وأسس نظم المؤسسات، مما يستدعي معه ضرورة مبادرة المشرع بالنص على أحكام جزائية خاصة بهذه الشركة.

المطلب الثاني: تحديد الأشخاص محل المتابعة على أساس جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات

لقد استبعد المشرع الجزائري عند إيراد العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري الأسلوب الكلاسيكي المستعمل في قانون العقوبات، بمتابعة "كل من" أو "كل شخص" أو "كل من ارتكب"، بل حدد الأشخاص محل المتابعة. وهذا يعني أن كل شخص يكون من بين المحددين تتم متابعته باعتباره فاعلا أصليا، ولا يمكن متابعة غيرهم إلا بالاعتماد على أحكام المشاركة الجزائية. كما بيّن الفاعل الأصلي في شركة المسؤولية المحدودة بالمسير، غير أنه لا يتابع إلا بجنحة عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات¹، في غياب أي نص يعاقب على باقي جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في الحياة الاجتماعية للشركة. وعلى خلاف ذلك، فشركة المساهمة تتم متابعة رئيس الشركة والقائمين بإدارتها²، غير أن المدير العام ومن هم في خدمة الشركة تتم متابعتهم فقط عند اقترافهم جنحتي عرقلة مهام محافظ الحسابات³، كما أن المشرع يوسع من مجال المتابعة بحيث تشمل المدير الواقعي⁴.

وما تجدر الإشارة إليه أن⁵ مهام محافظ الحسابات تتسع بالنسبة للشركات التي تعد حسابات مدعمة، أي الشركات التي تلجأ علنيا للادخار و/أو المسعرة في البورصة⁶ والشركات القابضة⁷. ولكن لم يبين المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي إذا كان تتم متابعة

¹ المادة 12 الفقرة 3 من الأمر رقم 05-05.

² المادتين 828 و 831 ق.ت.ج. : " يعاقب ... رئيس الشركة (المساهمة) والقائمون بإدارتها ...".

³ المادة 831 ق.ت.ج. : " يعاقب ... رئيس الشركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة...".

⁴ المادة 834 ق.ت.ج.

⁵ المادتين 732 مكرر 2 و 837 خامسا ق.ت.ج.

⁶ المادة 732 مكرر 3 ق.ت.ج.

⁷ المادتين 29 و 36 من القانون رقم 91-08 المذكور أعلاه والمادة 729 وما يليها ق.ت.ج.

مدراء هذه الشركات، وحتى الفقه لم يتفق على موقف متحد، فمنهم من يرى بجواز متابعة مدراء وحتى من هم في خدمة الشركات القابضة أو التابعة عند اعتراض مهام محافظ الحسابات¹ لأن فحوى النص تبين أن إرادة المشرع كانت للسماح لمحافظ الحسابات بممارسة الرقابة التي يراها مناسبة². أما جانب آخر من الفقه³، يخالف هذا الرأي بدعوى أن الأشخاص محل العقوبة محددين ولا يمكن متابعة غيرهم، وطالما أن مديري الشركات القابضة أو التابعة ليسوا محددين فلا يشملهم ركن الشرعية. وهذا الرأي الأخير يظهر أكثر ملائمة من جهة مع مبادئ قانون العقوبات، ومن جهة أخرى مع مبدأ التفسير الضيق للنص القانوني. أما من الناحية العملية فيمكن لمندوب الحسابات أن يلجئ إلى مراقبة الشركات التابعة أو الشركة الأم للشركة المراقبة، الأمر الذي يستدعي تدخل المشرع في هذا الشأن ليشملهم النص القانوني.

أولاً: تحديد الفاعل الأصلي عند اعتراض مهام محافظ الحسابات

لقد حدد المشرع في إطار جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات الأشخاص محل العقوبة، غير أنه لم يكن مطرداً في ذلك، ففي شركة المسؤولية المحدودة يمكن متابعة المسير أو المسيرين فقط بجنحة عدم تعيين مندوب الحسابات، أما باقي الجنح الأخرى التي يمكن أن تعترض مهامه لا يمكن مساءلته عليها جزائياً. وعلى عكس مديري شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، فالمشرع صريح وواضح، إذ تطبق العقوبات على رئيس المجلس والقائمين بالإدارة والمديرين العامين. لذا، نتطرق إلى تحديد الأشخاص محل المتابعة أولاً في شركة المسؤولية المحدودة، ثم في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة. كما أن المدير الواقعي هو الآخر يكون محل متابعة، متى تحققت إمكانيته اقتراه الجنح وكانت تتوافر فيه شروط الإدارة الواقعية.

1- الأشخاص المعينون في الشركة المراقبة نظامياً

يكون مدير الشركة الوحيد المعني بالعمل على تعيين مندوب الحسابات واستدعائه إلى جمعيات المساهمين، أما بالنسبة لاعتراض مهامه وعرقلتها، فبالإضافة إلى المدراء فيمكن معاقبة كل شخص في خدمة الشركة باعتباره فاعلاً أصلياً، إذا تسبب في إعاقة نشاطه.

أ- المدراء والهيئات الإدارية

يعتمد تولي إدارة شركة على تحقيق شروط قانونية حتى يمارس المدير مهامه في إطار نظامي، ويكون تمثيله للشركة قانونياً.

¹ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1026, p. 817 : « ... les agissements (empêcher le commissaire aux comptes de procéder à des investigations auprès de la société mère ou la filiale) de cette nature constituent désormais un délit... »

² J. RAFFEGEAU, P. DUFILS et J. CORRE, Francis Lefebvre *Les comptes consolidés*, Francis Lefebvre, 1984, n° 5406, p. 869.

³ Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 105, p. 86, et B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 39, p. 10.

- جواز متابعة مدير شركة المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء بجنحة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات دون باقي جنح اعتراض مهامه في مراقبة هذه الشركة

لم يكن المشرع الجزائري عند إصدار القانون التجاري يعاقب على جنح عدم إسهام محافظ الحسابات في المراقبة على شركة المسؤولية المحدودة، طالما أن وجوده في هذه الشركات كان اختياريًا. ومن ثم، كانت حماية مهام محافظ الحسابات من خلال الأحكام العامة المنصوص عليها في القانون رقم 91-08 المتعلق بمهنة مندوب الحسابات والذي ألغي. كما أن عزله من مهامه يكون من قبل الشركاء¹، فكان ضمان ممارسته لنشاطه غير مبني على قواعد متينة وردعية. وبالرغم من أنه فرض تعيينه منذ 1996 ولم يكن ينص على ذلك.

إلا أنه بتعميم واجب تعيين مندوب الحسابات على نوعي شركة المسؤولية المحدودة، سواء المؤسسة ذات الشخص الواحد، أو المتعددة الشركاء، فنص المشرع فقط على جنحة عدم العمل على تعيينه بالنسبة للشركات المتعددة الشركاء، دون المؤسسة من نفس الشكل، مع ملاحظة استعماله مصطلح التنصيب². فيتابع مدير هذه الشركة في حالة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات، وتنشأ عن ارتكابها مسؤوليته الجزائية³. ويقع هذا الالتزام على المدير، كما أنه لا مانع في هذه الشركة من الإدارة الجماعية⁴، أي وجود أكثر من مدير، فيمكن تحديد سلطات كل واحد منهم في القانون الأساسي، فيتمتع كل واحد منهم بالسلطات المعترف له بها. ففي هذه الحالة، هل يمكن متابعة المدير الذي لم تحدد ضمن سلطاته واجب العمل على تعيين مندوب الحسابات، أو تجديد عهده، أو استبداله؟

يجوز تحديد سلطات المديرين في القانون الأساسي للشركة، ولكن لا يجوز تقليصها إلى أن تنعدم، بحيث يصبح وجود المدير شكليًا، أي بدون سلطات، بل يجب منحه السلطات اللازمة للتصرف وتمثيل الشركة⁵، وذلك باحترام مستوى أدنى لها. وبالمقابل، لا يمكن منعه من الوفاء بالالتزامات القانونية الواقعة عليه، خاصة ذات الطبيعة القانونية ومن بينها تلك التي تقيم مسؤوليته الجزائية، والمقصود هنا العمل على تعيين مندوب الحسابات.

يستخلص مما سبق بأنه لا أثر للشروط الاتفاقية المتضمنة في القانون الأساسي للشركة لإعفاء المدير من العمل على تعيين مندوب الحسابات، طالما أنه التزم يفرضه القانون، وبإهمال ذلك يمكن متابعته لارتكاب هذه الجنحة. كما لا يعفى أحد المسيرين متى وجه إنذارا أو تذكيرا إلى مسير آخر في نفس الشركة من أجل أن قيامه بالعمل على التعيين، ولا أثر لذلك الإجراء على قيام الجنحة في مواجهته، لأنه لم يوف بما يفرضه عليه القانون، ويمكن متابعة جميع المسيرين، إذا بقيت الشركة دون مندوب الحسابات، متى كانت متعددة الشركاء.

¹ يتم عزله من قبل الشركاء بناء على مبدأ توازي الأشكال، على اعتبار أنهم من قاموا بتعيينه.

² إلى نقد ومقارنة التعابير المستعملة قانونا بين العمل على التعيين، والتنصيب، أعلاه.

³ المادة 12 الأمر 05-05 السالف الذكر.

⁴ المادة 577 الفقرة الأولى والثالثة والرابعة ق.ت.ج.

⁵ في هذه المعنى، ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها

أما المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، فسبق بيان موقف المشرع من إعفائها من أية مسؤولية جزائية إذا لم يتم العمل على التعيين، لأنه حالياً، المادة 12 المعدلة من القانون 05-05، تفرض التعيين في هذه الشركة متى تعدى رقم أعمالها مبلغاً معيناً، وتخصص الفقرات الثلاثة الأولى بما في ذلك العقوبات الجزائية بالنسبة للشركات من نفس الشكل والتي تتضمن جمعيات عامة، وهو ما لا يتحقق في المؤسسة، ويكون بذلك قد عكس موقفه السابق بأن خص المؤسسة بالتعيين والعقوبة، وإن كان يستحسن على المشرع أن يعمم تطبيق العقوبة على الشركة بنوعيتها، لأنه لا يوجد أي سبب منطقي يسمح بالتمييز بينها.

وتنص في الفقرة الأخير من المادة 578 من القانون التجاري على أنه يمكن للمسيرين المتهمين التخلّص من المسؤولية الملقاة على عاتقهم أن يقيموا الدليل على أنهم بذلوا الجهد والحرص والحيلة واليقظة اللازمة وتحقيق الإجراءات الناتجة عن التزاماتهم في تنفيذ العمل على إسهام مندوب الحسابات. ولا أثر لهذا الموقف في عدم متابعته إذا أهمل العمل على تعيين محافظ الحسابات، فبالرغم من حيظته وحرصه الشديدين، ولم يستدع الجمعية العامة، ولم يحدد في جدول أعمالها مشروع قرار لتعيينه، فيكون مرتكباً للجنحة. وعليه ويستحسن على المشرع أن يبين موقفه في امتداد هذا الحكم بتحديد مجاله بالمسؤولية المدنية فقط، والتي هي موضوع النص القانوني السابق¹.

ففي الحالة الأخيرة، ملاحظتان تطرحان، أولهما إذا كان الشريك الوحيد هو المدير أو معه غيره في الإدارة، عليه القيام بتعيين محافظ الحسابات، لأنه يجمع بين سلطات المدير الذي يعمل على تحقيق التعيين، وعلى صلاحيات الشريك الذي يتخذ القرار، إلا أن هذا الوضع لا يعفي غيره من المديرين، ويجب أن يتضمن القرار تعيين مندوبين للحسابات، وهذه الملاحظة الثانية. أي يسهر المدير على العمل على تعيين محافظ للحسابات، كما أنه إذا استقال مندوب الحسابات أو توفي، أو عزل، يجب استخلافه.

ومع ذلك، يبقى مدير شركة المسؤولية المحدودة، في منى من المتابعة على أساس باقي الجرح الناتجة عن سوء اختيار مندوب الحسابات لهذه الشركة، فلا يتابع إذا لم يرقم باستدعاء مندوب الحسابات إلى جمعيات الشركاء. ومن ثم، فالإخلال بالالتزام باستدعاء محافظ الحسابات إلى جمعيات الشركاء تقوم مسؤوليته المدنية المبنية على مخالفة الأحكام المطبقة على الشركات التجارية، باعتبارها خطأ مرتكباً أثناء قيامه بأعمال الإدارة والتسيير متى نتج ضرر عن ذلك².

وباستقراء أحكام القانون التجاري الجزائري، نجد أن الجرح المتعلقة بشركات المسؤولية المحدودة يتسع مجالها بحيث تطبق على المدراء القانونيين، أي المسيرين، إلى جانب إمكانية متابعة المدير الواقعي بنفس الجرح³. إلا أن جنحة عدم تعيين محافظ الحسابات ورد النص عليها في الأمر رقم 05-05 المتضمن قانون المالية التكميلي، المذكور أعلاه، في حين أن المدير

¹ المادة 578 ق.ت.ج. تتضمن فقرات ثلاث، تتضمن الأولى أساس مسؤولية المسيرين بمخالفة أحكام القانون التجاري والأحكام القانونية العامة أو القانون الأساسي للشركة، أو الخطأ في التسيير. أما الفقرة الثانية تتعلق بامتداد المسؤولية إلى المدير بتحميله آثار إفلاس الشركة إذا كان له يد في ذلك، غير أن الفقرة الأخير موضوع الملاحظة أعلاه تتعلق بأسباب إعفاء من المسؤولية، فلا يمكن أن تكون جزائية.

² المادة 578 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

³ المادة 805 ق.ت.ج.

الواقعي لا تطبق عليه إلا الجرائم المنصوص عليها في القانون التجاري، أي المواد من 800 إلى 804 من القانون التجاري. لذا، فيكون مستبعدا من المتابعة، فلا تقوم مسؤوليته.

- الأشخاص محل المتابعة لارتكاب جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة

يحدد المشرع الجزائري الأشخاص محل المتابعة بمقتضى جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في حياة شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، واستعمل المشرع أسلوبا في الصياغة القانونية يبينهم من خلال الوظائف التي يمارسونها والمناصب التي يشغلونها في الشركة. وما تجدر ملاحظته أن الأمر يتعلق بالفاعل الأصلي، ويتمثل في رئيس الشركة المساهمة والقائمين بإدارتها، فهؤلاء معنيون بجميع هذه الجنح المطبقة على هذا النوع من شركات المساهمة، أما المدير العام فلا يمكن متابعته لعدم تعيين أو استدعاء مندوب الحسابات إلى جمعية الشركاء، على عكس جنح منع محافظ الحسابات من أداء مهامه الرقابية في الشركة، إذ يتسع إطارها إلى أن يشمل كل من هو في خدمة الشركة. أما شركة التوصية بالأسهم، فلا يحدد المشرع الأشخاص محل المتابعة إلا بالإحالة إلى أحكام شركة المساهمة، غير أنه لا وجود لهيئة من هيئاتها تدعى مجلس إدارة في هذه الشركة فلا يمكن تطبيقها بشأنها. وعليه، فيجب التطرق إلى الأشخاص محل المتابعة في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة.

ويتوجب بداءة الإشارة إلى أن المشرع الجزائري¹ على غرار نظيره الفرنسي²، حدد الأشخاص محل المتابعة على أساس اقتراحهم جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في شركة المساهمة، وأورد تعدادا، وهو على سبيل الحصر ما دام أنه استعمل أسلوبا ليخاطب أشخاص محددين بصفاتهم، ولم يستعمل الأسلوب المألوف في قانون العقوبات³ "... كل شخص ..."، أو "... كل من ..."، أو "... كل من ارتكب ...".

ويتعلق الأمر بالفاعل الأصلي، وإذا تعددوا وساهموا مباشرة في اقرار الجريمة فتتم متابعتهم باعتبارهم فاعلين أصليين ممن تم تحديدهم⁴، ولا يمكن متابعة غيرهم إلا بمقتضى أحكام المشاركة الجنائية⁵. ويكون المتابع بفعل هذه الجرائم دوما شخصا طبيعيا، طالما أن المشرع لم ينص على خلاف ذلك، فلا يمكن متابعة الشخص المعنوي⁶. لذا، فتشمل المتابعة هيئات شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، أي الأشخاص الطبيعية المحددة والمتمثلة في رئيس شركة المساهمة والقائمون بالإدارة، إلى جانب المدير العام، وتمتد معاقبة كل من هو في خدمة الشركة في حالة عرقلة مهام محافظ الحسابات فقط. والملاحظ في هذا الصدد، أن باقي هيئات الشركة لا يمكن متابعتها كالمؤسس والمصفي، إذ لم يرد النص على ذلك، بالرغم من أنه من

¹ المادتين 828 و 831 ق.ت.ج.

² Art. L. 820-4 C. com.fr.

³ الأمر رقم 66-156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات الجزائري، السابق ذكره.

⁴ المادة 41 ق.ع.ج.

⁵ المادة 42 ق.ع.ج.

⁶ المادة 51 الفقرة الأولى ق.ع.ج.: "... يكون الشخص المعنوي مسؤولا جزائيا عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته أو ممثليه الشرعيين عندما ينص القانون على ذلك."

جهة يتم تعيينه عند بداية حياة الشركة متى كان التعيين إلزاميا، ولا تتأثر مهامه بافتتاح إجراءات التصفية¹. فضلا عن ذلك، تعيينه في الشركات التجارية في هذه المرحلة وارد قانونا²، ويمكن ارتكاب هذه التصرفات في الرقابة عليها في هذه المرحلة، ولكن لا يمكن متابعتها لغياب النص الجزائي، إلا أن هذه الجرائم من طبيعتها أن تقترب أثناء حياة الشركة لإسهامه في هذه المرحلة الأساسية من وجودها.

- رئيس مجلس الإدارة

يكون رئيس مجلس الإدارة محل المتابعة على أساس جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في الشركة المراقبة³، غير أن هذه الجنح وبالنظر إلى السلطات التي يحوزها تحتاج إلى تدقيق كل جنحة على حدة، فالسلطات⁴ التي يحوزها منها ما هو خاص به، لاسيما حسن سير الجمعيات العامة للمساهمين، التي تقتضي التحضير لانعقادها بإعداد مشاريع القرارات التي تعرض على المساهمين للتصويت عليها ضمن جدول أعمالها، كما يتطلب الأمر استدعاء المساهمين لحضورها. لذا، يتابع بسبب إهماله الوفاء بهذه الالتزامات، خاصة وأن العمل على تعيين محافظ الحسابات يتطلب ممارسة هذه السلطات على وجه الدقة.

غير أن القضاء الفرنسي حكم على الرئيس بمفرده بالرغم من أن باقي الأعضاء لم يكن هناك سبب يعفيهم منها⁵. لذا، فجانبا من الفقه الفرنسي، يرى بأنه لا يمكن متابعة الرئيس على أساس هذه الجنحة وبهذه الصفة طالما أن قرار استدعاء جمعية الشركاء من سلطات مجلس الإدارة ككل، وهو الأمر بالنسبة لإعداد جدول الأعمال. ومن ثم يفترض معاقبتهم جميعا⁶، ذلك أن العمل على تعيين مندوب الحسابات يجب أن يصدر من قبل مجلس الإدارة ضمن دفتر شروط وإدراج بند في جدول أعمال جمعية المساهمين لترشيح محافظين أو أكثر، بالإضافة إلى ضرورة استدعاء هذه الجمعية لانعقاد وفقا للأحكام القانونية. فإذا تمت متابعة رئيس مجلس الإدارة بهذه الجنح فيجب أن يتم على أساس أنه أصلا قائم بالإدارة، وأسندت الرئاسة له. غير أنه بالمقابل لا يوجد ما يبرئ رئيس مجلس الإدارة، في حالة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات فمن هذه الوجهة لا يمكنه الادعاء بأنه حرص على تنفيذ الالتزامات الواقعة عليه، وهذا السلوك السلبي يكون محل العقوبة بتجاهل الوفاء بما تفرضه عليه مهامه.

أما بالنسبة لجنحة عدم استدعاء محافظ الحسابات للجمعيات العامة، فلا يحتاج الأمر إلى قرار خاص من قبل مجلس الإدارة، إنما عملية الاستدعاء يعتبر مجرد إجراء⁷ يتم توجيهه من

¹ المادة 780 ق.ت.ج.

² المادة 781 ق.ت.ج.

³ المادتين 828 و831 ق.ت.ج.

Art. L. 820-4 C. com. fr.

⁴ F. ZÉRAOUI SALAH, *La répartition des pouvoirs généraux entre le conseil d'administration et son président : quelle solution ?*, Rev. entrep. com. 2005, n° 1, parag. 1, p. 30, spéc. note 1 ,

⁵ C.A. Paris, 29 janvier 1976, préc.

⁶ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 909, p. 714 ; A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 483, p. 459.

⁷ B.-H. DUMORTIER, op.cit., n° 27, p. 8.

قبل الهيئة التي تحوز على سلطة المديرية والتمثيل في الشركة، أي رئيس الشركة¹، إذ يعود إليه في كل الأحوال توجيه الاستدعاء سواء كان ناتجا عن ممارسته لسلطاته الخاصة، أو كان صادرا منه، نظرا لتنفيذه قرار المجلس الذي يرأسه²، وهذا ما استقرت عليه محكمة النقض الفرنسية³.

ومن ثم، فرئيس مجلس الإدارة يمكنه ارتكاب جنحتي عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات وإهمال استدعائه إلى جمعيات المساهمين، بفعل المادة 828 من القانون التجاري، كما يسأل كذلك عند اعتراض مهام محافظ الحسابات سواء بعرقلة المراقبة أو المراجعة الحسابية التي يضطلع بها هذا المهني أو رفض اطلاعه على وثائق الشركة الضرورية لمهامه في الشركة. ويمكن تحقق جنح العرقلة بمقتضى تصرف انفرادي، دون الاعتماد على قرار جماعي صادر عن المجلس، إنما التعبير عن السلوك الشخصي في عدم الانقياد والاستجابة إلى طلبات المراقب الشرعي.

ولما كانت هذه الجنح ناتجة عن تصرف رئيس الشركة من وضعه العراقيل، أي بارتكابها، أو الامتناع أو إهمال الاستجابة لطلب الاطلاع على وثائق الشركة، فيعتبر مرتكبا للجريمة، سواء بسلوكه الايجابي أو السلبي⁴، ودوما فاعلا أصليا، ولا يتصور متابعته على أساس المشاركة في هذه الجنح، لأنه صاحب سلطة المديرية والتمثيل.

إلا أنه بالنسبة لجنح اعتراض مهام مندوب الحسابات، الناتجة عن العوائق التي تعترضه، يجب عليه إبلاغ مدير الشركة المراقبة حتى يتمكن من تدارك ذلك، تحت طائلة وجوده في حالة الشريك السلبي⁵، وإن كان الأصل عدم وجود مشاركة في ارتكاب الجرائم إلا بالنشاط الإيجابي⁶. ومرجع ذلك أنه كانت المادة 27 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 96-136⁷، تفرض متابعة رئيس الشركة متى لم يقم بتدارك العوائق وإزالتها وتسهيل مهمة مندوب الحسابات، باعتباره شريكا، وليس فاعلا أصليا. ويبدع المشرع أكثر من ذلك "شريكا سلبيا" لأنه يحوز على السلطات اللازمة التي تسمح له بإزالة مختلف العراقيل، ولكنه لم يكثر

¹ F. ZÉRAOUI SALAH, préc., v. spéc. note 1, second tiret.

² Y. GUYON, op. cit., n° 343, p. 351.

³ Des décisions rendues en matière de défaut de convocation du commissaire aux comptes aux assemblées d'actionnaires sanctionnaient les membres du conseil d'administration et son président. En ce sens, v. C.A. Paris, 18 juin 1980, Bull. CNCC 1980, n° 40, p. 439. Et spécifiquement pour le président du conseil, Crim., 11 mai 1981, préc.

⁴ F. DESPOTES et F. LE GUNEHEC, *Le nouveau droit pénal*, op. cit., n° 506, p.415.

⁵ المادة 61 الفقرة 3 من القانون رقم 10-01 سابقا المادة 27 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

⁶ وبالتفصيل، ضمن هذه الرسالة، المشاركة في اقتراف هذه الجرائم.

En ce sens, v. S. FOURNIER, *Complicité*, D. pén. 2008, n° 74, p. 11 : « la complicité suppose un acte positif et ne peut s'induire d'une simple abstention, tel est le principe général affirmé par de maintes décisions ... ».

⁷ كان على المشرع لتأكيد حرصه على إسهام محافظ الحسابات في حياة الشركة أن يعتمد ضمن أحكام القانون رقم 10-01 الموقف القاضي بمتابعة عدم تدارك العوائق وإزالتها متلما كان يفعل في إطار الأحكام المذكورة أعلاه.

ولم يستجيب مما يجعل منه شريكا سلبيا¹. غير أنه يستحسن أن تتم متابعته باعتباره فاعل أصلي، لأنه بإهماله السلبي أكد موقف غيره ممن يمكن متابعتهم بهذه الجرح، في منعه من ممارسة مهامه، فيكون بذلك مرتكبا لجنحة مستقلة عن الأولى المتمثلة في إهمال الاستجابة إلى طلب مندوب الحسابات الذي يشكل سلوكا معاقب عليه، ويكيف على أساس أنه أيد وضع العراقيل.

إن المشرع الجزائري يمنح لرئيس مجلس الإدارة السلطات الواسعة للتصرف في كل الظروف باسم الشركة²، وقد منح نفس السلطات إلى مجلس الإدارة³، ومما لا شك فيه أن منح هاتين الهيئتين نفس السلطات يخلق نوع من التنافس عليها⁴. غير أن جانب الفقه الجزائري⁵، قد تدخل باقتراح تحديد السلطات بين الرئيس والمجلس. وبالمقابل إلى ذلك كان التشريع الفرنسي يتضمن نفس التداخل بين سلطات مجلس الإدارة ورئيسه، ولتفادي هذه الالتباسات والتعقيدات في توزيع السلطات، تدخل بإدراج نظام يمكن للشركة تبنيه⁶، والمتمثل في تفكيك سلطات رئاسة المجلس عن سلطات المديرية العامة، بالإضافة إلى إعادة صياغة النص وأصبح يمثل المجلس إما رئيسه أو المدير العام رئيس، مما يسمح له باستدعاء وتنظيم أشغاله، ومراقبة السير الحسن لهيئات الشركة⁷، أما المديرية العامة، التي يمكن إسنادها إلى هذا الأخير، فيجمع بين رئاسة المجلس والمديرية العامة، كما يمكن لقائم بالإدارة الشخص الطبيعي أن يتولى مهمة المديرية العامة للشركة، ويدعى بالمدير العام⁸.

إن سبب هذه الملاحظة في التشريع الفرنسي أنه في الشركات المغفلة تشمل المتابعة بالإضافة إلى رئيس مجلس الإدارة المدير العام في حالة تفكيك سلطات المديرية والرئاسة طالما أن العقوبة تطبق على كل مديري الشركات الملزمة بالرقابة من قبل مندوب للحسابات.

- القائمون بالإدارة

¹ G. GIUDICELLI-DELAGE, *Droit pénal des affaires*, Dalloz, 4^{ème} éd., 1999, p. 64 : « celui qui laisse faire alors que ses compétences lui permettent de déceler la fraude est coupable de complicité ».

² المادتين 610 و 638 ق.ت.ج.

³ المادة 622 ق.ت.ج.

⁴ ع. فينخ، المذكرة السابق ذكرها، ص.46.

⁵ Pour les solutions à la concurrence de pouvoirs entre le conseil d'administration et son président , v. F. ZÉRAOUI SALAH, op. cit., n° 6, p. 33.

⁶ Spéc., la loi française sur la régulation économique n° 2001-420 du 15 mai 2001, préc.

⁷ Art. L. 225-51 C. com. fr.

⁸ Il s'agit de la *dissociation des fonctions* de la présidence du conseil d'administration et de la direction générale. En ce sens, v. art. L. 225-51-1 al. 1^{er} C. com. fr. : « la direction générale de la société est assurée ... soit par le président du conseil d'administration , soit par une autre personne physique nommée par le conseil d'administration et portant le titre de directeur général ».

يعتبر مجلس الإدارة هيئة جماعية للتقرير في شركة المساهمة¹، ومنحه المشرع سلطات واسعة للتصرف في كل الظروف باسم الشركة وما يخولهم القانون التجاري والقانون الأساسي للشركة، إذ يتولى إدارة الشركة، ولكن ليس لأعضائه سلطات انفرادية.

ويكون القائمون بالإدارة محل المتابعة متى اقترفوا جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في الرقابة على الشركة. غير أنه موقف المشرع يعترضه مبدءان، أولهما أن القائم بالإدارة لا يحوز على سلطات انفرادية، الأمر الذي يسمح بالقول أنه إذا تم الحكم على أعضاء هذا المجلس فيجب أن يشملهم جميعا، غير أن هذا الموقف يواجهه ضرورة أعمال تفريد الجاني وتطبيق شخصية العقوبة وهو الأمر في النظام القانوني الفرنسي. فيرى جانب من الفقه الفرنسي² أن الجرائم المرتكبة من قبل مجلس الإدارة تنقسم قسمين فالبعض جرم يمكن إسنادها انفراديا إلى أعضاء المجلس، على عكس البعض الآخر، تتم متابعة المجلس ككل، وتكون هذه الأخيرة عندما تقترب حين مباشرة السلطات والصلاحيات الممنوحة للمجلس. لذا، فمهمة القضاء لا تتحدد في إلحاق العقوبة متى اجتمعت أركان الجريمة فقط، إنما البحث حول مدى توافر تصرفات انفرادية بإرادة أئمة صادرة عن صاحبها، وحالة تعدد الفاعلين الأصليين في اقتراف نفس الجنحة.

إن استعمال المشرع مصطلح القائمين بالإدارة، بدلا من النص على مجلس الإدارة لم يحل المشكل، بل وقد يدفع إلى عدم المتابعة، وتركيز الانتباه فقط إلى ممثل هذا المجلس³. لذا، فإن جنح عدم إسهام محافظ الحسابات بالنسبة للقائمين بالإدارة لا يمكن القول بأن تتم متابعتهم مجتمعين أو منفردين، بل يجب الاعتماد على حسب طبيعة الجنحة، إذا صدرت من سلوك ناتج عن سلطات جماعية للمجلس، أو بتصرف انفرادي لأحد أو بعض أعضائه.

إن جنح عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات وإهمال استدعائه جمعية الشركاء تنشأ عن نشاط جماعي للهيئة، ويكون نتيجة المداولات والقرارات المتخذة من قبل المجلس، فيتعلق الأمر باختيار مندوب الحسابات أو أكثر واقتراحه للتعيين واستدعاء جمعية الشركاء، واتفاقهم على تاريخ ومكان الجمعية وجدول أعمالها. فبالنسبة للعمل على تعيين محافظ الحسابات أي تحديد جدول الأعمال واستدعاء المساهمين للاجتماع يكون من سلطات مجلس الإدارة، وبإهمال العمل على تعيينه من شأنه أن يقيم الدليل على ارتكاب الركن المادي للجنحة ويتابع كل القائمين بالإدارة⁴. لكن إذا ثبت عدم توافر سوء نية القائم بالإدارة كتنبيهه لباقي الأعضاء بضرورة العمل على تعيين مندوب الحسابات أو واجب استدعائه إلى جمعيات المساهمين، يعتبر بريئا متى أثبت أنه بادر بالسعي إلى تعيينه في حدود ما يمكنه فعله انفراديا. لكنه إذا كان غائبا عن جلسات مجلس الإدارة، أو اعترضه عن القرار الذي كان أساسا في إلحاق المسؤولية الجزائية، فإنه لا يعفيه، مادام القرارات المصوت عليها تصدر عن المجلس ككل لأنه هيئة جماعية. وإن كان يقترح إعفاء القائم بالإدارة الذي يقيد في سجل المحاضر قيامه بالسلطات التي تبين حرصه

¹ المادة 610 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

F. ZÉRAOUI SALAH, op. cit., n° 1, p. 31.

² R. PLAISANT et P. DELAISI, op. cit., n° 193, p. 19.

³ M. SALAH, *Le dysfonctionnement de l'entreprise publique économique en Algérie*, R.I.D.C. 1991, III, n° 57, p. 652.

⁴ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, préc., et A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 483, p. 459.

ووفائه بالالتزامات المفروضة عليه¹. غير أنه يبقى جانب من الفقه يؤكد على أن جنحة الاستدعاء لا يمكن أن تشمل القائمين بالإدارة مادام عملية الاستدعاء ليست إلا عمل من أعمال الإدارة التي يناط بها رئيس الشركة².

أما بالنسبة لجنح اعتراض مهام محافظ الحسابات، سواء بوضع عراقيل أو الامتناع عن اطلاعه على وثائق الشركة، فإنها تقترب بطريقة انفرادية، وليس للمجلس دورا في ذلك، وحتى وإن كانت العوائق مصدرها المجلس ككل، فيجب البحث عن توافر السلوك في كل واحد على حدا لأنها جنح يمكن للقائم بالإدارة ارتكابها بمفرده، ولكن هل يمكن للمحافظ أن يواجه من طرف القائم بالإدارة أية اعتراضات لمهامه؟

بالرغم من أن مهام القائم بالإدارة ليست انفرادية، غير أن تعامله وسلوكه اتجاه مندوب الحسابات من شأنه أن يعيق مهمته، وقد يكون بغرض إخفاء بعض المخالفات التي اقترفت لصالحه، لعدم قيام مسؤوليته، أما بالنسبة للاطلاع على الوثائق، فمختلف وثائق الشركة تكون لدى الهيئات المختصة، كالرئيس أو العمال الأجراء كالمحاسبين. ومن ثم، فإن عملية الاطلاع على بعض الوثائق تكون سهلة المنال للمندوب لدى غيره، ولكن هذا لا يمنع من مطالبته بوثائق ليتحقق إذا كان مساهما، أو لديه عقد عمل مع الشركة، لمراقبة مدى جدية هذه المعلومات، أو الوكالة اللازمة للتصويت محل قائم بالإدارة آخر. ولا بأس بالتذكير بما سبق أن المؤسسين إذا لم يقوموا بتعيين مندوب الحسابات، فلا يواجهون أي عقوبات جزائية عن هذا الإهمال.

هذا، ويجيز المشرع الجزائري³ على غرار نظيره المشرع الفرنسي⁴ تعيين قائم بالإدارة شخص معنوي، ويلزم بتعيين الممثل الدائم له للتعبير عن إرادته في هذا المنصب، وأمام انعدام أية أحكام جزائية خاصة بالقائم بالإدارة الشخص المعنوي فلا يواجه مسؤولية لاقتراف جرائم لحسابه من قبل ممثله، على عكس التشريع الفرنسي، الذي وضع الحكم العام المطبق على الأشخاص المعنوية، إذ يمكن مبدئيا متابعة الشخص المعنوي وممثله عند ارتكاب المخالفات سواء المنصوص عليها في القانون التجاري أو القوانين الأخرى بما في ذلك قانون العقوبات.

أما الممثل الدائم للقائم بالإدارة الشخص المعنوي في شركة المساهمة يتحمل نفس المسؤولية المدنية والجزائية كما لو كان قائما بالإدارة باسمه، أي بالرغم من أن القائم بالإدارة هو الشخص المعنوي، غير أن ممثله الشخص الطبيعي هو الذي يواجه المسؤولية الجزائية الناتجة عن جنح عدم إسهام محافظ الحسابات في رقابة الشركة، غير أن المسؤولية المدنية تبقى تضامنية بينهما، وهذا من أجل ضمان أعمال عامل الردع في القانون الجزائري⁵.

¹ P. CONSTANTIN, op. cit., n° 462, n° 834.

² B.-H. DUMORTIER, préc.

³ المادة 612 الفقرة 2 ق.ت.ج.

⁴ Art. L. 225-20 al. 1^{er} C. fr. com.

⁵ F. DESPORTES et F. LE GUNEHEC, op. cit., n° 565, p. 452.

وإذا كان المبدأ بأن الشخص لا يكون مسؤولاً جزائياً عن فعل الغير إذا كان يشكل جريمة، فإن المسؤولية الجزائية تنشأ من فعل الغير استثنائياً¹، عندما يفرض القانون على الشخص القيام بنشاط وينفذه من هو تحت سلطته. لذا، تعتمد متابعة ممثل الشخص الطبيعي على اعتباره أنه الفاعل الواقعي للسلوك، أي هو من اقترف السلوك مادياً، أما من الناحية المعنوية ينسب إلى هذا الممثل لأنه يستفيد من التصرف²، ذلك أن الشخص المعنوي منعدم الإرادة، ويحتاج إلى إرادة ممثله للتعبير عنها، فتكون الجريمة مرتكبة من قبل الممثل، إذ يتوافر عنصرها المادي والمعنوي. والعبارة من إلحاق المسؤولية به أنها تفقد فحواها والهدف الذي تم إصدارها لأجله ما لم يكن الممثل مسؤولاً، ويفرض عليه السعي والعمل على احترامها. وهو الأمر بالنسبة لواجب العمل على تعيين مندوب الحسابات، واستدعائه إلى جمعيات المساهمين كما لو كان هو قائم بالإدارة باسمه. كما أن موجهة لعرقلة مهامه بوضع عوائق لمهامه، فمن جهة سوف يعرقل مهامه بغرض عدم إظهار الوضعية المالية الحقيقية للشركة المراقبة، كما أنه يحرم الشخص المعنوي القائم بالإدارة الذي يمثل من أن تكون له معلومات دقيقة نتيجة وجوده في شركات أخرى.

ويجب الإشارة إلى أنه إذا كان الشخص المعنوي هو شركة تجارية، قام بتعيين ممثلاً له في الشركة المراقبة عند تعيينه قائماً بالإدارة، فمن جهة يواجه المسؤولية المحددة سابقاً، كما أنه يواجه مسؤولية عرقلة مهام محافظ حسابات الشخص المعنوي، أي الشركة التجارية التي عينته، ولكن في هذه الحالة بحسب منصبه في الشركة، فقد يتابع باعتباره في خدمة الشركة.

- المدير العام

تعرف شركات المساهمة بضخامتها وقد يتعذر على رئيسها القيام بجميع المهام المنوط بها لوحده على أكمل وجه، فسمح المشرع لمجلس الإدارة أن يكلف شخصاً طبيعياً أو اثنين على الأكثر لمساعدة الرئيس في مهامه بناء على اقتراح هذا الأخير³، ويتمتع هذا الأخير بنفس السلطات المخولة للرئيس⁴، ويعتبر المدير العام كالقائم بالإدارة فيتحمل نفس المسؤولية المطبقة على أعضاء المجلس، وبالخصوص رئيسها.

وطالما أنه يمارس نفس السلطات ويتحمل نفس المسؤوليات في شركة المساهمة كالرئيس والقائمين بالإدارة، فلا بد من تحميله نفس المسؤولية الجزائية، لكن المشرع لم يكن مطرداً في إلحاق المسؤوليات به، والدليل على ذلك، أنه بالنسبة لجنح عدم إسهم محافظ الحسابات، لا يمكن متابعته إلا بجنح عرقلة مهام محافظ الحسابات، أما بالنسبة لجنح عدم العمل على تعيين وعدم استدعاء محافظ الحسابات، فبالرجوع إلى المادة 828 من القانون التجاري، وخلافاً للرئيس والقائمين بالإدارة لم توجه إليه ذات الجنح. وإن وضعية المدير العام اتجاه هذه الجنح تطرح العديد من الملاحظات:

¹ G. GIUDICELLI-DELAGE, op. cit., p. 68.

² B. BOULOC, *Les personnes morales toujours responsables pénalement*, op. cit., n° 2, p. 10.

³ المادة 639 ق.ت.ج.

⁴ المادة 641 الفقرة 2 ق.ت.ج.

إذ لا يمكن متابعة المدير العام باعتباره فاعلا أصليا بالنسبة لجنح عدم تعيين محافظ الحسابات أو إهمال استدعائه إلى جمعيات المساهمين، غير أن مهامه وسلطاته تحدد من قبل الشركة، لذا يظهر موقف المشرع غير منطقي في إعفائه من المتابعة باعتباره فاعل أصلي. ففي إطار الأحكام الراهنة، لا مانع من أن يتابع كمشارك في اقترافها، أما الصعوبة تظهر في البحث عن فاعل أصلي وإسناد الفعل إليه، وعندها فقط يمكن متابعة المدير العام. ولا يفرض في اختيار وتعيين المدير العام من طائفة محددة من الأشخاص، فيجوز أن يكون من بين المساهمين أو الغير وتطبق عليه أحكام المشاركة، ولا يمكن متابعته إلا بناء عليها. أما إذا تم اختياره من بين القائمين بالإدارة فصفته الأصلية تسمح بمتابعته كفاعل أصلي، ومهمته كمدير عام تسمح له بالمحافظة على سلطاته كقائم بالإدارة إلى جانب ذلك توسيع سلطاته في تمثيل الشركة.

وبالنسبة لجنح اعتراض مهام مندوب الحسابات الرقابية، فالمشرع كان صريحا يمكن متابعة المدير العام بمقتضاها، لأنه مثل الرئيس يمثل الشركة، وبالمقابل سواء كان قائما بالإدارة أو مساهما، أو حتى أجنبيا عن الشركة، فلا يطرح الإشكال حول أساس متابعته، إذ يكون فاعلا أصليا.

ولكن بالرجوع إلى أحكام الشركة المغفلة في القانون الفرنسي، فالمدير العام أصبح مفهومه، مثلما سبق بيانه، يختلف عن المقصود بالمدير العام في القانون التجاري الجزائري، إذ يتم تعيينه نتيجة تفكيك سلطات رئيس مجلس الإدارة¹، فالمدير العام المنتدب في الشركة المغفلة يقابل مفهومه المدير العام في شركة المساهمة. أما المدير العام في القانون الفرنسي²، فيتابع باعتباره مدير كباقي المديرين الممكن متابعتهم باعتباره فاعل أصلي وهو الأمر بالنسبة للمدير العام المنتدب³.

ب- جواز متابعة كل شخص في خدمة شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة كفاعل أصلي لاقتراف جنح منع مندوب الحسابات من أداء مهامه

لم يكتف المشرع بمعاقبة رئيس مجلس الإدارة والقائمين بالإدارة والمدير العام بجنح منع مندوب الحسابات من أداء دوره الرقابي، بل وسع من مجال الحماية المخصصة لممارسة محافظ الحسابات لمهامه في الشركة، إذ يعاقب، بالإضافة إلى هؤلاء، كل شخص في خدمة الشركة. فلا تشمل المتابعة إلا من تقيم الشركة معه علاقات، فيتابع كفاعل أصلي لوضع عوائق أمام المراجعة الحسابية والمراقبة لمندوب الحسابات، أو رفض إطلاعه الوثائق الضرورية لممارسة نشاطه في الشركة المراقبة، ومن بينها الأجراء كالمحاسب.

إن غرض المشرع هو كفالة حماية مهنة محافظة الحسابات، وضمان الممارسة المستقرة، لأن طبيعة الرقابة التي يضطلع بها هذا المهني، موضوعية تستدعي تدخله المتواصل والمستمر. وبالمقابل لا يمكن متابعة الغير، الذي ليس له أية علاقة مع الشركة، وحتى إن

¹ A titre de comparaison, v. art. L. 225-56 C. com. fr. concernant les dispositions applicables aux directeurs généraux délégués.

² Concernant le directeur général en droit français, v. art. L. 225-51-1 al. 1^{er} C. com. fr.

³ V. art. L. 225-56, II° C. com. fr., s'agissant du directeur général délégué.

وجدت هذه العلاقة يجب أن تكون علاقة تبعية، أي يكون في خدمة الشركة. أما إذا تم الاعتماد على أحكام المشاركة الجنائية، فيتابع المتعامل مع الشركة كالمؤمنين.

ويتوجب الإشارة إلى أنه لا يمكن متابعة من هم في خدمة الشركة على أساس جنحة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات أو عدم استدعائه باعتباره فاعلين أصليين، بل من خلال تطبيق أحكام المشاركة الجنائية، طالما أنهم غير معينين في المادة 828 من القانون التجاري على عكس المادة 831 من ذات القانون.

2- امتداد المتابعة إلى المدير الواقعي في شركات المساهمة لاقتراف جنح منع محافظ الحسابات من أداء مهامه

لا يقتصر المجال المخصص لجنح عدم إسهام محافظ الحسابات في شركات المساهمة إلى المديرين المعيّنين نظامياً، أي المحددين في المادتين 828 و 831 من القانون التجاري، بل تطبق كذلك على " كل شخص قام مباشرة أو بواسطة شخص بممارسة مديرية الشركة وإدارتها أو تسييرها في ظل محل أو مكان نائبهم القانونيين، أي المدير بحكم الواقع¹. وهذا يطبقه القانون التجاري الفرنسي². ويتوجب الأمر من جهة تعريف المقصود بالمدير الواقعي ومدى إمكانية اقترافه لجنح منع محافظ الحسابات في الحياة الاجتماعية للشركة.

أ - تعريف المدير الواقعي

تعد المادة 834 من القانون التجاري الركن الشرعي لمتابعة المدير الواقعي. والمقرر أن الجرائم التي يمكن أن يتابع بها المديرين القانونيين، وهم المعيّنين بطريقة نظامية، أي رئيس مجلس الإدارة والقائمين بالإدارة والمديرين العاملين، يمكن متابعة المدير الواقعي، عندما تتوافر فيه أركانها، وأمكنه ارتكابها. إلا أن نصها غامض ومرجعه الصياغة لانعدام وجود الفاصلة بين كلمتي "ظل" و "محل"، لذلك فالأفضل بالنسبة للمعنى أن ك" في ظل أو محل، أو مكان..."³. وغرض المشرع من متابعة المدير الواقعي هو عدم ترك الأشخاص اللذين لا يحترمون أحكام القانون التجاري ولا يخضعون للأحكام المخصصة في التعيين، أي للنظام القانوني المطبق عند تعيينهم. كما يسمح بالعقوبة على ارتكابهم نفس جرائم الهيئات الإدارية أثناء إدارتهم وتسييرهم الواقعي، وبهذا تتم متابعتهم كفاعل أصلي، وإلا فيستحيل مساءلتهم جزائياً. لذا، لا يجب استبعاد إمكانية البحث عن متابعتهم بناء على أحكام المشاركة في هذه الجرائم⁴.

ويعتبر تحديد ما إذا كان الشخص مديراً واقعياً هي مسألة موضوعية يجب على القاضي، قبل إلحاق العقوبة، أن يفصل في مدى إدارته للشركة واقعياً، بالاعتماد على السلطات التي مارسها في الشركة والأثر الناتج من تدخله في التسيير والإدارة مقارنة مع تلك التي يحوزها المدير القانوني، الأمر الذي يقيم الدليل على وجود إدارة واقعية.

¹ المادة 834 ق.ت.ج.

² Concernant la législation française, v. art. L. 246-2 C.com. fr.

³ المادة 834 ق.ت.ج.، وقارن مع نفس النص باللغة الفرنسية حيث لا يوجد به ذات الغموض، وفي هذا المعنى ف. صالح زراوي، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات المذكورة أعلاه.

⁴ D. REBUT, *Abus des biens sociaux*, Encyc. D. soc. 1997, I, n° 140, p. 20.

في العديد من الأمثلة القضائية الفرنسية تم متابعة المدير الواقعي، الذي يعتبر أصلا مساهما لهذه الشركة، وليس عضوا في هيئاتها الإدارية، فيقوم بمباشرة أعمال الإدارة والتعامل مع الغير فيظهر بمظهر أحد هيئاتها، أو عند اعترافه بأنه مارس مهام التسيير بناء على وكالة بنكية¹. فمن هو المدير الواقعي؟

ولتعريف المدير الواقعي، يتطلب الأمر تحديد الأسباب التي تدفع به اللجوء إلى الإدارة الواقعية بدلا من الإدارة القانونية، من بينها الإفلات من أحكام المنع القانوني المفروض عليه، كالقائم بإدارة أكثر من خمس شركات مختلفة² فلا يقوم باحترام الإجراءات الشكلية لتعيينه³، أو كان محل منع من ممارسة التجارة من جراء ارتكابه جرائم⁴. كما أن الأمر قد يتعلق بأحد أجزاء الشركة، أي يجب قيام المدير الواقعي بنشاط للإدارة والتسيير للدلالة على تدخله في التسيير. وبمقارنة المديرين الواقعي والقانوني، فكلاهما مدير، أي الشخص الذي يحوز في الشركة على سلطات التقرير والإدارة والتسيير والمراقبة على نشاطها، الأمر الذي يسمح له بالتحكم في شؤونها، إلا أن مصدر هذه السلطات هو القانون والأحكام الاتفاقية مع الشركة، عكس ما إذا تم ذلك بالتعدي على الحدود القانونية، بأن يمنح المدير الواقعي لنفسه السلطات اللازمة للقيام بنفس التصرفات في الشركة مثل المدير القانوني⁵.

وتعرف محكمة النقض الفرنسية⁶ المدير الواقعي على أنه كل من يتدخل في المهام المخصصة للإدارة العامة للشركة المعنية والقيام بالرقابة الجدية والمستمرة عليها، فيتمكن من فرض اختياراته في الشركة ونتيجة لذلك يصبح حائزا على سلطة التقرير.

يستخلص مما سبق أن المدير الواقعي هو ذلك الشخص الذي يقوم بإدارة الشركة، سواء بصورة ظاهرية أو خفية، بمقابل أو مجانا، وأن يكون قد مارس مهام الإدارة بحكم الواقع من أجل عدم الخضوع للالتزامات القانونية التي يفرضها المشرع. ويطلق عليه جانب من الفقه الفرنسي على أنه البديل⁷ عند عدم توافر الشروط المتطلبة في المدير. لذا، فالمدير الواقعي، تم تعيينه خرقا للأحكام القانونية المتعلقة بذلك، أو يحاول الإفلات من التزام قانوني يمنعه من ذلك، فلا يظهر اسمه في القانون الأساسي للشركة.

ومفهوم الإدارة الواقعية مفهوم سلبي، إذ يتعلق الأمر بالبحث عن توافرها لإلحاق المسؤولية بصاحبها، نظرا للوضعية غير القانونية لممارسته مهام الإدارة، سواء محل أو إلى

¹ Crim., 12 octobre 1995, Rev. soc. 1996, p. 319.

² المادة 612 الفقرة الأول ق.ت.ج.، المتعلقة بأعضاء مجلس إدارة شركات المساهمة.

Concernant le droit français, v. art. L. 221-21 al. 1^{er} C. com. fr. En ce sens, v. Tb. corr. Paris, 2 novembre 1979, Rev. soc. 1980, p. 804.

³ المادتين 548 و 739 ق.ت.ج.

⁴ المادتين 9 البند 6 و 16 مكرر ق.ع.ج.

⁵ N . DESSUS LE MOUSTIER, *La responsabilité du dirigeant de fait*, Rev. soc. 1997, n° 21, p. 510.

⁶ Crim., 13 décembre 1988, Rev. soc. 1989, p. 257.

⁷ J.-L. RIVES-LANGES, *La notion de dirigeant de fait*, D. 1975, chr., VII, n° 2, p. 500.

جانب المدير القانوني، فيتوجب عليه ممارسة نشاط إيجابي في إدارة الشركة، بكل حرية استقلالية، وتعتبر هذه معايير تحديد المدير الواقعي.

والملاحظ أن مفهوم المدير الواقعي ليس له وجودا إلا في المجال الجزائي، بغرض إلحاق المسؤولية الجزائية به. أما المسؤولية المدنية، فلا يوجد أي نص خاص يسندها إليه عند ارتكابه خطأ لا يشكل جريمة¹. مما يحتم الاعتماد على المبادئ العامة لإلحاق المسؤولية المدنية به دون حاجة لإثبات توافر الإدارة الواقعية فيه.

غير أنه بالرجوع إلى القانون الفرنسي، وبصدد جنح عدم تعيين واستدعاء مندوب الحسابات، لا يمكن بشأنها متابعة المدير الواقعي لسببين. أولهما أن المشرع الفرنسي عندما مد أعمال أحكام الجرائم المرتكبة من قبل هيئات الشركة المغفلة لم يشمل هذه الجنح²، فلا يمكن متابعة المدير الواقعي لانعدام ركن الشرعية. كما أنه عند النص على هذه الجرائم يعاقب " كل مدير الشخص المعنوي"³ الملزم بتعيين مندوب الحسابات، فالعبارة لا تتضمن مفهوم المدير الواقعي، ولو كان في نية المشرع معاقبته على ذلك، لكان نص على ذلك صراحة، مثلما فعل بالنسبة لباقي الجرائم المرتكبة من قبل مديري الشركة القانونيين التي تطبق على المدير الواقعي. وإن كان، فجانبا من الفقه الفرنسي⁴ يرى أن المدير الواقعي يمكن معاقبته، في النظام الفرنسي، باعتباره فاعلا أصليا، مادام العقوبة مطبقة على كل مدير للشخص المعنوي. لكنه موقف قابل للنقد، على اعتبار عبارة مدير الشخص المعنوي لا يمكن أن تتضمن مفهوم المدير الواقعي، ولم يدرجه بنص خاص، إنما يتابع كغيره من المشاركين متى ثبت ذلك.

ب- معايير تحديد المدير الواقعي ومدى إمكانية اعتراضه مهام مندوب الحسابات في الشركة المراقبة

حتى يعتد بالشخص على أنه مديرا واقعا يمكن استخلاص عاملين أساسيين، أولهما ضرورة ممارسته لنشاط إيجابي متعلق بالإدارة والتسيير، وثانيهما أن تتم ممارسته بكل حرية واستقلالية.

المعيار الأول: اقتراف الجنحة بممارسة نشاط إيجابي للإدارة

لتحليل هذا العنصر يجب البحث عن المقصود بممارسة مهام الإدارة، ثم تبيان طبيعة النشاط الإيجابي، وكيفية ومدى إمكانية ارتكاب المدير الواقعي لجنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في الرقابة على الشركات المعنية.

وحتى يوصف المدير الواقعي كذلك، يتوجب عليه ممارسة مهام مديرية الشركة محل المديرين القانونيين أو إلى جانبهم، أو في ظلهم، غير أن المشرع الجزائري⁵ على غرار

¹ B. MERCADEL et Ph. JANIN, op. cit., n° 1814, p. 158.

² V. arts. L. 245-16, L. 245-17 et L. 246-2 C. com. fr.

³ Art. L. 820-4 C. com. fr. : « est puni ... tout dirigeant de personne morale... ».

⁴ F. SALOMON, op. cit., n° 14, p. 18.

⁵ المادة 834 ق.ت.ج.

المشروع الفرنسي¹، لم يحدد المقصود بالمديرية، لهذا تؤخذ بمفهومها الواسع، فتتمثل في مهام التسيير والإدارة، وحتى التمثيل، ولذلك على القاضي للتوصل إلى إثبات وجود إدارة واقعية أن يعتمد على العمليات والتصرفات التي تبين على أنه قادر على تقرير مصير الشركة التجاري والمالي، ويكفي أن يمارس أحد السلطات الممنوحة للمدير القانوني، طالما أنه يكفي أحد الحالات لاستعمل حرف "أو".

ولا يكون للمدير الواقعي وجودا، إلا بالظهور من خلال نشاط ايجابي يقوم به. لذا، وبالرجوع إلى جنح منع مندوب الحسابات، فجنحتي عدم تعيينه أو عدم استدعائه إلى الجمعيات العامة، لا يمكنه من خلالها أن يظهر بمظهر المدير الواقعي، لأنها التزامات تفرض على المدير القانوني، وإذا أغفلها هذا الأخير يكون محل المتابعة الجزائية، أما أن يعاقب المدير الواقعي لإهمالها، فبداءة لا يعتبر مديرا واقعيا اتجاه هذه التصرفات لأنه أصلا لا يلزم بأي التزام، وبامتناعه وسكوته لا تخرجه هذه الوضعية من حالة العدم، إنما يتوجب أن تكون طبيعة تصرفه المشاركة الفعلية في نشاط الشركة، أي قيامه بجزء من نشاط الشركة. فإذا كان المدير القانوني يتابع عند إهماله الالتزامات الواقعة عليه، فالمدير الواقعي لا يتابع بمقتضاها، لأنه في حكم العدم ما لم يقوم بنشاط في الشركة من طبيعته أو يعترض عملية التعيين. إلى جانب ذلك، فرفض اطلاع مندوب الحسابات للوثائق الضرورية لمهامه، لا يمكن أن تكون لدى المدير الواقعي، أصلا، ما لم تطلب منه بصفته أجييرا في الشركة، ففي هذه الحالة يمكن متابعته على أساس أنه في خدمة الشركة.

وعلى العكس من ذلك، فيمكن متابعة المدير الواقعي بجنح اعتراض مهام محافظ الحسابات بعرقلة المراقبة والمراجعة الحسابية باعتبارها جرائم ذات طابع ايجابي، يمكن أن يظهر من خلالها، أي عندما يضع عراقيل بمنع المراقب الشرعي من دخول الشركة، أو غيرها من الأمثلة المذكورة سابقا.

المعيار الثاني: ضرورة إثبات حرية واستقلالية المدير الواقعي لقيام مسؤوليته جزائيا

يعد الشخص مديرا واقعيا متى ثبت بأنه قام بأعمال الإدارة والتسيير بكل حرية واستقلالية، فالأولى تعني قيامه بمحض إرادته بالفعل المسند له الأمر الذي يسمح بإسناد التصرف إليه مباشرة، أي تكون له الحرية التامة للقيام بالتصرف لاعتراض مهام محافظ الحسابات، أما استقلاليته تضي عليه صفة الفاعل الأصلي، أي لم يكن ينفذ أوامر غيره، بل نفذ ما أمّلته عليه إرادته، مما يستبعد من هذا المفهوم المرتبطين مع الشركة بعقد كالأجير أو العامل، فهنا تنشأ علاقة تبعية، لا يتم بفضلها التصريح بأن المدير الواقعي تصرف بمحض إرادته، فيتابع على أساس أنه في خدمة الشركة أو مشاركا في الجنحة، ما لم يكن مستقلا، لأنه يتصرف كالمدير².

¹ Art. L. 246-2 C. com fr.

² N. DESSUS LE MOUSTIER, op. cit., n° 11, p. 504 : « le dirigeant soit de fait soit de droit est, par nature, indépendant ».

ثانياً: المشاركة الجنائية في جنح اعتراض محافظ الحسابات

يلجأ بعض الجناة إلى الاستعانة بغيرهم لارتكاب بعض الجرائم، وتضافر جهود عدة أشخاص، فيتابع كل واحد منهم بحسب السلوك الذي اقتترفه الأمر الذي يستدعي تحديد مدى مساهمته فيها، وهذا ما يمليه مبدأ الشرعية¹. والمشرع، عندما ينص على جرائم الأعمال، خصوصاً في المرتكبة في إطار الشركات التجارية، غالباً ما يحدد الفاعل الأصلي، أو الفاعلين الأصليين إذا تعددوا، وهم اللذين ساهموا مساهمة مباشرة في تنفيذ الجريمة، أي الذين تصرفوا بدرجة أولى. وجنح عدم إسهام محافظ الحسابات هي الأخرى تطبق عليها أحكام المساهمة الجنائية، ويمكن ارتكابها بالاعتماد على المشاركة فيها². وتطبق الأحكام العامة للمشاركة. وعليه، يجب تحديد المقصود بالمشاركة في ارتكاب الجرائم، ثم مدى إمكانية تطبيق أحكامها على جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في المراقبة على الشركة.

1- الأحكام العامة للمشاركة الجزائية

لم ينص المشرع الجزائري، على غرار المشرع الفرنسي³ على أحكام خاصة بالمشاركة في اقتراح جنح عدم إسهام محافظ الحسابات في الحياة الاجتماعية للشركة. لذا، يجب تطبيق الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات. فيعتبر مشاركا من لم يساهم مساهمة مباشرة في ارتكاب الجريمة، لكنه ساعد بكل الطرق الفاعل الأصلي، كما أنه لا يفترض في المشارك صفة محددة في الشركة، وإنما يكفي علمه وقت مده يد العون أنه يرتكب جريمة⁴. وبالمقابل فالفاعل الأصلي لا يمكن أن يتعدى إلى شخص من غير المحددين في النص الشرعي.

ويتوجب حصول مشاركة الفاعل الأصلي بسلوك يكون إما سابقاً أو متزامناً مع سلوك الفاعل الأصلي⁵، بالقيام بالأعمال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة لها. ويكون النشاط الذي تحصل به المشاركة عموماً إيجابياً، أما إذا تم ارتكاب الجنحة الأصلية بامتناع أو إهمال القيام بواجب تفرضه المهنة أو المنصب الذي يشغله المعنى لتسهيل ارتكاب الجنحة للفاعل الأصلي ففي هذه الحالة حكم القضاء الفرنسي استثناءً بالمشاركة⁶.

تتطلب المشاركة وجود جريمة أصلية واحدة، مرتكبة، وتكون المشاركة وسيلة لارتكابها، أي تبعية لإسناد ارتكاب الجريمة بالرغم من تعدد الجناة. فالمشارك هو من ساهم بمد

¹ M. DELMAS-MARTY et G. GIUDICELLI-DELAGE, op. cit., p. 38.

² المادة 42 ق.ع.ج.

³ En application du droit commun de la complicité, v. art. L. 121-7 C. pén. fr.

⁴ M.-L. LAURE-RASSAT, op. cit., p. 432.

⁵ أ. الخليلي، شرح القانون الجنائي: القسم العام، مكتبة المعارف للنشر والتوزيع، المغرب الأقصى، 1985، ص. 199.

⁶ Crim., 6 septembre 2000, Rev. sc. crim. avril/juin 2001, p. 395 : « le principe d'impunité de complicité d'abstention connaît des exceptions ... ». En ce sens, v. S. FOURNIER, op. cit., n° 76, p. 11, et A. DECOQ, *Inaction, abstention et complicité par aide ou assistance*, J.C.P. 1988, I, n° 3124.

يد المساعدة للفاعل الأصلي، وتتخذ طرقا وأشكالا يجب أن تدرج من الحالات المحددة قانونا¹، ولكن تطبيقها واقعا فتبقى مرهونا "بإبداع الجناة" في اقتراح الجريمة. والأصل أن المشاركة تتحقق عندما يكون تصرف الفاعل الأصلي لاحقا أو متزامنا مع المساعدة التي يتلقاها من قبل مشاركته ولكن في نفس مكان وقوع الجريمة وإلا اعتبر مساهما وليس شريكا.

ويتوجب توافر القصد الجنائي لدى المشارك في الجريمة لإمكانية المتابعة، ويترجم ذلك بعلمه أن السلوك الذي يقوم به الجاني يسهل النشاط الإجرامي للفاعل الأصلي. وهذا ما استقر عليه القضاء الجزائري في اجتهاده إذ أن " القانون لا يعاقب الشريك بالمساعدة إلا إذا كان عالما بالجريمة التي يرتكبها الفاعل الأصلي والمستقر لإدانة الشريك يجب إثبات عنصر العلم"²، دليل على أن المشاركة تقوم مبدئيا بنشاط ايجابي. أما عقوبة المشاركة، فهي نفسها المقررة للجريمة الأصلية³، ومع ذلك، عملا بمبدئي تفريد الجاني وشخصية العقوبة، فإن كل واحد من الفاعل الأصلي والمشارك ينفرد بظروف ارتكابه للتصرف المتابع على أساسه.

2- تطبيق الأحكام العامة للمشاركة الجنائية على جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات

إن تطبيق الأحكام العامة للمشاركة على جنح عدم إسهام محافظ الحسابات يستدعي استبعاد كل من عينه المشرع كفاعل أصلي، إذ لا يمكن أن يتابع باعتباره مشاركا في هذه الجنح سواء تعلق الأمر بالمدير القانوني أو المدير الواقعي. وعلى خلاف المشارك فلا يفرض المشرع أن يكون مديرا. وبالرجوع إلى المادة 27 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السابق الذكر، فالمشرع كان يسمح بمتابعة مدير الشركة باعتباره شريكا سلبيا في جنح عرقلة مهام إسهام محافظ الحسابات في الشركة، إذا لم يتدارك العراقيل التي يقترفها باقي المدراء أو من هم في خدمة الشركة. لكن المنطق القانوني، يفرض متابعته باعتباره فاعل أصلي، طالما أنه ترك الوضع مثلما هو، دليل على رغبته، هو أيضا، في عرقلة مهامه الرقابية.

كما أن أحكام المساهمة الجنائية، تسمح بمتابعة مدراء ومن هو في خدمة الشركات التابعة والشركات القابضة، والصعوبة في ذلك، تظهر عند ضرورة البحث عن الفاعل الأصلي لإسناد الجريمة الأصلية له، وتأسيسا عليه، يمكن متابعتهم بالمشاركة.

وما تجدر ملاحظته أن المشاركة في عدم تعيين محافظ الحسابات يمكن أن تتحقق بكل تصرف ايجابي يؤدي إلى عدم إدراج مشروع في جدول الأعمال، أو يحول دون انعقاد الجمعية، كما أن عرقلة مهام المراجعة الحسابية والمراقبة التي يضطلع بها محافظ الحسابات، يمكنها أن تكون محل مشاركة، بأن تتم العرقلة من قبل شخص أجنبي عن الشركة، أو من كان في مصلحته عدم قيام محافظ الحسابات بمهامه، حتى لا يكون للشركة صورة وفيه، كالمنافس،

¹ Crim., 15 avril 1972, J.C.P. 1972, n° 124, note B. Bouloc : « ... toute décision de condamnation doit mentionner les modes de complicité retenus sous peine d'être cassée pour insuffisance de motif... ».

² قرار المحكمة العليا، غ.ج.، 8 ديسمبر 1981، ملف رقم 27789، نشرة القضاء 1985، العدد الأول، ص. 87.

³ المادة 44 ق.ع.ج.

الذي يشارك أحد متعامليه في الشركة. غير أن لا يعقل أن تتم المشاركة في هذه الجرائم بفعل إهمال أو إغفال¹.

المبحث الثاني: إثبات ارتكاب جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات والعقوبة المقررة وتقدمها

حتى يتمكن القاضي من النطق بالعقوبة نتيجة اقتراح جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات، يجب إسناد الفعل لصاحبه، وذلك بإثبات ارتكابه لها، ما لم يكن قد شملها التقادم.

المطلب الأول: إثبات ارتكاب جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات

يرمي إثبات اقتراح مختلف جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات إلى مسائلة صاحبه، وهي تختلف بحسب طبيعتها، ومرتكبها، إلى جانب الوسائل المختلفة التي يستعملها الجاني.

وإثبات ارتكاب جنحة عدم العمل على تعيين محافظ الحسابات، يكون من خلال وثائق الشركة، لاسيما قانونها الأساسي للشركة أو المعدلة له، التي تبين خلوها من اتخاذ أي قرار يتعلق بالفصل في مشروع تعيين مندوب الحسابات المقترح في جدول أعمال الجمعيات العامة للشركة، كما يكفي تقديم الاطلاع على جدول أعمال التي تم إعداده من قبل المسير أو الهيئات الإدارية الجمعية المتضمن لمشاريع القرارات المقترحة للفصل فيها من قبل الجمعية العامة. كما أنه يمكن أن تقوم الجنحة من خلال انعدام أي تصرف أو عمل لمندوب الحسابات الناتج عن عدم إبلاغه بالمهمة ويكون بذلك التعيين خياليا². وتتوافر أركان جنحة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات عندما يتم لجوء المساهمين أو هيئات أخرى، بدلا من مديرها، إلى التعيين القضائي من أجل مواجهة إهمال المدير الوفاء بالتزاماته.

ويفرض العمل على تعيين مندوب الحسابات على مدير الشركة الحرص بتوجيه عنايته إلى القيام بكل ما يمكنه من إجراءات حتى يبرئ ذمته من هذه المسؤولية، بل حتى وإن لم يقم الشركاء باتخاذ قرار التعيين، عليه بمواصلة إتباع مختلف السبل للتوصل إلى تعيين مندوب للحسابات، وبإغفال أحد هذه الإجراءات يكون مقترفا للجنحة³، والتي يمكن اكتشافها من قبل مندوب الحسابات إذا كان يفرض القانون تعيين مندوبين للحسابات في هذه الشركة، أو من قبل أحد المساهمين، أو عند التحقيق في جرائم ارتكبت في الشركة خاصة جرائم المحاسبة أو الأموال.

وتقترب جنحة عدم استدعاء مندوب الحسابات من خلال انعدام توجيه وثيقة الاستدعاء إلى مندوب الحسابات، مع حرص على مدير الشركة من التحقق من أنه وجهها إلى عنوانه وأنه تصله خلال المواعيد القانونية إلى مقر مكتبه. فالإخلال بشكل أو المهل المقررة للاستدعاء يؤدي إلى اقتراح الجنحة. غير أن القضاء الفرنسي قد عاقب مدير الشركة المعين قبل سبعة أيام من انعقاد الجمعية، لأنها ترى بأنه كان له الوقت الكافي للوفاء بهذا الالتزام بالرغم من أن تعيينه

¹ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n^{os} 1986 et 2002, pp. 809 et 812.

² Tb. corr. Paris, 2 novembre 1979, op. cit., p. 796.

³ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n^o 16, p. 6 : « l'omission d'une seule de ces diligences suffit à constituer le délit ».

في الشركة جاء متأخراً¹. ويتم إثبات هذه الجنحة من خلال محضر الجمعية الذي يتم إعداده فيظهر فيه غياب مندوب الحسابات، لذا يجب على القاضي البحث عن سبب غيابه، فإذا كان غيابه بالرغم من توجيه الاستدعاء، فلا تقوم الجنحة، أما إذا كان ناتجاً عن عدم استدعائه فتكون الجنحة مقترفة.

أما إثبات اقتراف جنح منع مندوب الحسابات من المراجعة والرقابة الحسابية، فتختلف الأدلة التي يجب الاعتماد عليها بحسب طبيعة الجنحة، سواء من خلال العراقيل التي يواجهها كمنعه من دخول مقر الشركة أو المماطلة في اطلاعه على وثائق الشركة. كما أنه إذا تعلق الأمر بالخبراء ومعاونيه في هذه المهمة فالجنحة تقترب لمجرد منعهم كذلك من أداء المهمة التي كلفهم بها مندوب الحسابات. ولا شك أن إبلاغ الهيئات الإدارية إلى جانب المقررات الداخلية بمعاينة أحد العمال أو عزل المدير بسبب عرقلة مهامه يكون لها أثر في إثبات ارتكاب هذه الجنح.

ويتوجب الإشارة إلى أن مندوب الحسابات، بالرغم من الجنح المقترفة، متى كان معيناً في الشركة، يجب عليه إبلاغ وكيل الجمهورية عن ارتكابها، بمجرد اعتراض مهامه أو بإهمال استدعائه إلى الجمعيات العامة، لأنه من بين الالتزامات المفروضة عليه².

المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجنح اعتراض مهام مندوب الحسابات و أحكام التقادم

يجب أن تكون جرائم اعتراض مهام مندوب الحسابات في الشركات التجارية تامة، فلا عقوبة على المحاولة لارتكابها، وعندما يتم إقامة الدليل على اقترافها، يتم النطق بالعقوبات المقررة، غير أنه يمكن أن يعترض ذلك بأحكام التقادم.

أولاً: العقوبات المقررة لجنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في الشركة المراقبة

تختلف العقوبات المقررة لجنح اعتراض مهام مندوب الحسابات باختلاف الجنحة، وتعتبر أشدها عقوبة جنح منع مندوب الحسابات أداء مهامه الرقابية في الشركة وتتمثل عقوبة عرقلة المراقبة والمراجعة الحسابية، ورفض اطلاع مندوب الحسابات على وثائق شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة في عقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات والغرامة من عشرين ألف 20.000 د.ج. إلى خمس مئة ألف 500.000 د.ج. أو إحداها³، ومرجع هذا التشديد أن نية مقترف هذه الجنحة واضحة وأكيدة في رغبته في الإفلات من الرقابة المفروضة قانوناً، مما يستوجب معها رده، أما المشرع الفرنسي فعقوبة السجن المقررة لديه هي خمس سنوات مثل المشرع الجزائري، إلى جانب الغرامة⁴.

¹ Crim., 11 mai 1981, préc.

² المادة 715 مكرر 13 ق.ت.ج، والمادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 354-06 المذكور أعلاه، والجزء المخصص لدراسة لجنة عدم إيفاء الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية من هذه الرسالة.

³ المادة 831 ق.ت.ج.

⁴ La peine applicable en droit français aux délits d'entrave à l'exercice des fonctions des commissaires aux comptes est de cinq années d'emprisonnement et d'une amende de 75.000 €, v. art. 820-4, 2° C.com. fr.

أما عقوبة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات في الشركات الملزمة بذلك، فالمشرع لم يكن مطردا في تحديدها، فبالنسبة لعقوبة الحبس تتحدد بستة أشهر إلى سنتين والغرامة من 20.000 إلى 200.000 د. ج. ، لجنحتي عدم تعيين وعدم استدعاء مندوب الحسابات إلى الجمعيات العامة في إطار شركة المساهمة ذات مجلس إدارة¹. غير أن إهمال التعيين في شركة المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء فتمثل فقط في الغرامة من مبلغ 100.000 د.ج. إلى 1.000.000 د. ج.² ويستخلص مما سبق، أن تصنيف جرائم اعتراض مهام مندوب الحسابات في الشركات هي جنح³.

والملاحظ من خلال العقوبات المقررة أنها عقوبات أصلية ولم ينص المشرع ضمن هذه الأحكام على عقوبات تكميلية، بالرغم من الأهداف التي تلعبها هذه الأخيرة، من حماية الأمن والنظام العام⁴ لاسيما الاقتصادي وتطهير مجال الأعمال، ويبقى مدى اتجاه القضاء إلى تطبيق العقوبات التكميلية الاختيارية⁵، أما الإلزامية لم يفرض المشرع تطبيقها في هذا الإطار⁶. لذا، يستحسن مد أعمال هذه العقوبات إلى هذا النوع من الجرائم ضمن القانون التجاري. كما أنه لم ينص على تشديد العقوبة في حالة العود مثلما فعله بالنسبة لجنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات⁷، غير أنه بتطبيق الأحكام العامة فإن العقوبة ترفع وجوبا إلى الضعف متى اقترفت نفس الجرائم⁸.

ثانيا: تقادم جنح وعقوبات اعتراض مهام مندوب الحسابات

تطبق أحكام التقادم على السلوك المقترف من قبل الجاني، كما أنها تطبق كذلك على العقوبات بعد النطق بها ما لم يتم تنفيذها، والعبرة من التقادم بسط الاستقرار.

تعتبر الجرائم المرتكبة من خلال اعتراض مهام مندوب الحسابات كلها جنحا، ونتيجة لذلك فتتقادم بمرور ثلاث سنوات اعتبارا من تاريخ اقترافها. الأمر الذي يجب معه تحديد تاريخ بداية احتساب مهلة التقادم، إذ كان يصعب تحديد تاريخ بداية احتساب تقادم جنحة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات، لأن المشرع من جهة لم يكن يحدد التاريخ الذي يفرض مباشرة العمل على تحقيق التعيين، ومن جهة أخرى فلم يكن الفقه متفقا على تاريخ محدد. فجانبا منه،

¹ المادة 828 ق.ب.ج.

Concernant le droit français, v. art. L. 820-4, 1° C. com.fr. , et la peine est de deux ans d'emprisonnement et d'une amende de 30.000 €.

² المادة 44 الفقرة 3 من القانون رقم 09-09 المعدلة بالقانون رقم 10-13 السابق ذكرهم. وهي نفس العقوبة التي كان يقررها المشرع الجزائري بالمادة 12 الفقرة 3 من القانون 05-05، قبل تعديلها. (استعمل المشرع نفس العبارات والصيغ التقنية في المادتين إذ لا يوجد اختلاف بينها يؤثر يغير مو موقف المشرع القانوني).

³ المادة 5 الفقرة 2 ق.ع.ج.

⁴ J.-H. ROBERT, *Droit pénal général*, op. cit., p. 411.

⁵ المادة 13 وما يليها ق.ع.ج.

⁶ المادة 14 ق.ع.ج.

⁷ المادة 73 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01.

⁸ المادة 54 مكرر 3 ق.ع.ج.

اعتبرها أنها جنحة فورية وبذلك ويبدأ تاريخ تقادمها منذ ارتكابها. على النقيض من ذلك¹، فجاناب آخر من الفقه رأى بأنها جنحة مستمرة مادام مندوب الحسابات لم يتم تعيينه فعلاً، ومنذ هذا التاريخ يبدأ حساب التقادم²، وكان هذا الموقف الأخير هو الأصلح بالنسبة للمصلحة التي يريد المشرع أن يحميها لضمان إسهام محافظ الحسابات في حياة الشركة، حتى وإن اعترض مع الهدف من التقادم في أنه موجه لمصلحة القائم بالفعل.

غير أن الأحكام الحالية تبين صراحة بأنه يجب على الهيئة الإدارية مباشرة إجراءات العمل على تعيين أو استخلاف مندوب الحسابات في أجل شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة مندوب الحسابات، ويتحقق ذلك من خلال إعداد دفتر الشروط بغية ترشيحه واقتراحه للجمعية العامة المؤهلة لتعيينه³، ولكن لا يجب اعتماد ختام مهلة الشهر، لأن إعداد دفتر الشروط ليس إلا من بين أولى الإجراءات التي يجب إتباعها لحين انعقاد الجمعية التي تفصل في تعيين أحد مندوبي الحسابات المقترحين. وفي هذا الصدد يمكن تصور تصرفات أخرى تعترض تعيينه، مثلما سبق⁴. وعليه يجب أن يبدأ حساب التقادم من تاريخ انتهاء انعقاد الجمعية العامة التي يفترض أن تعيينه ولم تعيينه وكان سببه عدم عمل المدير على التعيين. أما جنحة عدم استدعاء مندوب الحسابات إلى الجمعيات العامة فهي جنحة فورية، ويبدأ احتساب التقادم من آخر يوم وجب توجيه الاستدعاء فيه⁵.

وبالنسبة لجنح منع مندوب الحسابات من أداء مهامه الرقابية، فتمتيز كل منها في احتساب التقادم وهذا بالنظر إلى طبيعتها، فجنحة عرقلة مهام مندوب الحسابات، إذا اقترفت بسلوك إيجابي فهي جنحة فورية ويبدأ حساب التقادم من تاريخ حصول العراقيل. وخلافاً لذلك، إذا كان مندوب الحسابات يحاول اجتياز هذه العراقيل ففي هذه الحالة تصبح الجنحة مستمرة، ولا تتقادم إلا من تاريخ آخر هذه العراقيل التي يواجهها⁶، وهو الأمر ذاته بالنسبة لرفض إطلاع إطلاع مندوب الحسابات على وثائق الشركة، فالجنحة هي مستمرة بغض النظر عن طبيعة الرفض إذا كان صريحاً أو ضمنياً، وتتقادم من تاريخ اطلاع مندوب الحسابات على تلك الوثائق، أو من تاريخ فقدان الوثائق المطلوبة أهميتها بالنسبة لمندوب الحسابات، أي لم تصبح ضرورية للمراجعة والمراقبة الحسابية⁷.

الفرع الثاني: الدعوى المدنية الناشئة عن اقرار جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات

تتأذى الشركة من حرمانها من الرقابة الشرعية على حساباتها، إلى جانب ذلك فمندوب الحسابات، هو الآخر يمكنه المطالبة بالتعويض الشخصي الحاصل له من جراء اعتراض مهامه في الشركة المراقبة.

¹ A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 485, p. 335.

² B. LEY, op. cit., n° 322-49, p. 234 et B.-H. DUMORTIER, op.cit., n° 32, p. 9.

³ المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁴ كعدم تمكين مندوب الحسابات من دفتر الشروط دون سبب مشروع، أو اقتراح مندوب الحسابات ليس مؤهلاً لذلك.

⁵ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Ch. GARCIN, op. cit., n° 2012, p. 813.

⁶ B. LEY, op. cit., n° 322-50, p. 234.

⁷ P. CONSTANTIN, op. cit., p. 453.

المبحث الأول: تحديد المتضرر من جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات

يجب على الشركة أن تثبت الضرر اللاحق بها من جراء اعتراض مهام مندوب الحسابات، وهو الأمر بالنسبة لهذا الأخير، بشرط أن يكون الضرر الواجب الإثبات مباشرا وشخصيا.

المطلب الأول: الشركة المراقبة باعتبارها متضررة من جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات الذي يراقبها

لا شك أن اعتراض مهام مندوب الحسابات يعرض الأعمال المتخذة في الشركة وبالخصوص الجمعيات والقرارات المتخذة عند انتهاك واجب إسهام مندوب الحسابات في الحياة الاجتماعية للشركة يؤدي إلى بطلان أعمالها، وإن كان الفقه الجزائري يرى بأن هذا البطلان ليس مطلقا، يمكن تغطيته من بالجازة بعد تسوية الوضعية¹، وهذا ما اعتمده القانون والفقه الفرنسيين². وبناء على ذلك يمكن للشركة المتضررة المطالبة بالتعويض لما كلفها بطلان أعمالها، وتصحيح مختلف الوضعيات التي تتواجد فيها.

المطلب الثاني: مندوب الحسابات باعتباره متضررا من جنح اعتراض مهامه في الشركة المراقبة

يمكن لمندوب الحسابات المطالبة بالتعويض على أساس التأخر الناتج عن الوقت الذي سعى فيه للقيام بمهامه، لكن اعترضته مختلف العراقيل³، بالإضافة إلى أي ضرر آخر كالضرر كالضرر المعنوي الذي يمكن أن يلحقه من جرائمها⁴.

المبحث الثاني: إجراءات ممارسة الدعوى المدنية وتقرير التعويض وتقدمها

لا تختلف إجراءات ممارسة الدعوى المدنية الناتجة عن اقرار جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات عن متابعة باقي الجرائم، غير أن الخصوصيات المرتبطة بها تفرض بعض الملاحظات، للتوصل إلى التعويض ما لم يكون الحق في المطالبة به قد تقدم.

المطلب الأول: إجراءات ممارسة الدعوى المدنية

لا شك أن مختلف الإجراءات هي تلك المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية المتعلقة بالمطالبة بالتعويض سواء من خلال الدعوى المدنية التي تباشر مقترنة مع الدعوى العمومية أو تلك التي تمارس أمام القضاء العادي. إلا أن الملاحظ أن محافظ الحسابات عندما

¹ ف. زراوي صالح، المقال السالف الذكر، ص. 180.

² Art. L. 820-3-1 C. com. fr. : « les délibérations de l'organe mentionné au premier alinéa de l'article L. 823-1 prises à défaut de désignation régulière de commissaires aux comptes ou sur le rapport de commissaires aux comptes nommés ou demeurés en fonction contrairement aux dispositions du présent titre ou à d'autres dispositions applicables à la personne ou à l'entité en cause sont nulles ».

³ En ce sens, v. Tb. corr. Paris, 16 juin 1995, Dr. soc. 1995, p. 172.

⁴ B. LEY, préc.

يكون معيناً في شركة للرقابة على حساباتها، فيلزم بإفشاء الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية، لذا، يكون له الحق، إلى جانب ذلك في التنصيب كطرف مدني.

كما يلزم باستدعاء الشركة عن طريق ممثلها ولو كان هو المتهم بهذه الجرائم، أو بعضها، كما يجب إثبات صفته مندوب لهذه الشركة، وبالمقابل، على وكيل الجمهورية البحث عن الأدلة التي تبين أن الأشخاص محل المتابعة هم من المدراء المعيّنين قانوناً، أو إثبات أن الأمر يتعلق بالمدير الواقعي، متى تعلق الأمر به، إلى جانب ذلك، من الضروري اثبات العلاقة القائمة بين الشركة ومن هم في خدمتها للتمكن من متابعتهم، فلا يكفي هنا توافر صفة المتضرر إنما يجب بالمقابل صفة للقائم الفعل ويجب أن يكون من بين المحددين قانوناً.

المطلب الثاني: التعويض وتقدم المسؤولية المدنية

يتم تقدير التعويض بالتناسب مع الضرر الحاصل، فعلى الشركة المتضررة أن تقدر الخسائر التي حصلت لها من جراء ضرورة القيام بإجراءات تلك التي تمت بدون حضور مندوب الحسابات سواء لعدم تعيينه أو عدم استدعائه، لاسيما مصاريف إعداد للجمعية وانعقادها، إلى جانب ذلك تأخير نشاط الشركة، تطبيقاً للأحكام العامة¹.

أما مندوب الحسابات فلا بد له من تحديد الأضرار التي حصلت له، ويمكنه في ذلك الاسترشاد بسلم تحديد أتعابه²، مقارنة مع الوقت الذي كلفه مقاومة منعه من أداء مهامه واعتراضها، كما يمكنه المطالبة بالتعويض المعنوي الذي لحقه من جراء اعتراض مهامه وعدم التعاون معه.

إلا أنه لا يتسنى للشركة أو لمندوب الحسابات المطالبة بالتعويض إذا تقدم الحق في ذلك، ويجب التمييز هنا بين تقدم الدعوى المدنية التي تخضع لقواعد القانون المدني³، وسقوط الحق في المطالبة بالتعويض أمام الجهة القضائية الجزائية عند انقضاء الدعوى العمومية، فعندئذ لا يبقى سبيل للمضروور للمطالبة بحقه المدني إلا أمام القضاء المدني⁴. وعلى ذلك، فتتقدم الدعوى المدنية الناشئة عن الجريمة المقترفة في حقه للمطالبة بالتعويض بانقضاء خمس عشرة سنة من من تاريخ اقرار التصرف⁵.

وعلى سبيل المقارنة، فتتقدم المسؤولية المدنية للقائمين بالإدارة في شركة المساهمة تتقدم بمضي ثلاث سنوات من يوم اقرار الفعل الضار⁶، أما إذا كان جنائية فالمهلة هي عشر سنوات، خلافاً للأحكام العامة، التي تعتمد مهلة أطول بغض النظر عن طبيعة التصرف. لذا، يجب على المشرع الجزائي أن يعتمد مهلة أقصر لاستقرار الأوضاع وهو ما يتلائم مع مجال الأعمال، بأن يخصص نصاً للتقدم في هذه الحالة.

¹ المادة 131 وما يليها ق.م.ج.

² المادة 132 ق.م.ج. تبين سلطة القاضي في تحديد طريقة التعويض وتقديره على أن يكون عادلاً.

³ المادة 10 الفقرة الأولى ق.ع.ج.

⁴ المادة 10 الفقرة 2 ق.ع.ج.

⁵ المادة 133 ق.م.ج.

⁶ المادة 715 مكرر 23 ق.ت.ج.

الباب الثاني: الجرح المتعلقة بممارسة مهام مندوب الحسابات في رقابته على الشركات التجارية ومتابعتها

يجب الإشارة أولاً إلى أن متابعة مندوب الحسابات بالجرائم الخاصة بممارسة مهامه لا تتم إلا في إطار شركة المساهمة¹، ذلك أن المشرع الجزائري قد ألزمها بتعيين مندوب الحسابات ونظم هذه الأحكام في إطار القانون التجاري لسنة 1975²، في وقت لم تكن تعرف باقي الشركات التجارية هيئة مندوب الحسابات. وبالرغم التعديلات المتتالية المتعلقة بمحافظ الحسابات، خاصة بعدما نص على إلزامية تعيينه في شركة المسؤولية المحدودة³.

ونتيجة لذلك، فالأصل أن دراسة هذه الجرح بالاعتماد على مبدأ الشرعية لا يتم إلا في إطار شركة المساهمة، لأن المنهج الذي اتبعه المشرع هو معاقبة مندوب الحسابات عند الإخلال بممارسة مهامه في هذه الشركة، ولا يمكن متابعته عندما يقترف نفس التصرف إذا تم في شركة من شكل آخر.

إلا أنه تتم الإشارة كلما دعت الضرورة إلى تبيان خلو موقف المشرع الجزائري من أي منطوق على اعتبار أنه ربط المتابعة الجزائية لا يتم إلا إذا كان في إطار شركة المساهمة. وبالرغم من ذلك، فيجب أن يتم توحيد تطبيق الأحكام القانونية، بالخصوص الجزائية، لإحاطة مندوب الحسابات بضمانات قانونية باعتبارها هيئة من هيئات الشركات التجارية على اختلاف أشكالها.

وبالرغم من ذلك، فلا مانع من متابعة مندوب الحسابات لاقتراف جرائم منصوص عليها في قانون العقوبات، إذا توفرت أركانها، سواء باعتباره فاعلاً أصلياً أو مشاركاً في ارتكابها. لذا، سيخصص القسم الأول من هذا الباب لتحديد الجرح المرتكبة من قبل مندوب الحسابات عند أدائه مهامه الرقابية، وهي إما الجرح الخاصة بممارسة هذه المهنة، أو جرح أخرى يساهم في ارتكابها هذا المهني. أما القسم الثاني فيتم تحديد أحكام متابعة اقترافه هذه التصرفات.

القسم الأول: الجرح المرتكبة من قبل مندوب الحسابات عند ممارسة مهامه الرقابية على الشركات التجارية

إن مهام مندوب الحسابات محددة قانوناً، ولا تتعلق فقط بمراقبة الوثائق الحسابية والمالية للشركة، بل تمتد إلى مراقبة المعلومات التي تمنحها الهيئات الإدارية لمصلحة المساهمين والمدخرين، وتتم متابعته عند الإخلال بهذه المهام، سواء بفعل أو إهمال. ويفرض

¹ يعنون الفصل الثاني من الباب الثاني من الكتاب الخامس من القانون التجاري الجزائري، وبالخصوص القسم الخامس بـ " المخالفات المتعلقة بمراقبة شركات المساهمة"، لاسيما المادة 829 وما يليها من هذا القانون.

A l'opposé du droit algérien, le droit français a unifié le statut des commissaires aux comptes et l'application des règles pénales s'applique à eux, même en cas de désignation facultative, v. arts. L. 820-1 C. com.fr.et s.

أما بالنسبة لشركة التوصية بالأسهم، فالمادة 715 ثالثاً الفقرة الثالثة منها والتي تحيل إلى تطبيق الأحكام الخاصة بشركة المساهمة، باستثناء المواد من 610 إلى 673 من ذات القانون، وهذه المواد خاصة بإدارة وتسيير شركة المساهمة، إلا أنه، كما سبق بيانه فإن تطبيق الأحكام الجزائية بمجرد هذه الإحالة يكون مخالفاً للمبادئ التي تحكم قانون العقوبات، وحول هذا الموضوع، راجع ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

² الصادر بالأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 السابق ذكره.

³ راجع الدراسة المتعلقة بإلزامية تعيين مندوب الحسابات في الشركات التجارية من هذه الرسالة، وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 06-354 السالف الذكر، لاسيما المادة 4 منه.

المشرع على مندوب الحسابات الوفاء بمهامه في إطار قانوني وتقني منظم ومحدد، وبانتهاكه لهذا الإطار يجد نفسه محلاً للمسائلة الجزائية¹.

وتتعلق هذه الجنح بمهام مندوب الحسابات في شركة المساهمة، لأن المشرع نص على هذه الجنح في القانون التجاري، وبين أن مجال تطبيقها يتحدد بشركات المساهمة. والجنح التي يتابع بها تتمثل إما في نشاط إيجابي يؤدي بالإخلال بواجباته، أو في إهمال للوفاء بها فيقوم بمقتضاه الركن الشرعي لهذه الجنح. ومثلما اتبعه جانب من الفقه² في تقسيم مهام مندوب الحسابات تبعاً لمهامه المتمثلة في مهمة التصريح بالحقيقة ومهمة التكميم، فالجنح هي جنح الإعلام الكاذب و إهمال الإعلام المناسب، كما تشمل الجنح المتعلقة بالإفشاء أي السر المهني أو عدم إفشاء الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية.

الفصل الأول: الجنح الخاصة بمهام مندوب الحسابات في الرقابة المالية والمراجعة الحسابية على الشركات التجارية

إن القاعدة المعتمدة في أصول الأحكام الجزائية أنه لا جريمة من دون سلوك مادي³، وحتى تطبق العقوبات المنصوص عليها لا بد من صدور سلوك يتمثل في نشاط خارجي، لأنه لا عقوبة على مجرد توافر نية آثمة لوحدها، مهما دلت على خطورة صاحبها. ما لم تترفق بسلوك يظهرها للوجود، فتكون صورته إما إيجابية وهو الفعل، أو سلبية كامتناع أو إهمال وفي الحالتين تحقيقاً لعرض إجرامي بارتكاب جريمة محددة الأركان.

وعليه، فتتمثل الجنح التي يفترفها مندوب الحسابات إما في أفعال يخل بها بواجباته المهنية أو إهمال يحد من دور الرقابة وتفعيلها في الشركات المراقبة، والجنح التي يحددها المشرع الجزائري منصوص عليها في القانون التجاري، منذ صدوره أي سنة 1975، ولم يتم تعديلها بالرغم من الحاجة الماسة في ذلك، نظراً للتعديلات اللاحقة به دون تنسيق الأحكام المتعلقة بمندوب الحسابات معها⁴.

ويسهل إحصاء هذه الجنح، إذ تتعلق بجنحة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة عن حالة الشركة، و جنحة تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة عند إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب، ويدخل كذلك ضمن أفعال مندوب الحسابات المعاقب عليها جزائياً إفشاء السر المهني. كما يكون محلاً للمتابعة الجزائية مندوب الحسابات عند إهمال التأشير في تقريره بوجود مساهمات الشركة المراقبة في شركات أخرى مثلما سيأتي، إلى جانب عدم اطلاع وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي اكتشفها، وعليه، فبالاعتماد على طبيعة التصرف في أصلها إما فعل أو إهمال، فإن الفرع الأول سيخصص إلى أفعال مندوب الحسابات المعاقب عليها، أما الفرع الثاني فيتم دراسة إهمالاته المعاقب عليها جزائياً.

¹ N. STOLOWY, *La responsabilité pénale du commissaire aux comptes : réflexion à propos des délits de confirmation d'informations mensongères et de non-révélation des faits délictueux*, Rev. soc. 1998, op. cit., p. 521.

² J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 384, p. 346, et dans le même sens, B. LEY, op. cit., n° 12-02, p. 64 : « le devoir de parler est un devoir de vérité et de révélation et d'autre part le devoir de se taire » ; F. SALOMON, *Les commissaires aux comptes et le droit pénal*, op. cit., n°31, p. 11, et A. SAYAG, *Le commissariat aux comptes, renforcement ou dérive ?*, op. cit., n° 513, p. 451 .

³ ك. السعيد، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات، ط. 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص. 204.

⁴ لقد تم تعديل مبلغ الغرامة المقترنة بالعقوبة فقط، إنما التعديل المقصود وهو أن يمتد أثر هذه الأحكام لكافة الشركات التجارية.

الفرع الأول : أفعال مندوب الحسابات المعاقب عليها

مقارنة مع التشريع الجزائري، فالمشرع الفرنسي يوسع من أفعال مندوب الحسابات المعاقب عليها، وهذا بالنظر إلى التعديلات التي حظي بها¹، إذ وسع من دائرة الجرح المقترفة من قبل مندوب الحسابات أثناء تأدية مهامه، ويعاقب مندوب الحسابات عند قيامه بتمثيل حاملي سندات الاستحقاق التي أصدرتها الشركة². أما باقي التصرفات فيتفقان في تجريمها، والتي يقترفها مندوب الحسابات بفعل نشاط إيجابي في إطار مهامه الرقابية في الشركات التجارية بالإعلام الكاذب³، سواء تقديم أو إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة حول حالة الشركة أو تلك المتعلقة بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب.

المبحث الأول: جنح الإعلام الكاذب المقترفة من قبل مندوب الحسابات

تهدف جنح الإعلام الكاذب إلى متابعة محافظ الحسابات الذي ينتهك الثقة التي وضعت فيه من قبل المساهمين والعمامة من الجمهور⁴، خاصة ما يتعلق بمهمة الإعلام لأنها، تعتبر من أهم المهام المنوط بها⁵، مما ينعكس حتما على ممارسة حقوقهم المالية والمعنوية، نظرا لتقييد حرية التعبير عن إرادتهم جراء سوء الإعلام، وهذا بالكذب حول حالة الشركة⁶. كما أن المشرع الجزائري⁷ على غرار نظيره المشرع الفرنسي، خص الكذب عند عملية إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب بجنحة مستقلة.

إن الهدف من الرقابة هو إعطاء صورة وافية للشركة، والإعلام لضمان ممارسة المدخر والمساهم لحقوقه عن دراية، وليس عن جهل، وتتمثل مهام مندوب الحسابات في الحرص على ذلك، وينبثق مبدأ المساواة بين الشركاء من أحكام الشراكة التي اتفقوا عليها، عند إبدائهم نية الاشتراك في مشروع مالي مشترك، طبقا للمادة 416 من القانون المدني، وتضامنهم لتحقيق مصلحة عليا مشتركة. وعليه، يجب أن يوفر لكل مساهم نفس المعلومات التي تكون لقرينه⁸، سواء كان عضوا في الإدارة أو مجرد مدخر للأموال، وحتى الأجنبي. ولا يتحقق ذلك إلا إذا أسندت هذه المهمة إلى خبير يراعي الجانب التقني ومعايير مهنته في الحرص على احترام المساواة.

¹ خصوصا في سنة 2001، أين وحد النظام القانوني المطبق على محافظي الحسابات.

² ولقد تمت الإشارة إليها ضمن جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية. Art. L. 245-12, 1° C. com.fr.

³ C.A. Paris, 22 février 1988, Bull. CNCC 1988, n° 71, p. 308. Et en ce sens, v. A. TOUFFAIT, A. AUDEREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 510, p. 245 : « il faut que les informations données ou confirmées par le commissaire aux comptes se rattachent à l'exercice de sa mission ».

⁴ Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 406, p. 298.

⁵ تتحدد المهام التي كانت تسند إلى محافظ الحسابات في الأحكام العامة (المادة 28 من القانون رقم 91-08 الملغى)، فقد وسع المشرع منها في إطار الأحكام الراهنة، لاسيما المادة 23 من القانون رقم 10-01.

⁶ المادة 830 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

Art L. 242-20 C. com. fr.

⁷ المادة 825 ق.ت.ج.

⁸ D. SCHIMDT, *Les conflits d'intérêts dans la société anonyme*, op. cit., n° 71, p. 94 : « cette obligation d'information prend sa source non seulement dans les règles régissant la transparence, ... mais encore dans le devoir de loyauté régissant les relations entre les actionnaires. Et l'on sait que ce devoir s'évince du respect de l'intérêt commun édicté par l'article 1833 de Code civil ».

المطلب الأول: الركن المادي لجنح الإعلام الكاذب

إن مهام مندوب الحسابات متنوعة ومتعددة، ومهمة المراقبة والتحقيق في صحة حسابات الشركة لا يكون لها معنى إذا لم تقترن بضرورة الإعلام بنتائج تلك المهام، فبمجرد الانتهاء من دوره التقني الرقابي في حسابات ومالية الشركة، يتوجب عليه إعلام الهيئات الإدارية وأصحاب الأموال، أي الشركاء والمساهمين. كما يفرض عليه إعلام وكيل الجمهورية في حالة الكشف عن وقائع إجرامية.

ومتى كانت مهمة الإعلام تهدف لتدقيق الوضعية المالية والحسابية للشركة، يلزم مندوب الحسابات بالحرص الشديد عند إدلائه بالحالة الايجابية أو السلبية للشركة، وفي حالة إخلاله بالتصريح كذبا عنها، فيكون محل عقوبات جزائية.

ولقد جرم المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي، عموما التصريح الكاذب عن حالة الشركة¹، أي إعطاء معلومات كاذبة حول الوضعية المالية للشركة. وبالمقابل خص الكذب عند إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب بنص جزائي خاص².

ولا تقترف هذه الجنحة عند إعطاء أو تأكيد أو الموافقة على معلومات كاذبة، إلا إذا توافر القصد الجنائي لمندوب الحسابات، فالجنحة الأولى يفترض أن تتضمن الثانية لأنها أعم³. غير أن المشرع خص كل واحدة بنص مستقل، الأمر الذي يبين أن العنصر المعنوي موحد بينهما. أما الركن المادي، فيبقى مشتركا في عناصر مادية متمثلة في تأكيد أو الموافقة أو إعطاء مندوب الحسابات بيانات والتي يشترط فيها أن تكون كاذبة، إلا أنها تتميز عن بعضها البعض في جانب آخر، فإذا كانت الجنحة الأولى تتضمن متابعة الإعلام الكاذب عن الحالة للشركة، فإن الثانية تختص بمعاينة الإعلام الكاذب الموجه إلى الجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب. وعليه، فيتم أولا دراسة العناصر المشتركة لجنح الإعلام الكاذب، ثم تحديد العناصر التي تتميز بها كل جنحة من جنح الإعلام الكاذب عن الأخرى.

أولا: العناصر المادية المشتركة بين جنحة الإعلام الكاذب عن حالة الشركة و جنحة إعطاء معلومات كاذبة حول إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب

يكون كذب مندوب الحسابات معاقبا عليه بتعمده تقديم أو تأكيد المعلومات أو البيانات المتعلقة بحالة الشركة عن قصد سواء للشركاء أو غيرهم⁴، أو تلك المتعلقة بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب، إذ يجب أن تتم هذه التصرفات أثناء ممارسة مهامه في الشركة المراقبة أو بمناسبة⁵.

1- تقديم أو تأكيد على معلومات أو بيانات أو الموافقة عليها

¹ المادة 830 ق.ت.ج. Concernant le droit français, v. art. L. 820-7 C. com. fr.

² المادة 825 ق.ت.ج. Concernant le droit français, v. art. L. 242-20 C. com. fr.

³ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, *Lamy droit pénal des affaires*, op. cit., n°1914, p. 773 et F. SALOMON, op. cit., n° 33, p.11.

⁴ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 682, p. 179, et J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 384, p. 346, et v. note n° 1.

⁵ A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, *Mémento pratique Francis Lefebvre Audit et commissariat aux comptes*, op.cit., n° 13673, p. 280

من بين مهام مندوب الحسابات وظيفية الإعلام¹، وتتجلى هذه المهمة من خلال التقارير التي يعدها نتيجة لوظيفة المراجعة والرقابة التي قام بها في الشركة المراقبة. ومهمته الأساسية هي مراقبة صحة وانتظام حساباتها مالياتها، وليس لهذه المهام معنى ما لم تقترن بضرورة الإعلام. وتنقسم مهام مندوب الحسابات إلى مهام عامة وأخرى خاصة².

تتضمن المهام العامة مراقبة صحة البيانات والمعلومات المقدمة للمساهمين والحسابات السنوية، إذ يقوم مندوب الحسابات بإعداد تقرير للجمعية العامة العادية السنوية يدلي فيه بمدى صحتها وانتظاميتها وتبعاً لذلك يكون تصديقه عليها، سواء التصديق بدون تحفظ أو بتحفظ، كما يمكنه رفض المصادقة على الحسابات السنوية إذا كانت غير صحيحة وغير منتظمة³.

ويتولى مندوب الحسابات مراقبة هذه المهام في إطار واجب الإعلام، ذلك أن للمساهم حق الإشراف والمراقبة على أعمال الهيئات الإدارية التي تتصرف باسم الشركة ولحسابها من خلال الاطلاع على وثائق الشركة المحددة قانوناً⁴ من أجل أن يطمئن المساهم على البيانات والمعلومات المتضمنة في هذه التقارير والوثائق، بالإضافة إلى مختلف تقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ومجلس المراقبة حسب الحالة⁵، فمن أجل إعطاء صورة صادقة ووفية للشركة يعتمد على الإعلام الصادر من قبل مندوب الحسابات⁶.

ولا يختلف الأمر بالنسبة لمراقبة الحسابات السنوية، فإعداد الحسابات والنتائج المالية للشركة يتم من قبل الهيئات داخل الشركة، إذ تلتزم بضبط حساب الاستغلال العام وحساب النتائج وجرّد مختلف الأصول والديون الملاحظة عند تاريخ قفل السنة المالية المنصرمة⁷.

كما لا تقتصر مهمة المراقبة بغرض الإعلام في الشركة المراقبة، بل يتعداها إلى الشركات المرتبطة مع الشركة المراقبة بعلاقات رأس المال⁸، أي تلك في حالة إعداد حسابات مدعمة⁹. لذا، فتمتد المراقبة تبعاً لذلك إلى مجموعة الشركات¹⁰.

أما المهام الخاصة لمندوب الحسابات، وهي التي يحرر بشأنها تقارير خاصة كلما كان على المساهمين في إطار الجمعية العامة اتخاذ قرار ذي أهمية كبيرة متعلق بعملية خاصة، وبالخصوص الجمعيات العامة غير العادية، ومن بينها عمليات الإدماج، والانفصال¹¹ المتعلقة برأس المال¹²، وتحويل الشركة¹. فمهامه العامة والخاصة، وإلى جانب الإمكانيات

¹ المادة 23 وما يليها من القانون رقم 10-01، وبالخصوص المادة 715 مكرر 10 وما يليها ق.ت.ج.

² ف. صالح زراوي، المقال السابق الذكر، ص. 180 ما يليها.

³ المادة 25 البند الأول من القانون رقم 10-01، والمادة 2 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

⁴ المادة 678 ق.ت.ج.، وفي نفس المعنى ع. سبع، المذكرة المذكورة سابقاً، ص. 29 وما يليها.

⁵ المادة 715 مكرر 4 الفقرة 2 وما يليها ق.ت.ج.

⁶ M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., t. 1, n° 326, p. 205.

⁷ المادة 716 ق.ت.ج.

⁸ المادة 729 وما يليها ق.ت.ج. V. art. L. 233-1 C. com. fr.

⁹ المادتين 732 مكرر 3 و 732 مكرر 4 ق.ت.ج.

¹⁰ المادتين 24 من القانون رقم 10-01 و 732 مكرر 2 ق.ت.ج.

¹¹ المادة 744 وما يليها ث.ت.ج.، وبالخصوص المادة 751 من ذات القانون.

¹² المادة 709 وما يليها ق.ت.ج.، ويتعلق الأمر بالعمليات الواردة على رأس المال المتمثلة في استهلاك رأس المال، الزيادة أو التخفيض منه وفي إطار مهام مندوب الحسابات ضمن هذه العمليات، وخصوصاً المواد 711 الفقرة الأولى، 705 و 712 من ذات القانون.

والامتيازات الممنوحة له وسلطته الواسعة في البحث تسمح بضمان استمرارية وظائفه في الشركة المراقبة².

ويستخلص مما سبق، أن مهمة مندوب الحسابات في الإعلام تعتمد على نشاطه الرقابي والمحاسبي، ومختلف الملاحظات الناتجة عن تفحصه للعقود والقرارات والدفاتر الحسابية والموازنات، ومدى توافر واحترام الشروط القانونية لإبرامها ضمن الشركة المراقبة، فلا يمكنها أن تتعلق بشركة أخرى³.

وبذلك، فتقديم مندوب الحسابات لمعلومات يكون من خلال القرارات التي يعدها سواء ضمن المهام العامة أو الخاصة التي تولها، فتكون المعلومات والبيانات التي قدمها مكتوبة ضمن القرارات التي يعدها ويوقعها، وعليه تكون هذه المعلومات ناتجة عن نشاطه الذي قام به ويكون هو مصدر هذه البيانات والمعلومات بطريقة أولية.

كما يمكنه تأكيد والموافقة على معلومات ويكون في صورة التقارير التي يفحصها، خاصة عند إشهاده عن أن العمليات التي تقوم بها الشركة أو الحسابات السنوية مطابقة تماما لنتائج العمليات، وتأكيد الوضعية المالية التي لاحظتها الهيئات الإدارية للشركة، فمهمته هنا لم تتمثل في إعداد التقارير، بل التحقيق في تلك التقارير التي تم إعدادها مسبقا، وجاء بفضل مهامه التقنية وسلطته الرقابية ليؤكدها.

وما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الجزائري يبين بأن جنحة إعطاء معلومات كاذبة تقترب بركن مادي وهو السلوك المتمثل في "إعطاء أو تأكيد المعلومات أو البيانات الكاذبة" المنصوص عليها في المادة 830 من القانون التجاري، أما بالنسبة لجنحة إعطاء معلومات كاذبة في حالة إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب، فركنها المادي ينشأ عند "منح أو الموافقة على المعلومات والبيانات تلك"، وهذا خلافا لترجمة النصين، إذ اعتمدت نفس المصطلحات⁴. أما المشرع الفرنسي فقد خص الجنحتين بنفس المصطلحات⁵، وهذا لا يؤثر طالما أنها مصطلحات

¹ المادة 715 مكرر 15 ق.ت.ج. ، وبالخصوص المادة 715 مكرر 16 منه.

² ف. زراوي صالح ، المقال السابق الذكر، ص. 184.

En ce sens, v. M. SALAH, *Pour une perfectibilité du fonctionnement des sociétés commerciales*, op. cit., p. 161. Et pour la doctrine française, H. LAUNAI, Y. DE LA VILLEGUERIN et L. ACCARIAS, *Droit pénal financier*, op. cit., n° 372, p. 313.

³ J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 132, p. 46 : « l'information mensongère reprochée peut ressortir indifféremment d'un document « officiel », tel un rapport ou une notice de présentation d'une émission ou de propos tenus ou qui aurait dû l'être (abstention fautive), notamment lors d'une assemblée générale » et Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1916, p. 774.

⁴ V. les termes des arts. 825 et 830 C.com. alg. Il est utilisé les termes « donné ou confirmé », ce qui n'est pas le cas en langue arabe.

⁵ V. arts. L. 820-7 et L. 242-20 C. com.fr. : « donner et confirmer ». Et à titre de comparaison ce sont les mêmes termes que ceux utilisés en droit algérien (dans sa traduction en français).

مترادفة. غير أن جانبا من الفقه الفرنسي يرى بأنه يكفي أن تكون المعلومات غير صحيحة دون حاجة إلى أن تبلغ درجة الكذب¹.

وسبقت الإشارة إلى جنحة إعطاء معلومات كاذبة تتعلق بحالة الشركة هي جنحة عامة، أما جنحة منح أو الموافقة على المعلومات أو البيانات المتعلقة بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب، فإطارها لا يتعدى البيانات والمعلومات الخاصة بهذا الحق، إذ يسهر مندوب الحسابات على ضمان احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، خاصة ممارسة حق الأفضلية في الاكتتاب². ويكون هذا الحق مجل إلغاء طبقا لشروط محددة، يجب على الشركة احترامها بمناسبة زيادة رأس مال الشركة، وفي هذه العملية يختلف دور مندوب الحسابات، فإذا قررت الجمعية العامة غير العادية زيادة رأسمال الشركة، فمندوب الحسابات يمنح رأيه حول اقتراح هذا الإلغاء بناء على معلومات حسابية ومبالغ مالية تكون سابقة لقرار الجمعية، متضمنة في قراره الذي يوجهه لها، وعندها يتحقق منح معلومات غير صحيحة. كما تقوم الهيئات الإدارية بإعداد تقارير لتعرضها على المساهمين، لتمكينهم من اتخاذ القرار عند انعقاد الجمعية العامة للتصويت. ولا يتأتى ذلك إلا إذا كان للمساهمين المعلومات الكافية لتسمح لهم من إدراك وضعيتهم ومراكزهم اتجاه الشركة. وتكمن مهمته في التحقق من صحة وصدق المعلومات والمصادقة عليها، وبذلك يكون قد منح رأيه في تلك العملية بناء على المعطيات والمعلومات السابقة.

وقد يكون مصدر المعلومات الكاذبة الهيئات الإدارية وليس لمندوب الحسابات عندها إلا تأكيدها أو الموافقة عليها، أما إذا كان قد أبدى رأيا خاصا به، وبين ذلك في تقاريره، ففي هذه الحالة يكون قد منح البيانات أو أعطاها لغيره لأنه صرح بها.

لذا، فإن استعمال المشرع مصطلحات مختلفة بين الجنحتين، لا تؤثر على هذه المفاهيم لأنها مترادفة بالنظر إلى المهام الممنوحة لمندوب الحسابات في هذه الوضعيات، ومنح أو إعطاء معلومات من شأنها أن تؤدي نفس المعنى وهو الأمر بالنسبة لتأكيد والموافقة على البيانات التي قدمت له، وما تجدر الإشارة إليه أنه ليس من مهام مندوب الحسابات مبدئيا تقدير مدى ملائمة العملية، وإنما يقتصر على مراقبة العملية ومطابقتها للأحكام القانونية، وتناسقها التقني.

كما أن المشرع الجزائري استعمل عبارة "بيانات غير صحيحة" في تعريف جنحة التصريح الكاذب المتعلقة بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب³. وخلافا لذلك، يعرف جنحة تأكيد أو إعطاء معلومات عن حالة الشركة تكون كاذبة⁴، وهو ما نجده في الترجمة إلى اللغة الفرنسية⁵ وهو ذات الموقف لدى المشرع الفرنسي⁶. وفي هذا الصدد يرى جانب من الفقه الفرنسي أن أثر العبارتين مختلف ومرجعه أن الكذب يفترض تغيير فادح للواقع، والتصريح هنا يكون مخالفا

¹ Y. GUYON et G. COQUERAEU, op. cit., n° 407, p. 299 : « les conditions de l'incrimination sont plus larges puisqu'il suffit que l'indication soit inexacte sans avoir besoin d'être mensongère ».

² المادة 694 ق.ت.ج.

³ المادة 825 ق.ت.ج.: "منحوا عمدا أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة...".

⁴ المادة 830 ق.ت.ج.: "... يتعمد إعطاء بيانات كاذبة...".

⁵ Art. 825 C. com. alg. : « ...donné ou confirmé les indications inexactes ... », et comparer avec l'art. 830 du même Code : « ... donné ou confirmé les informations mensongères... ».

⁶ V. arts. L. 820-7 et L. 242-20 C. com. fr.

للحقيقة¹. أما بالرجوع إلى المعنى اللغوي للكذب يقصد به تغيير الحقيقة، وإعطاء معلومات غير صحيحة ليس إلا بغرض إخفاء الحقيقة والتصريح بما ليس واقعياً². كما أنه من المستحيل إعطاء بيان دقيق للحسابات، ومن الحق أنه لا يمكن لمدوب الحسابات إلا تقويم صحة وانتظام المعلومات الحسابية والمالية الممنوحة للمساهمين، خاصة متى تعلق الأمر بتقويم بعض العناصر في المخازن أو بعض العمليات السارية. ومن ثم، فلا مجال للفرقة بين العبارتين واللجوء تلقائياً إلى الرغبة في إيقاع العقاب لأنه للقاضي تحديد مدى الوقوع في الكذب المقيم للجنة³.

ويضم فريق آخر من الفقه الفرنسي، إلى جانب كذب المعلومات أو عدم صحة البيانات حالة إخفائها⁴، أو الامتناع عن تقديمها⁵. لذا، وجب التساؤل عن شكل الجنة هل تقوم فقط بالسلوك المادي أو الإيجابي، أو أنه يمكنها أن تقترب بفعل الحالة السلبية، أي الامتناع.

ترتكب جنح الإعلام الكاذب بفعل نشاط إيجابي يقوم به مندوب الحسابات عند تقديمه أو تأكيده للبيانات أو المعلومات كذباً⁶. وبالمقابل إذا لم يصدر منه أي تصرف، فلا يمكن مبدئياً متابعته على أساسها. غير أنه بالنظر إلى بعض الظروف الواقعية والملابسات التي يكون خطط لها، فقد تؤدي إلى تأكيد صدق المعلومات متى قابلها سكوت مندوب الحسابات⁷، فتؤخذ على أنها صادقة، لأنه من واجبه في حالة ملاحظته مخالفات أو أخطاء أن يعلم بذلك⁸. وبمخالفته هذا الالتزام قد أثر في تأكيد هذه المعلومات لدى المساهمين أو الغير. والفقه الفرنسي في هذا المجال لم يتحد على رأي واحد. ففريق ذهب إلى اعتماد أن الجنة لا تقوم إلا بالنشاط الإيجابي، فلا بد من صدور تصرف مؤكد أو تصريح لا يدع مجالاً للشك في موقف مندوب الحسابات للتمكن من متابعته⁹.

¹ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 85, p. 20, v. Crim., 2 avril 1990, préc., et spécialement, p. 493, note E. Du Pontavice : « on doit distinguer une information inexacte d'une information mensongère ... le mot mensonge est lui-même défini... discours contraire à la vérité tenu avec dessein de tromper ... or, une information inexacte , c'est une information qui n'a pas été donnée dans le dessein de tromper ».

² ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحضرات السابق ذكرها.

³ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 384, p. 348 : « ... c'est aux juges à faire la part de l'exagération tolérée et du mensonge interdit... ».

⁴ Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 406, p. 298 : « ... l'information doit être mensongère ce qui suppose l'inexactitude, mais encore la dissimulation... ».

⁵ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 384, p. 347, et en ce sens, D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes*, op. cit., n° 698, p. 89.

⁶ B. LEY, op. cit., n° 121, p. 67, et Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1916, p. 774.

⁷ Crim., 2 février 2000, Dr. soc. 2000, p. 242, note M. Boisard : « en effet, il s'avère que les éléments constitutifs du délit d'informations mensongères... manquent de précision. Il a été avancé, notamment, que le silence « éloquent », l'abstention, ou le défaut d'information serait susceptible d'équivaloir parfois à une information visée par cet article (art. 457 de la loi du 24 juillet 1966 devenu art. L. 820-7 C. com. fr.) ».

⁸ H. LAUNAI, Y. DE VILLEGUERIN et L. ACCARIAS, *Droit pénal financier*, op. cit., n° 296, p. 242 et R. SALOMON, note sous Crim., 17 mai 2006, Dr. soc. 2006, p. 29.

⁹ P. CONSTANTIN, op.cit., n° 843 , p. 483.

ولكن جانب كبير من الاجتهاد الفرنسي¹ يرى بأنه من الضروري الاعتماد على الظروف المرافقة للمعلومات والبيانات وسلوك مندوب الحسابات، فقد يكون مرتكبا للجنحة، وهو الموقف الذي اعتمده القضاء الفرنسي²، فبالنسبة لمندوب الحسابات الذي امتنع من إعلام مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين³ بعدم صحة المعلومات التي لاحظها، يكون بذلك قد أخفى الجرح المقترفة من قبل رئيس الشركة، وهذا بالنظر للثقة الموضوعية فيه للإعلام.

يعد هذا الموقف الأخير متوافقا مع متطلبات مهنة مندوب الحسابات ومعاييرها، لأن السكوت في هذه الحالة لا يعتبر عدما، بل الأصل في ذلك هو قيامه بنشاط إيجابي لإعطاء الصورة الصحيحة للشركة، وبامتناعه بالرغم من علمه بتلك البيانات الكاذبة يكون قد أكدها ضمنيا، ويدفع عنه المتابعة بالإشارة صراحة إلى عدم صحتها. وسواء تعلق الأمر بتأكيد أو منح أو الموافقة أو إعطاء معلومات، لا بد من أن تكون هذه المعلومات كاذبة.

ولقد ثبت أن مندوب الحسابات الذي لا يقوم بإعلام الجمعية العامة عند انعقادها، بأنها ليست نظامية وليست صحيحة وتمت مخالفة أحكام ذلك، يكون بتصرفه هذا قدم معلومات كاذبة⁴. كما أنه تمت إدانة مندوب الحسابات الذي لم يعلم مجلس الإدارة والجمعية العامة بالتصرفات اللاشرعية لرئيس الشركة⁵، لأن السكوت هو سبيل آخر للتعبير عن الإرادة والكذب⁶، والتي يمكن أن تكون آثمة تتحقق بتوافرها للجنحة، خاصة إذا افتقرت نتيجة تصرفات مقترفة من قبل مدير الشركة⁷.

والملاحظ أن موقف مندوب الحسابات يكون حساسا، بحيث أنه يمتنع في بعض الأحيان عن إبداء أي رأي أو موقف بداعي مراعاة السر المهني، غير أنه يجب على قضاة الموضوع

¹ A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op.cit., n° 510, p. 354, J. LARGUIER et P. CONTE, op. cit., n° 384, p. 347; J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1059, p. 843 : « ... le fait de ne rien objecter à un bilan inexact constitue la confirmation d'une telle information. A fortiori, en va-t-il de même si le bilan a été certifié par le commissaire aux comptes... », et J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op cit., n° 1239, p. 546 : « ... la responsabilité pénale des commissaires aux comptes découle de leur connaissance d'inexactitudes,...ou de risques anormaux courus par la société qu'ils ont intentionnellement cachés aux actionnaires ...».

² Crim., 18 juin 1990, Rev. soc. 1990, p. 637 : « ... la loi impose aux commissaires aux comptes de signaler, à la prochaine assemblée générale les irrégularités et les inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission... » et C.A. Douai, 8 juin 1977, Bull. CNCC 1977, n° 27, p. 357.

³ يجب على مندوب الحسابات أن يعلم المسيرين والجمعية العامة بكل نقص يكتشفه أو اطلع عليه، المادة 23 من القانون رقم 01-10 (وهو ما كانت تتضمنه المادة 28 من القانون رقم 08-91) والمادة 715 مكرر 13 ق.ت.ج.

⁴ T.G.I. Valenciennes, 28 janvier 1977, Bull. CNCC 1977, n° 27, p. 354 : « le commissaire aux comptes ne peut invoquer le caractère autoritaire du PDG pour se justifier de ne pas avoir signaler l'irrégularité de l'assemblée générale ».

⁵ Crim., 18 juin 1990, préc., et CA DOUAI, 8 juin 1977, préc.

⁶ N. STOLOWY, op. cit., p. 525 : « le silence peut également être considéré comme une forme de mensonge dès lors qu'il est éloquent ».

⁷ F. SALOMON, op. cit., n° 36, p. 11.

التقيد بالحدود الفاصلة بين هذه الجنح، مع الأخذ في الحسبان دوماً أن الأمر يتعلق بمهني يتحكم من جهة في موافقه، ومن جهة أخرى يدرك تماماً دوره ومتى يفرض عليه تأديته.

وتدخل ضمن الحالات التي يجب العقاب عليها، إعطاء معلومات كاذبة إلى أشخاص أخرى، مثل دائني الشركة أو البنك أو لجنة مراقبة عمليات البورصة والعمليات المصرفية¹ هي الأخرى لأنه مصدر للمعلومات التي يتلقونها، لاسيما وأن هذه الأخيرة يمكنها² طلب معلومات من أي شخص في الشركات قصد حصولها على المعلومات الضرورية لعملها³.

ويستخلص مما سبق أن إعطاء أو منح المعلومات الكاذبة يكون مصدرها مندوب الحسابات. أما حالة التأكيد الكاذب فينصب على المعلومات التي تلقاها أو ما اطلع عليه من الوثائق والبيانات المدرجة في مستندات الشركة المراقبة⁴.

2- يجب أن تكون البيانات أو المعلومات كاذبة

حتى تكون الجنح مرتكبة يجب أن تكون البيانات كاذبة، وبمقارنة ركن الشرعية المجرم لكلتا الجنحتين، فالمشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي يفرض تارة أن تكون البيانات غير صحيحة⁵، وتارة أخرى كاذبة⁶، والكذب يقصد به كل تصريح مخالف للحقيقة⁷، أو بيان أو معلومات غير صحيحة. فإذا كان الكذب لوحده أصلاً لا يشكل جريمة⁸، فإن صدوره من قبل مندوب الحسابات باعتباره مهنياً ومحترفاً في إطار مهامه بقصد تضليل غيره فيكون مكوناً لجريمة⁹.

وعليه، فافتراق مندوب الحسابات لهذه الجنح لا يمكن تصوره إلا في إطار ممارسة مهامه الرقابية في الشركة التجارية، والمشرع الجزائري يقصر مجال تطبيقها ضمن شركات المساهمة، دون باقي الشركات التجارية، وهو أمر غير منطقي، إذ يعتبر تعيينه إلزامياً في

¹ B. LEY, op.cit., n° 121-17, p. 68. Et en ce sens, Com., 11 juillet 2006, Bull. Joly. soc. 2006, actualité droit boursier, n° 102, p. 447.

² المادة 38 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 ماي 1993 المتعلق ببورصة القيم المنقولة، ج.ر. بتاريخ 23 ماي 1993، عدد 34، ص. 4 (المعدل والمتمم، بالقانون 03-04 المؤرخ في 17 فبراير 2003، ج.ر. 19 فبراير 2003، عدد 11، ص. 20.

³ M.-A. LAFORTUNE, *Les obligations du commissaire aux comptes pour la continuité d'exploitation, la protection et la sécurité des activités financières et boursières*, in Méla. *Nouvelles Régulations Économiques*, M. DOMINGO (sous la direction de), Economica, 2002. p. 124.

⁴ A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 13670, p. 280.

⁵ المادة 825 ق.ت.ج. Art. L. 242-20 C. com. fr. « ...indications inexactes ... » .

⁶ المادة 830 ق.ت.ج. Art. L. 820-7 C. com. fr. « ...informations mensongères... » .

⁷ H. LAUNAI, Y. DE LA VILLEGUERIN et L. ACCARIAS, op. cit., n° 377, p. 314 : « il faut une affirmation nettement contraire à la vérité ».

⁸ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للإعمال، المحاضرات السابق الإشارة إليها.

⁹ A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 13680, p.280 : « l'information donnée ou confirmée doit être mensongère, ce qui suppose que celle-ci est non seulement inexacte mais trompeuse... il convient donc de ne pas confondre l'information mensongère avec l'information erronée qui résulte d'une erreur d'interprétation, et non pas d'une volonté de tromper»; dans le même sens, v. W. JEANDIDIER, *Droit pénal des affaires*, op. cit., n° 284, p. 388.

بعض الشركات بل ولا مانع من تعيينه فيها اختياريًا، غير أن هذه الشركات ليست محمية من مواجهة الخطورة التي يتمكن أن يعرضها إليها مندوب الحسابات عند اقتراف هذه الجرح، وبالمقابل فلا يمكنه الدفاع عن نفسه بدعوى أنه لم يتحصل على المعلومات الكافية لرفضه القيام بمهامه، أو لم يتمكن من ذلك¹.

وسبقت الإشارة إلى أن مندوب الحسابات يمكنه الاستعانة بمستخدمين، وتحت مسؤوليته، فلا يمكنه التحلل من تلك المسؤولية إذا منح لهؤلاء تفويض ويعتمد دون أي قيد على نتيجة نشاطهم، بل يكون هو الأثم².

وكما سبق القول، فتتمثل مهام محافظ الحسابات في مهام عامة تتعلق بمراقبة صحة البيانات والمعلومات المقدمة للمساهمين والحسابات السنوية، وتتوج هذه المهام بتقرير يوجهه إلى الجمعية العامة العادية السنوية يثبت فيه مدى صحتها وانتظامها بوسيلة التصديق عليها، وهو ما يطلق عليه بمهمة الإعلام³ وتمتد هذه المهام حتى في إطار مجموعة الشركات.

ينتج عن مهمة التحقيق والمراقبة إعداد مندوب الحسابات تقرير يتضمن التصديق دون تحفظ أو بتحفظ على انتظامية الحسابات وصحتها، كما يمكنه عند الاقتضاء رفض التصديق، وبيِّن في كل الأحوال أسباب التحفظ أو رفض التصديق⁴.

ويقصد بالتصديق التصريح بالشيء المؤكد، الذي يهدف إلى الإقناع، ويتمثل في الرأي الذي يصدره المراقب الشرعي بطريقة واضحة ودقيقة حول مختلف المعلومات المتضمنة في مختلف الوثائق والتقارير التي يراقبها ويثبت في مدى مطابقتها للحقيقة، بحيث لا تتضمن تلك المعلومات المقدمة لأصحابها بيانات غير طبيعية وغير صحيحة⁵. وتكون هذه المعلومات الكاذبة صادرة سواء عن مندوب الحسابات، أو قام بتأكيد البيانات المقدمة من قبل مديري الشركة، ففي الحالة الأخيرة، يتمثل دوره في إضافة عنصر الثقة المرتبط به لأنه ملزم بإعطاء صورة وافية وصادقة عن حالة الشركة، ويشترط جانب من الفقه في هذه البيانات والمعلومات أن تكون دقيقة ومحددة⁶، مما يجعله مسؤولاً عن ذلك اتجاه الشركة والمساهمين وحتى الغير، لأن التصديق الصادر من قبله يمنح للحسابات قوة كبيرة.

ولا يسوغ لمندوب الحسابات التصديق إلا إذا سخر حرصه الضروري والكافي عند المراقبة والتحقيق في الحسابات السنوية وأنه تم إعدادها طبقاً للأحكام السارية المفعول المتعلقة

¹ E. Du Pontavice, note sous, Crim., 8 avril 1991, Bull. CNCC 1991, pp. 365 et 366, et in J.C.P. éd. G. 1991, IV, p. 282.

² T.G.I. Paris, 10 janvier 1980, Bull. CNCC 1980, n° 37, p. 51.

³ D. LANGE, *Commissaires aux comptes : missions*, Juriscl. Soc., fasc. 134-20, 2000, p. 7, v. aussi Y. GUYON, op. cit., n° 380, p. 400.

⁴ المادة 25 من القانون رقم 10-01 (وهو نفس موقف المشرع قبل التعديل، بالمادة الفقرة الأخيرة من 29 من القانون رقم 91-08 الملغى).

⁵ Th. GRANIER, *Le rôle des commissaires aux comptes*, Rev. soc. 2004, III, n° 8, p. 559 : « la certification correspond à une opinion du contrôleur légal formulée de manière claire et précise sur les informations contenues dans les rapports en question. Elle (l'information contrôlée) ... ne doit pas comporter d'anomalies significatives ».

⁶ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 688, p. 180 et J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 384, p. 347.

بمحاسبة الشركات، بالإضافة إلى توفر المعلومات والبيانات اللازمة المقدمة له من قبل الشركة أو التي يطلبها.

وعليه، فعملية التصديق تتم إما بتحفظ أو دون تحفظ، فالحالة الأولى تتحقق عندما يتبين لمدنوب الحسابات بعد مختلف التدقيقات التي قام بها في إطار مهامه عن نتائج الشركة المالية والحسابية للسنة المنصرمة بالإضافة إلى الوضعية المالية لذمة الشركة للسنة الجارية، ويشمل التصديق نتيجة لذلك الميزانية، حساب الجرد والنتائج¹. ويجب أن يتم زيادة على ذلك إثبات تصديقه بإدراج عبارة تدل على ذلك مثل "أصادق" أو أي عبارة تصلح لتدل على ذلك، كتحريره ضمن تقريره عبارة "نظرا للاجتهادات ووفقا للتوصيات التي قمت بتطبيقها، بإمكانني الإشهاد بأن الحسابات السنوية التي تظهر في الوثائق الحسابية المعنية، والمتضمنة في هذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيه لنتيجة عمليات النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية لممتلكات الشركة المراقبة"² مع توقيعه³.

ومن ثم، فيكون محل متابعة جزائية مدنوب الحسابات الذي يعطي معلومات كاذبة، بالرغم من علمه بعدم صحتها، ويصادق على الحسابات السنوية دون تحفظ، أو كانت التحفظات التي أباها ضمن تقريره غير كافية، بحيث لا تلعب دورا مجديا بالنظر الى المعلومات الناقصة والتي تخفي الوضع الحقيقي للشركة المراقبة، لأن هذه الجنحة تهدف الى متابعة انتهاك مدنوب الحسابات لدوره الرقابي في الشركات⁴.

وامتدادا لمهام مدنوب الحسابات، فيجب عليه أن يقوم بالإشهاد بمدى صحة الحسابات المدعومة وانتظامها لإعطاء صورة وفيه وواضحة للحالة المالية ونتائج مجموعة الشركات. والشهادة التي يبديها مدنوب الحسابات يمكن أن تقتزن بتحفظ، أي أن التصديق ليس مطلقا، إن لاحظ وجود بعض الأخطاء، وعدم الانتظام في الحسابات. غير أن هذه الوضعية هي حالة بينية لا ترقى إلى درجة التصديق الكلي، كما أنها لا تصل إلى الخطورة إلى رفض التصديق، ويرى جانب من الفقه الفرنسي أنه مجبر على التحفظ إذا تبين له عدم حرصه اللازم واستعماله للإمكانات لتحقيق مهامه بما يتوافق والقواعد المهنية⁵.

¹ المادتين 23 و 24 من القانون رقم 10-01 (وهو نفس الموقف السابق بالمادة 28 في فقرة الأولى والمادة 29 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 91 - 08 الملغى)، وبالنسبة لشركة المساهمة المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج.

À titre de comparaison, v. art. L. 232-1 C. com. fr.

² طبقا للاجتهادات المهنية الدنيا السالف ذكرها، ص. 84: نموذج التقرير العام لمحافظ الحسابات المتضمن لشهادة بدون تحفظ". أما حاليا، فلا شك بأن نماذج التقارير أو على الأقل العناصر المرجعية لمهنته والتي يتم إيرادها فيها، تكون ضمن دفتر الشروط للإقبال على مهنته، وذلك بمقتضى المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، والمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

³ يوقع مدنوب الحسابات باسمه الشخصي، بالمادة 22 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلا، وهو ما تؤكد الأحكام التنظيمية، فإذا كان مدنوب الحسابات شخصا طبيعيا، يوقع ويؤرخ قراراته ويضع ختمه، طبقا للمادة 3 الفقرة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202. أما بالنسبة للشخص المعنوي فيتم التوقيع عليه من قبل ممثلها أصلا أو من قبل مسيرها الذين ساهموا في إعداد هذه التقارير.

⁴ M. PATIN, P. CAUJOLLE, M. AYDALOT et J.-M. ROBERT, *Droit pénal général et législation pénale appliquée aux affaires*, op. cit., p. 324.

⁵ D. LANGE, op. cit., n° 58, p. 12, et Y. CHAPUT, *Le commissaire aux comptes, partenaire de l'entreprise*, Presses de sciences Po, Creda, 2001, p. 34 : « les réserves s'imposent à lui (le commissaire aux comptes) lorsqu'il a décelé des erreurs ou des irrégularités dans les comptes ou qu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les diligences qu'il avait estimées nécessaires ».

ويتضح ذلك من خلال تصرف مندوب الحسابات عند تأكيده لوثيقة الميزانية للشركة مع علمه أنها تتضمن بيانات غير صحيحة واعتمدت من قبل المساهمين وتمت مداولاتهم على أساسها¹، أو بفعل مصادقته على الحسابات السنوية بدون تحفظ مع أنه لاحظ أن دفتر الجرد لم يكن منتظما، وتنقصه العديد من المعلومات التي تسمح له بالإشهاد عن صحتها وصدقها².

وتبقى مهام مندوب الحسابات المتعلقة بالإعلام عرضة للانتهاك من قبله، حتى عندما يعلم وكيل الجمهورية، لأنه من بين المستقبلين للمعلومات التي يصدرها³، فقد تتضمن منح أو تأكيد لمعلومات أو بيانات يعلم مندوب الحسابات بأنها ليست صحيحة، وينقلها إلى وكيل الجمهورية. ومن ثم، فيكفي أن يخلف المشرع التزاما في ذمة مندوب الحسابات بالإعلام، لتجد الجنحة مجالا للتطبيق، عندما ينتهك مهامه في الإعلام، إذ أن أهم عنصر يعتمد في ذلك إذا كانت الحالة المالية والحسابية للشركة وفيه وصادقة وتعكس حقيقة وضعها. لذا، يشترط أن تكون المعلومات أو البيانات دقيقة، فلا تقوم مسؤوليته الجزائية إذا كانت المعلومات مبهمة ولا تخلق الاعتقاد الخاطئ في ذهن متلقيها⁴.

ولقد بين المشرع في النظام المحاسبي المالي الساري المفعول⁵، على أن المحاسبة المالية، يجب أن تعرض صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان الذي يعد هذه الحسابات⁶، كما يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية⁷، لأن تعكس هذه الحسابات الوضعية الحقيقية للكيان، أي الشركة التجارية⁸، وتبين مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن تعاملاتها وأثارها على نشاطها⁹.

¹ Crim., 12 janvier 1981, préc., p. 612.

² Crim., 8 avril 1991, J.C.P. éd. G. 1991, IV, p. 282.

³ J. MESTRE, D. VELARDOCCIAO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, *Lamy Sociétés commerciales*, op. cit., n° 1239, p. 454, et W. JEANDIDIER, op. cit., n° 284, p. 288. V. aussi la position actuelle de la jurisprudence, Crim., 2 février 2000, préc. Et contra, A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 13673, p. 280 : « il peut viser l'information donnée aux actionnaires, ou à l'extérieur, mais non, par exemple, l'information donnée au Parquet (CA Paris 22 février 1988, préc.) ».

⁴ Y. GUYON et G. COUREAU, *Le commissariat aux comptes, aspects juridique et technique*, op. cit., n° 406, p. 165 et F. SALOMON, op. cit., n° 38, p. 12.

⁵ القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي الساري المفعول، والذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من أول يناير 2009 بالمادة 41 منه، المذكور سابقا.

⁶ المادة 3 من القانون رقم 07-11 المذكور أعلاه.

⁷ المادة 7 من القانون رقم 07-11 المذكور أعلاه.

⁸ المادة 14 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 07-11 المذكور أعلاه.

⁹ المادة 26 من القانون رقم 07-11 المذكور أعلاه.

ويرى جانب من الفقه الجزائري¹ أن الحسابات السنوية تعتمد على مبادئ، فيجب أن تكون صحيحة وصادقة ووفية. هذا ويفرض المشرع على مندوب الحسابات في إطار الأحكام العامة² زيادة للأحكام الخاصة بشركة المساهمة³، التحقق من مدى توافر الحسابات السنوية لهذه الشركة واستجابتها لتلك القواعد المحاسبية، ليتمكن من الإشهاد بذلك.

ويقصد بانتظام الحسابات استجابة المحاسبة المالية التي تمسكها الشركة إلى الأحكام التنظيمية السارية المفعول خصوصا تلك المتعلقة بالمحاسبة⁴، أي أن إعداد هذه الحسابات يجب أن يتم وفقا لما هو محدد قانونا. ويسهر مديرو الشركات، وتحت مسؤوليتهم⁵، على إعداد الوثائق المحاسبية⁶، ومندوب الحسابات الذي يصادق بانتظام الحسابات وصحتها مع علمه بأنها ليست كذلك، فيكون عرضة للعقوبة الجزائية، خاصة وأن لديه وسيلة المصادقة بالتحفظ أو رفض المصادقة عليها للتعبير عن مدى انتظاميتها، حتى يؤدي وظيفته على تمام وجهها.

ويوسع جانب من الفقه الفرنسي المقصود من الانتظام على أنه مطابقة للأحكام التشريعية والتنظيمية، إلى جانب ذلك مختلف الاجتهادات القضائية، والمتطلبات المهنية لمندوبية الحسابات التي يعهد لها تحديد الطابع المهني والتقني لمختلف الأسس الفقهية التي تحكم المهنة⁷.

كما يفرض أن تكون الحسابات صحيحة، وذلك بعرض صادق للحسابات ووفى تسمح بالحصول وتقديم معلومات موثوق منها، لتعكس الوضعية الحقيقية للشركة⁸، وقد بين المشرع واجب صحة المحاسبة منذ المخطط الوطني للمحاسبة، كما تمت الإشارة إلى صحة الحسابات في القانون التجاري⁹. ولا يقصد بصحة الحسابات أن تعكس الوضعية المادية من حيث الكم والقيمة على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية¹⁰، بل يجب عدم إغفال أي عنصر من

¹ M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 165, p. 115, cet auteur porte une appréciation critique en droit algérien applicable au documents comptables, et sur les principes comptables que doivent respecter les comptes sociaux ; ces principes sont la régularité, la sincérité et la fidélité, une modification législative s'en suit par l'adoption du nouveau plan comptable et financier, par la loi n° 07-11 préc.

في نفس المعنى، ف. زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري، المرجع السالف الذكر، وبالخصوص الدراسة المتعلقة بالوثائق المحاسبية التي تمسكها الشركة وتنظيمها، رقم 294، ص. 484.

² المادة 25 من القانون رقم 10-01.

³ المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج.، ونفس الأحكام قابلة للتطبيق على شركة التوصية بالأسهم بالإحالة إلى أحكام شركة المساهمة، وأنظر المادة 715 ثالثا من نفس القانون.

⁴ M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 166, p. 116: « contrôler la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur, ..., définition plus explicite de "la conformité aux lois en général et aux règles de la comptabilité en particulier" ».

⁵ المادة 27 من القانون رقم 07-11 السالف الذكر.

⁶ الفصل الثالث من القانون رقم 07-11 لاسيما المادة 10 منه وما يليها.

⁷ R. DORAT DES MONTS, *L'exercice du commissaire aux comptes dans le cadre de la nouvelle législation sur les sociétés commerciales*, J.C.P. éd. C.I. 1970, n° 5, p. 174.

⁸ المادة 14 الفقرة 2 من القانون رقم 07-11 المذكور أعلاه.

⁹ المادة 718 ق.ت.ج.

¹⁰ الفقرة الأولى من المادة 14 من القانون رقم 07-11 المذكور أعلاه.

عناصر المحاسبة¹، وتقديم المحاسبة بطريقة واضحة وشفافة². وبالضرورة يتضمن عملية تقدير مدى صحة الوثائق المالية والمحاسبية وحالة الشركة جانبا موضوعيا، وأخرا شخصيا، فالأول يتمثل في تطبيق مبادئ حسابية واحصائية ذات طبيعة تقنية، أما الثاني، فيعتمد على مبدأ أب العائلة الحريص على تحقيق مهمته في إعطاء قدر كبير من الصحة بالاعتماد على أصول غير حسابية بحتة، في إطار حسن نيته³ وخبرته.

ويجب أن تعطي حسابات الشركة صورة وفيه عن حالة الشركة من خلال ما يسميها المشرع بالكشوف المالية، إذ تتضمن الوثائق المحددة ضمن النظام المحاسبي المالي، وهي الميزانية، حساب النتائج، والذي كان يدعى سابقا بحساب الأرباح والخسائر⁴، جدول السيولة و جدول تغيير الأموال الخاصة. وتلحق هذه الوثائق بملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج⁵. كما يفرض المشرع أن توفر هذه الكشوف معلومات من جهة كافية ووفية للوضعية المالية للشركة⁶، بحيث تعكس مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الشركة ونتائجها على حالة الشركة، بالإضافة إلى ضرورة سرد وصفي وعددي لهذه المعلومات من خلال الملحق للكشوف المالية⁷، هذا إلى جانب إشارة جوهرية لنتائج الكشوف المالية للسنة السابقة⁸، والتي تسمح بمقارنة مع السنة المالية لهذه الكشوف⁹، وهو ما يسمح له بالاستجابة بالمعايير المهنية لمهامه الرقابية في الشركة¹⁰، والتي يعتمد عليها في إعداد تقريره السنوي.

إلا أنه بالنسبة للقرار حول المعد من قبل الهيئات الإدارية، فلا يلزم مندوب الحسابات، في فرنسا، مراقبة إلا صحة المعلومات ذات الطابع المحاسبي أو المالي ومدى تطابقها للحقيقة، ويخرج مبدئيا عن مهامه مراقبة المعلومات ذات الطابع الاجتماعي أو تلك المتعلقة بالبيئة، إلا إذا كانت هذه الأخيرة كاذبة بطريقة فادحة¹¹.

¹ Pour une étude exhaustive sur les principes de régularité et de sincérité en droit algérien des affaires, v. M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n^{os} 165 et s., pp. 115 et s.

² المادتين 10 و 18 الفقرة الأولى من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

³ R. DORAT DES MONTS, op. cit., n^o 5, p. 174.

⁴ ف. زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري، المرجع السابق الذكر، وفي نفس المعنى ولنفس المؤلف، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها. وبالنسبة للفقهاء العربي، ع. العكيلي، المرجع السابق الذكر، ص. 142.

⁵ المادة 25 من القانون رقم 07-11 المذكور آنفا.

⁶ المادة 26 من القانون رقم 07-11.

⁷ الفقرة 3 من المادة 29 من القانون رقم 07-11 السابق ذكره.

⁸ المادة 25 الفقرتين الأولى والثانية من القانون رقم 07-11 المذكور أعلاه.

⁹ يجب أن تتحقق هذه المقارنة حتى إذا لزم الأمر تكييف مبالغ السنة الماضية لجعل المقارنة ممكنة.

¹⁰ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

¹¹ Dictionnaire permanent droit des affaires, v. *Rapport de gestion*, mise à jour le 04 janvier 2010, n^o 24, p. 4204 : « il n'y a pas d'obligation du commissaire aux comptes de vérifier ou de contrôler la sincérité de la concordance des informations sociales et environnementales. En effet, il ne doit vérifier ou contrôler que les informations qu'il lui est possible de vérifier au moyen d'éléments comptables, sauf si celles-ci sont manifestement dénuées de sincérité ».

لكن الملاحظ أن المشرع الجزائري يبين في إطار تحديد مهام مندوب الحسابات على ضرورة حرصه على وإشهاده مدى انتظام وصحة الحسابات السنوية للشركة المراقبة، وهو ما يؤكد في إطار الأحكام الخاصة بمراقبة شركة المساهمة من قبل هذا المهني¹، وقد ربط بين صحة وانتظام الحسابات. يستخلص مما سبق بأن انتظام الحسابات يتحقق عند احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية في إعدادها ومطابقتها للحقيقة، وتنبثق صحتها إذا تبين إعدادها تم بحسن نية وتوافر إرادة في شفافية الحسابات² وانتظامها.

يلعب مندوب الحسابات دورا أساسيا في سلسلة الوقاية من المخاطر المتعلقة بالمعلومات المالية والمحاسبية في مجال الأعمال، إذ توكل له مهمة التحقق من حالة الشركة بالنظر إلى النتائج التي حققتها في السنوات المالية السابقة³ ومن بين الميزات المتطلبة في الحسابات السنوية، أن تعكس صورة وفيه لحالة الشركة المالية والحسابية. كما تمتد إلى نتائج المؤسسات التي تكون المجموعة، أي مجموعة الشركات. وهذا بالتقدير الموضوعي لتلك المعطيات، وبتدخل جانب شخصي في التقدير، يسمح لمندوب الحسابات بمنح تمييز لها يوجه أصحاب الحق في الإعلام لأن تكون لهم نظرتهم الخاصة لحالة الشركة، ويوجههم للسعي في تحقيق المصلحة المبتغاة، لاسيما مصلحة الشركة⁴.

ولتحقق عنصر الكذب يجب أن يتصل بالمعلومات والبيانات وبدقة⁵، وأن يكون محققا ومؤثرا على قيمة وطبيعة المعلومات والبيانات، وبالخطورة الكافية لقيام الجنحة واستحقاق المتابعة الجزائية⁶، وبالرغم من ذلك يبقى هناك مجال يخرج عن الإطار الموضوعي، أي الشخصي، خاصة عندما يتعلق الأمر بتقدير قيم الشركة.

¹ المادة 715 مكرر 4 الفقرتين 2 و 3 ق.ت.ج.

² المادة 10 من القانون رقم 07-11 المذكور سابقا، وأنظر في هذا المعنى ع. فنينخ، جنحة إساءة استعمال أموال شركة المساهمة، المذكرة السابق ذكرها، ص. 221.

M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 167, p.118 : « les comptes sociaux sont sincères si, à la fois, ils traduisent l'application des règles, notamment comptables (-régularité-), et surtout l'application et l'interprétation de bonne foi de ces règles, sinon on ne comprendrait pas l'adjonction du principe de sincérité à celui de régularité ». Et en doctrine étrangère pour ces notions , v. J. RIGGS, *Le devoir de loyauté des dirigeants sociaux en droit américain*, op. cit., p. 2151 ; A. AMIAUD, op. cit., p.1 et J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 997, p. 792.

³ F. STASIAK, op. cit., p. 198.

⁴ Ch. FREYRIA, , *Le commissariat aux comptes : mission d'intérêt public ?*, J.C.P. éd. E. 1996, I, § 516, n° 6, p. 3.

⁵ N. STOLOWY, *La responsabilité pénale du commissaire aux comptes : réflexion à propos des délits de confirmation d'information mensongères*, op. cit., p. 525 : « la doctrine dominante est donc en faveur d'une acceptation large de l'objet de l'information. Toutefois, un accord existe entre les deux tendances sur l'exigence d'une information précise ».

⁶ Crim., 2 avril 1990, préc., note B.-H. DUMORTIER : « il faut que les mensonges du commissaire aux comptes aient une réalité tangible et qu'ils soient d'une gravité qui justifie la poursuite », et dans ce sens v. Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1916, p. 775.

ثانياً: العناصر المادية الخاصة بكل جنحة من جنح الإعلام الكاذب

يتحدد إطار كل جنحة من جنح الإعلام الكاذب بمجال محدد، فتتعلق إحداها بالكذب حول حالة الشركة المراقبة. أما الثانية، فتختص بالموافقة أو تأكيد بيانات موجهة إلى الجمعية العامة المدعوة للبت في الحق التفاضلي للاكتتاب.

1- العناصر المادية الخاصة بجريمة الإعلام الكاذب حول حالة الشركة المراقبة

لا يكفي لارتكاب جنحة الإعلام الكاذب حول حالة الشركة، صدور معلومات أو بيانات تكون كاذبة، بل لا بد أن تتعلق بحالة الشركة مع ثبوت علانية الإعلام عنها.

أ- يجب أن تتعلق المعلومات الكاذبة بحالة الشركة المراقبة

لا يمكن للجريمة أن تنشأ إلا إذا كانت المعلومات الكاذبة تتعلق بحالة الشركة، غير أن الفقه اختلف حول مضمون عبارة الإعلام عن حالة الشركة، فجانب من الفقه الفرنسي يرى بأنها تقتصر فقط على الوضعية المالية والحسابية¹، ذلك أن مهمة مندوب الحسابات يتم ترجمتها من خلال القرارات التي يقوم بإعدادها بعد إجراء التحقيقات والمراقبات المفروضة عليه مهنيًا، وهي المعلومات التي يمكنه الإدلاء بها. لذا، يجب الاقتصار على المهام المخصصة لمندوب الحسابات ضمن العمليات المنوط بها، دون غيرها². ولتأكيد هذا الموقف يستدل في ذلك على أن مندوب الحسابات ممنوع من التدخل في تسيير الشركة³ بأي وجه كان⁴، ما لم يكن يتعلق الأمر بمهمة الإنذار.

غير أن جانباً آخر من الفقه⁵ يرى بأن المشرع لم يحدد الإطار الخاص بالمعلومات المقصودة، ولم يقتصر على المعلومات الحسابية والمالية، والقول بالعكس يخلق صعوبة تقنية من أجل الفصل بين ما هي معلومات وبيانات حسابية ومالية، وغيرها، لأن أصل مهام مندوب الحسابات تركز عليها، خاصة بتحديد المعايير على اختلاف تصنيفها⁶. كما أنه ليس ضرورياً تمييز المهام التي تدخل في إطار الجنحة عن غيرها والركن الشرعي ذاته لم يأت بمثل هذا التمييز. لذا، فهو موقف قابل للنقد⁷. ومن ثم، فكل معلومات أو بيانات صادرة عن مندوب الحسابات متى كانت كاذبة وجب متابعتها عند توافر باقي أركان الجريمة.

ونتيجة لنقد الموقف السابق، فكل المعلومات التي تتعلق بحالة الشركة تكون محلاً للجريمة، لأنها تدخل في إطار مهام مندوب الحسابات، ومن بينها واجب عرض النتائج التي تسفر عنها الملاحظات وتصحيحات الموازنات والوثائق الأخرى المالية والحسابية للشركة،

¹ P. CONSTANTIN, op. cit., n° 653, p. 844.

² المادة 22 من القانون 10-01 السابق الذكر والمادة 715 مكرر 4 الفقرة 2 وما يليها ق.ت.ج.

³ المادة 23 البند الأخير من القانون رقم 10-01، وبالنسبة لشركة المساهمة المادة 715 مكرر 4 الفقرة الثانية ق.ت.ج.

Concernant le droit français, v. art. L. 225-235 al. 3 C. com. fr.

⁴ ف. زراوي صالح، المحاضرات السابق ذكرها، : "إذا كانت القاعدة تمنعهم من التدخل في التسيير، أصبح حالياً يتدخل في تسيير الشركة". وفي نفس المعنى ع. سبع، المذكرة المذكورة أعلاه، ص. 93

⁵ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 688, p. 180.

⁶ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

⁷ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 79, p. 18 : «... cette conception restrictive semble critiquable car elle opère une distinction là où le texte n'en fait pas... ».

والتي تخص السنة المالية مقارنة مع سابقتها¹، كما يعرض المخالفات والأخطاء التي لاحظها أثناء ممارسة مهامه².

وذهب جانب من الفقه الفرنسي³ إلى أبعد من ذلك، إذ أنه يرى أن المعلومات الكاذبة عن حالة الشركة لا تقتصر على المهام المخصصة لمدنوب الحسابات قانونا، بل تتعداها إلى المهام المفروضة عليه مهنيا، وذلك من خلال التوصيات والمقاييس التي تصدرها هيئات مهنية مثل النقابة المهنية، فإذا أصدر مدنوب الحسابات تصريحا كاذبا في إطارها يكون، حسب هذا الموقف، مقترفا للجنحة. غير أن جانبا آخر من الفقه الفرنسي، ونظرا لواجب التفسير الضيق للنص الجزائي، يرى بأن الجنحة لا تكون مقترفة. وبهذا الموقف يحد من سلطات القاضي الفاصل في القضية، ولكن مهمته تبدو صعبة لأنه يلزم بالتمييز بين ما هو من مهام التشريعية والتنظيمية، وتلك الناتجة عن التوصيات والمقاييس الصادرة من الهيئات المهنية.

وعلى العكس من سابقه، فيرى جانب من الفقه الفرنسي أنه من الضروري متابعة مدنوب الحسابات بمجرد تصريحه الكاذب المرتبط بمهامه سواء كان مصدر هذه المهام الأحكام القانونية أو الأخلاقية أو المهنية⁴، ولا تؤخذ وظيفته بالمفهوم الضيق لأن النص الشرعي لا يحدد ذلك. لذا، وجب اعتماد هذا الموقف، وعدم الوقوف عند المهام الإلزامية لمدنوب الحسابات. وهو ما ثبت عن القضاء الفرنسي⁵ الذي تابع مدنوب حسابات الشركة المراقبة التي استجابت إلى طلب الهيئة المكلفة بمراقبة عمليات البورصة للحصول على رخصة إصدار سندات باللجوء العلني للاذخار معتمدة في ذلك على المعلومات المقدمة من قبله والتي اعتبرها أحد المدخرين أنها ناقصة ومشكوك في صدقها⁶، وهو ما ذهب إليه القضاء الفرنسي، إذ يفرض على أن تكون المعلومات التي تم نشرها في السوق الخاصة بالقيم المنقولة كاملة، ومن ثم فيكون محل متابعة كل معلومات ناقصة غير صحيحة أو كاذبة⁷.

¹ المادة 715 مكرر 10 ق.ت.ج.

² المادة 22 الفقرة الأولى بند أخير من القانون رقم 10-01 والمادة 715 مكرر 13 ق.ت.ج.

³ B.-H DUMORTIER, op. cit., n° 80, p. 18 ; Y. GUYON, *Le rôle de la COB dans l'évolution du droit des sociétés commerciales*, R.T.D.com. 1975, n° 19, p. 44 .

⁴ Ch. FREYRIA, op.cit., n° 5, p . 3.

⁵ Crim., 2 avril 1990, Rev. soc. 1990, p. 461 : « ... la commission des opérations de bourse ne saurait valoir authentification des éléments qui n'engagent que les mandataires sociaux et les commissaires aux comptes... ». En ce sens, v. R. SALOMON, *Délit d'initié et principe d'égalité*, Dr. soc. 2006, aout /septembre, n° 132, p. 30. Il est à noter que la commission des opérations de bourse devenue aujourd'hui autorité des marchés financiers par la loi n° 2003-706 du 1^{er} aout 2003, relative à la sécurité financière, préc., v. arts. L. 621-1 et s. de ce Code.

⁶ C.A. Paris, 3 novembre 1998, D. aff. 1999, p. 20, cité par D. SCHMIDT, *Les conflits d'intérêts dans la société anonyme*, Joly, 1999, n° 129, p. 140 : «... un requérant reprochait à la commission d'avoir délivré son visa sur une note d'information comportant des indications incomplètes et d'une sincérité douteuse... » .

⁷ Com., 3 mars 2009, Rev. soc. 2009, III, p. 643, note J.-J. DAIGRE, « l'information délivrée au marché doit être complète, de sorte qu'elle ne soit ni inexacte, ni imprécise et ni trompeuse » .

ولكن من المنطقي أن تبقى اللجنة محددة في إطار الشركة المراقبة، واستبعاد المعلومات والبيانات الصادرة بصدد أشخاص معنوية أخرى¹، لأن المقصود من خلال هذه الجرح هو إعطاء صورة وافية وصادقة عن حالة الشركة المراقبة، وهذا بالنظر إلى الإمكانيات والسلطات والامتيازات الممنوحة لمندوب الحسابات فيها.

بيد أنه إذا تعلق الأمر بمجموعة الشركات، أي الشركات القابضة، فمن الطبيعي أن يقوم مندوب الحسابات بالتحقق من الوضعية المالية للشركات التي تشكل نفس المجموعة، وهذا بدليل التزامه بالإشهاد على صحة الحسابات المدعمة². لذا، متى ثبت كذبه أو إدلائه ببيانات أو تأكيد معلومات كاذبة تتعلق بوضعية مجموعة الشركات، حتى وإن كان معيناً في إحداها، تكون الجريمة مقترفة إذا توافر لديه القصد الجنائي، وهو ما اتجه إليه القضاء الفرنسي³.

وبالمقابل يجب استبعاد من مجال اللجنة خروج مندوب الحسابات عن مهامه، وذلك بتدخله في التسيير وبإصدار رأيه أو تصريحاته في هذا المجال بعيداً عن إطار مراقبته للشركة ولو كانت كاذبة لأنها لا تتعلق بوظيفته، وهو الأمر في حالة تقدير مستقبلي عن الحالة الاقتصادية للشركة⁴، طالما أنه محترف في تقدير حسابات ومالية الشركة التي يمكن التحقق منها ضمن مختلف أصولها وخصومها والوثائق التي تثبت ذلك.

ب - علنية المعلومات أو البيانات الكاذبة

يقصد بعلنية المعلومات أو البيانات صدورها من قبل مندوب الحسابات إلى علم غيره. والملاحظ أن المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي⁵، لم يحدد السند الذي تصدر به المعلومات الكاذبة أو البيانات غير الصحيحة. لذا، فيمكن أن تؤخذ بمفهومها الواسع، فالعلنية تتضمن تقديم أو تأكيد المعلومات الكاذبة للمساهمين أو المساهمين في إطار الجمعيات العامة أو الهيئات الإدارية للشركة، بل ويمتد مجال تطبيق اللجنة حتى الغير⁶. وجانب من الفقه الفرنسي⁷

¹ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 79, p. 18.

² المادة 24 من القانون رقم 10 - 01، والمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202، والمادتين 732 مكرر و732 مكرر 4 ق.ت.ج. (و على سبيل المقارنة المادة 29 الفقرة الأولى من القانون رقم 91-08 الملغى).

³ Crim., 2 avril 1990, préc., note E. Du Pontavice : « commettent le délit d'informations mensongères les commissaires aux comptes d'une société holding qui ont, malgré le refus d'approbation du bilan de la principale filiale par leurs confrères qui avaient estimé le bénéficiaire de cette filiale surestimé, et n'ont accepté son bilan qu'après rectification et maintenu leur certification des comptes consolidés sans consulter leurs collègues et fait figurer les chiffres du bilan initial dans la notice de présentation d'un emprunt obligataire émis par la société holding, sans mentionner la révision en baisse des résultats de la filiale et du groupe. En donnant sciemment leur caution à des comptes inexacts et à des situations financières irrégulières, les prévenus ont commis le délit défini par l'art. 457 de la loi du 24 juillet 1966 (devenu aujourd'hui art. L. 820 C. com. fr.) ».

⁴ Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 406, p. 298.

⁵ المادتين 825 و 830 ق.ت.ج.

Concernant le droit français, v. arts. L. 242-20 et L. 820-7 C.com.fr.

⁶ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 683, p. 179 et J.-F. BARBIERI, *Morale des affaires et commissariat aux comptes*, P.A. 24 janvier 1996, XI, n° 27, p. 112.

⁷ J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIAN, op. cit., n° 1239, p. 545.

يضيف أن الغير لا بد أن يكون ممن يجب على مندوب الحسابات إعلامه، وهو موقف منطقي، لأنه بإعلام الغير الذي ليس معنيا بهذه المهام يجعل من مندوب الحسابات إما يفشي سرا مهنيا، أو يقدم تصريحا كاذبا، محلا للجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات، فهو ليس أي هيئة لا يعتد بما يصرح به.

ومن ثم، فإنه يدخل ضمن المعنيين بالإعلام وكيل الجمهورية الذي يفرض على مندوب الحسابات إعلامه متى تطلب الأمر ذلك¹، وإذا تضمنت الوثائق التي عرضت على وكيل الجمهورية كذبا، فيكون محل المتابعة على أساس هذه الجنحة، وهو ما قضى به القضاء الفرنسي عندما لم يبين في قراره الموجه إلى وكيل الجمهورية عن منح أصول الشركة قيمة أعلى من قيمتها الحقيقية².

فعملية نقل المعلومات الكاذبة ضروري³، وهذا بغض النظر عن السند الذي نقلت به، سواء قرارات رسمية أو كتابات أو مراسلات مهما كانت وسيلتها. ولا يستبعد من أن تكون شفوية وإن كان أغلب مهام مندوب الحسابات تترجم عن طريق قرارات مكتوبة وموقعة من طرفه لأنه من السهل إثبات ما هو مكتوب مقارنة مع تحديد مضمون ما قيل وإثباته.

ولا يتناقض مفهوم العلنية عندما يقوم مندوب الحسابات بالإدلاء بالمعلومات الكاذبة أو البيانات غير الصحيحة في إطار خاص، أو أمام جمع من الناس لأن المهم هو وصول المعلومات والبيانات الكاذبة إلى علم الغير⁴، وعلى القاضي أن يبين في حكمه الوسيلة والظروف التي رافقت الإعلان عن المعلومات الكاذبة.

ويرى جانب من الفقه بأن القاضي قد يكون أكثر تسامحا في الجانب الجزائي إذا كان الإطار خاصا⁵. غير أن مهام القاضي تتمثل في التحقق من مدة توافر أركان الجنحة بدرجة أولى بدلا من التركيز على الخطورة التي سببها التصريح الكاذب، لأنه بتقديم معلومات كاذبة إلى أحد المساهمين المالكيين لعدد كبير من الأسهم أو رئيس مجلس إدارة الشركة، لا يتعادل في الخطورة عند توجيه معلومات كاذبة إلى مندوب حسابات آخر يراقب الشركة كذلك. كما أن المساهم يمكنه التأثير في اتخاذ القرارات أما مندوب الحسابات الثاني من المفروض أن يتقصى كذب المعلومات، والهدف من ذلك سهولة انخداع المجني عليه تحت تأثير المعلومات الكاذبة ويصدق مزاعم مندوب الحسابات.

¹ J.-F. BARBIERI, *Code de déontologie et indépendance des commissaires aux comptes*, Bull. Joly soc. 2006, n° 132, p. 409.: « le commissaire aux comptes a pour unique obligation, quoique croient certains Parquets, de révéler les faits délictueux et non de fournir un rapport sur la situation de la société. Hors des devoirs légaux d'informer (les dirigeants, les associés, ...) les commissaires sont en effet astreints au secret professionnel qu'ils doivent opposer aux demandes d'informations ou de renseignements, y compris, selon nous, celles émanant du Parquet ».

² En ce sens, v. Crim., 2 février 2000, op. cit., p. 743.

³ N. STOLOWY, op. cit., p. 524 : « la transmission matérielle de l'information mensongère par le commissaire aux comptes est nécessaire. Cette transmission est matériellement établie lorsque le rapport général ou spécial selon le cas a donné ou confirmé le mensonge... »

⁴ W. JEANDIDIER, op. cit., n° 277, p. 346.

⁵ J. LARGUIER et Ph. CONTE, préc.

ويقترب تقديم المعلومات الكاذبة بتقديم قرار يشهد فيه مندوب الحسابات بصحة الحسابات، لاسيما الميزانية، والذي اعتمد في أعمال جمعية المساهمين، بالرغم من علمه بعدم صحتها¹، وهو الأمر عندما يقوم بالإشهاد دون تحفظ على صحة الحسابات التي تم إعدادها بناء على وثائق محاسبية ناقصة، من أجل إظهار وجود أرباح غير مطابقة للحقيقة. كما أن إشهاد مندوب الحسابات بصحة الحسابات السنوية الحسابات وصدقها والمصادقة دون تحفظ عليها، وهذا بالرغم من أنه لم يتمكن من الاطلاع على جميع الوثائق الضرورية لأداء مهامه، زيادة على الملاحظات التي قدمت له من قبل الشركة، أي محاسبها وأحد المساهمين، مما يبين أن التصديق كان على معلومات كاذبة.

كما أن اقتراح جنحة إعطاء معلومات كاذبة يمكن أن يتم في إطار التقارير الخاصة، لاسيما إبرام الشركة لاتفاقيات مع مديريها، عندما يتعمد إخفاء وجود هذه الاتفاقيات، أو لا يبين في قراره وجود عملية سحب لمبالغ مالية التي قام بها رئيس الشركة من حسابها، وبذلك يقوم بالتستر على التصرف الإجرامي لمدير الشركة، بالإشهاد كذبا على صحة الحسابات، مع العلم أنه من المفروض أن يقوم بالتبليغ عن ذلك².

وكذب مندوب الحسابات يمكن أن يتضمن في التقارير المتعلقة بعملية إصدار سندات جديدة، سواء التقارير السابقة لاتخاذ قرار زيادة رأس المال³، أو الخاصة بإصدار سندات الاستحقاق⁴، وهو الأمر بالنسبة لمراقبة نتائج مجموعة الشركات، فإذا وافق أو أكد المعلومات الكاذبة عن حالة الشركات التابعة، والمتضمنة في الحسابات المدعمة، يكون بذلك مقترفا للجنحة⁵.

وبالتساؤل إذا كان بإمكان مندوب الحسابات اقتراح هذه الجنحة بالكذب على أحد المساهمين حول حالة الشركة، فإنه يجب التذكير أنه ليس لمندوب الحسابات أن يعرض أي معلومات للمساهم انفراديا⁶، لأنه ليس من مهامه الإجابة على تساؤلاته بمنعزل عن جمعية الشركاء المنعقدة، وأثناء انعقادها يمكنه مبدئيا الإجابة على مختلف التساؤلات، حتى تلك التي تكون محل سر مهني متى سمح له ممثل الشركة بذلك، ويبقى في كل الأحوال مندوب الحسابات صاحب القرار في التصريح أو لا.

¹ Crim., 12 janvier 1981, D. 1981, p. 348 .

² Crim., 18 juin 1990, préc. et C.A. DOUAI, 8 juin 1977, préc.

³ إن قرار محافظ الحسابات إجباري بالمادة 699 ق.ت.ج.

⁴ بالنسبة لسندات الاستحقاق يجب التمييز بين سندات الاستحقاق البسيطة، وهي سندات الدين، وسندات الاستحقاق المركبة والتي تمكن إمكانية لحاملها بأن يصبح شريكا عند ممارسته للحقوق المرتبطة بذلك، ويسهر مندوب الحسابات على مراقبة هذه الإجراءات وإعداد التقارير الخاصة بها. أنظر المادة 16 من النظام رقم 96-02 المؤرخ في 22 جوان 1996 المتعلق بالإعلام الواجب نشره من طرف الشركات أو الهيئات التي تلجأ علانية إلى الادخار عند إصدارها قيما منقولة، ج.ر. مؤرخة الفاتح جوان 1997، عدد 36، ص. 17

أما سندات الاستحقاق المركبة، فيتخذ القرار من قبل الجمعية العامة غير العادية، وأنظر الى المادتين 674 و 715 مكرر 116 ق.ت.ج.، وفي سبيل دراسة شاملة لهذه السندات أنظر ف. زراوي صالح، محاضرات نظم المؤسسات السابق ذكرها، ن. فنينخ، المذكرة السابق ذكرها،

M. SALAH, *Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions*, éd. EDIK, 2001.

⁵ Crim., 2 avril 1990, préc.

⁶ طالع الجزء المخصص لدراسة جنحة إفشاء السر المهني من هذه الرسالة.

وعند مخالفة مندوب الحسابات للالتزامات الواقعة عليه والمتعلقة بواجب الإعلام، فيكون محل متابعة على أساس إهمال التأشير بمساهمات الشركة¹، والتي تعتبر حالة سلبية لجنحة تأكيد معلومات كاذبة حول وضعية الشركة. أما باقي الحالات، فسكوت مندوب الحسابات بالرغم من وجود المعلومات أو بيانات كاذبة حول وضعية الشركة²، لا يمكن أن يتصور إلا في مواجهة المساهمين³ والهيئات الإدارية⁴ أو وكيل الجمهورية⁵، وكل من تكون تلك المعلومات أو البيانات الصادرة من قبل مندوب الحسابات وجهة قانونية له⁶، فيكون محل متابعة على أساس الجنحة محل الدراسة، لأنه يفترض أن يعلم المسيرين والجمعية بكل نقص قد يكتشفه.

كما أن مندوب الحسابات يشهد بأنه أتم المهام الملقاة على عاتقه، وأنه سخر المتطلبات والمعايير المهنية اللازمة بما فيه الكفاية مما سمح له بالمصادقة على الحسابات السنوية المرفقة بحسابات مدعمة. غير أنه إذا ثبت أنه لم يرق بهذه المتطلبات ولم يحرص على التحقق من الوثائق الحسابية بما فيه الكفاية، وتضمنت معلومات ليست وفيه، فيكون بذلك قد أدلى بمعلومات كاذبة⁷. لذا، فعليه أن يكون وفيًا في مهامه على امتدادها وبالتقصير في الإعلام من قبله قد يكون عرضة للمتابعة⁸.

وبمجرد توافر أركان الجنحة يمكن متابعة مندوب الحسابات، بغض النظر عن الطرف الذي تلقى تلك المعلومات أو البيانات، طالما أن الركن المادي متوافر بصدورها عنه، ووصلت إلى علم غيره. ومن ثم، فلا يختلف الأمر من أن تكون وجهتها الجمعية العامة للمساهمين، أو الهيئات الإدارية، أو مندوب حسابات آخر، أو غيرهم من المدخرين، كما لا يستبعد وكيل الجمهورية⁹، بما أن الركن الشرعي لا يضع إطارًا خاصًا لهذه المسألة.

¹ المادة 837 أولا ق.ت.ج.

² المادة 23 من القانون رقم 10-01 (سابقا المادة 28 الفقرة الأولى من القانون رقم 91-08 الملغى)، وخصوصا بالنسبة لشركة المساهمة المادة 715 مكرر 14 ق.ت.ج.

³ المادة 715 مكرر 13 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

⁴ المادة 715 مكرر 10 ق.ت.ج.

⁵ المادة 715 مكرر 13 الفقرة 2 ق.ت.ج.

⁶ المادة 94 من القانون رقم 90 - 11 المذكور أعلاه، إذ يمكن للجنة المؤسسة أن تستفيد من حق الإعلام من قبل مندوب الحسابات، سواء ضمن التقارير التي يعدها، أو عند حضوره لجلساتها. أنظر في هذا المعنى ع. سيع، المذكرة السالف ذكرها، ص. 250 و 257، وفي نفس المعنى بالنسبة للنظام الفرنسي،

F. PETIT, *Comité d'entreprise*, Rép. D. soc. 2004, n° 73, p. 10 : « dans les sociétés commerciales, le chef d'entreprise est tenu de communiquer au comité d'entreprise ... le rapport du commissaire aux comptes ».

⁷ Com., 11 juillet 2006, D. 2006, III, préc.

⁸ H. MATSOPOULOU, *Commissaires aux comptes : gare à la sanction pour manquement à la bonne information*, Rev. Lamy aff. 2006, n° 10, p. 10.

⁹ En ce sens, v. C.A. Paris, 22 février 1988, Rev. soc. 988, p. 442 : « interrogé par le procureur de la République sur la situation financière d'une société, le commissaire se contente d'une réponse laconique ne permettant pas d'apprécier la dégradation des affaires sociales ». En ce sens, v. J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 132, p. 87.

2- العناصر المادية الخاصة بجنحة الإعلام الكاذب المتعلق بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب

لاقتراح جنحة الإعلام الكاذب المتعلق بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب يجب أن تكون البيانات أو المعلومات الكاذبة التي وافق عليها محافظ الحسابات أو التي أٌكدها تتعلق من جهة بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب، وأن تكون هذه المعلومات من جهة أخرى موجهة إلى الجمعية العامة المدعوة إلى البت في إلغاء هذا الحق.

ولا شك بأن هذه الجنحة مخصصة لشركة المساهمة، لأن المشرع يمنح المساهمين الحق التفاضلي للاكتتاب فيها بهدف حماية المساهمين، وبالخصوص حقهم في الأموال الاحتياطية¹، ولقد وضع المشرع الجزائري² على غرار نظيره الفرنسي³ نظاما لحماية المساهمين القدامى في مواجهة المساهمين المحتمليين بتقرير الحق التفاضلي للاكتتاب في صالحهم، ومهمة مندوب الحسابات بالضرورة لها علاقة بهذه الحقوق لأنه يعتبر المراقب الشرعي على الشركة. ولقيام الركن المادي يجب أن ينصب الكذب على البيانات المتعلقة بالحق التفاضلي للاكتتاب، ويشترط أن ترتبط بموضوع إلغاء هذا الحق. لذا، يجب تحديد المقصود بالحق التفاضلي للاكتتاب ودور محافظ الحسابات في هذا المجال، وتحديد العبرة من إغائه، وكيف يمكنه إعطاء أو الموافقة على البيانات الكاذبة.

أ – يجب أن تتعلق البيانات الكاذبة بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب

لا تقتصر جنحة إعطاء أو الموافقة على البيانات الكاذبة المتعلقة بالحق التفاضلي للاكتتاب إلا إذا تعلق الأمر بعملية إغائه. مما يفرض التطرق إلى تعريف هذا الحق وتحديد دور محافظ الحسابات عندئذ، وكيفية إدراج البيانات الكاذبة.

- تعريف الحق التفاضلي للاكتتاب

يعتبر الحق التفاضلي للاكتتاب آلية لحماية المساهمين، إذ يعطيهم الحق في اكتتاب وشراء الأسهم التي تقوم شركتهم بإصدارها بمناسبة زيادة رأسمالها، وتسعى الشركة من خلال ذلك إلى تحفيز مساهميها إلى اكتتاب تلك الأسهم، تفاديا لإقبال مدخرين جدد، حتى يبقى هؤلاء المساهمين هم المستفيدين دون غيرهم من الأموال الاحتياطية والأرباح المدخرة، كما يسمح بالاحتفاظ باستقرار مركز اتخاذ القرار داخل الشركة⁴.

وبفضل الحق التفاضلي للاكتتاب، تبقى حقوق المساهمين القدامى محفوظة لهم دون غيرهم، بالخصوص المساهمة حصريا في الأموال الاحتياطية، عند ممارستهم لهذا الحق. كما يهدف إلى عدم تشتيت حقوقهم، بسبب إدماج مساهمين جدد من بينها الحفاظ على مركز اتخاذ القرار وقوتهم في المساهمة في التصويت.

¹ ن حميدة، حقوق المساهمين في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2007

² المادتين 690 و 694 ق.ت.ج.

³ Arts. L. 225-128 et L. 225-132 C. com. fr.

⁴ A. COURET, *Le développement du droit préférentiel de souscription de l'actionnaire en droit comparé*, Rev. soc. 1979, p. 505.

والأموال الاحتياطية يفرض تكوينها في الشركات المساهمة¹، ويتم تقسيمها عند تصفية الشركة². والملاحظ أن هذا الحق هو من النظام العام³، فلا يجوز إدراج بند في القانون الأساسي للشركة ينص على إلغائه أو الانتقاص منه. لذلك، نص المشرع على عقوبات جزائية لحمايته⁴، من أجل أن يستأثر المساهم بهذا الحق⁵ ويتصرف فيه بما يتفق ومصالحه⁶، ما لم تقتض مصلحة الشركة إلغاؤه، والذي لا يتم إلا باحترام شروط مقررة قانوناً، وتتطلب تدخل مندوب الحسابات بمهامه الرقابية في السهر على ضمان المساواة بين المساهمين خصوصاً عندما يتعلق الأمر بالحقوق المالية. إلا أن التشريع الفرنسي، حالياً، لا يبين ما إذا بقي هذا الحق من النظام العام، لأنه بفعل التعديلات التي لحقت قانونه التجاري، فقد أُلغى العبارة الدالة على ذلك⁷.

والحق التفاضلي للاكتتاب مقترن بعملية زيادة رأسمال شركة المساهمة، وهو مقرر لمصلحة المساهم عند إصدار الشركة أسهم نقدية⁸، ولا يمكن للمساهم الادعاء بهذا الحق إذا تمت الزيادة بإصدار أسهم عينية⁹ أو بإدماج المال الاحتياطي في رأس المال أو عند تحويل سندات الاستحقاق إلى سندات رأس المال¹⁰.

ولا يمكن لشركة المساهمة اللجوء لعملية الرفع من رأس مالها إلا إذا تم تسديد رأسمالها كاملاً¹¹، ويتخذ قرار الزيادة من قبل الجمعية العامة غير العادية¹²، لأنه قرار يؤثر على مصير

¹ ف. زراوي صالح، محاضرات الماجستير السابق ذكرها، وفي نفس المعنى ن حميدة، حقوق المساهمين في شركة المساهمة، المذكرة السالف ذكرها، ص. 47.

² J.-M. DE BERMOND DE VAULX, *Les droits latents des actionnaires sur les réserves dans les sociétés anonymes*, Sirey, 1965, t. 10, p. 57, et A. COURET, op. cit., n° 38, p. 45 : « le droit ainsi accordé ne précède pas que de simples considérations équitables. Il se rattache à un droit latent que les actionnaires possèdent sur les réserves ».

³ المادة 694 ق.ت.ج.

⁴ المادة 823 ق.ت.ج.

⁵ المادة 694 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.

⁶ A. COURET, *Le droit préférentiel de souscription de l'actionnaire*, th. Paris, 1977, n° 45, p. 50 et Ph. MERLE, op. cit., n° 302, p. 328.

⁷ V. art. 51 de l'ord. n° 2004-604 du 24 juillet 2004 relative à la réforme du régime des valeurs mobilières émises par les sociétés, in Code de commerce français.

⁸ المادتين 694 و 715 مكرر 41 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

V. art. L. 225-132 al. 2 C. com. fr.

⁹ الفقرة الثانية من المادة 715 مكرر 41 ق.ت.ج.

¹⁰ المادة 688 ق.ت.ج.

¹¹ المادة 693 ق.ت.ج.

¹² ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، محاضرات الماجستير السابق ذكرها،

Ph. MERLE, op. cit., n° 554, p. 605: « ... la société doit d'abord réclamer à ses actionnaires la libération des actions qu'ils avaient souscrites lors de la constitution de la société ».

الشركة¹، وينتج عنه تعديل بند جوهري في القانون الأساسي للشركة والمتمثل في رأسمالها، ويعتبر القرار الذي تصدره هذه الجمعية بمثابة شهادة ميلاد حق الأفضلية في الاكتتاب².

يمنح للمساهم أجل ثلاثين يوما من تاريخ افتتاح عملية الاكتتاب لممارسة حقه³، يسهر مندوب الحسابات على احترام مبدأ المساواة بين المساهمين⁴، ويتحقق تمكين جميع المساهمين القدامى ممارسة حق الأفضلية في اكتتاب الأسهم الجديدة، ولكن بالتناسب مع ما يملكه من أسهم " قديمة"، فلا يجوز خفض هذا الحق أو الانتقاص منه، وهو ما يدعى بالحق في الاكتتاب غير القابل للتخفيض⁵، فللمساهم الخيار في مدى اكتتاب أسهم جديدة من عدمه. إلا أنه، وامتدادا لرغبة المشرع في تمييز المساهمين القدامى عن المساهمين المحتملين الجدد، فإنه يمنح لهم حق أفضلية في اكتتاب الأسهم المتوفرة والتي ورد عليها هذا الحق لقرنائهم، والتي لم يكتتبونها، في حدود نسب الأسهم التي يمتلكونها وبناء على طلبهم⁶، تأكيدا لحق الأفضلية في الاكتتاب.

ولقد أولى القانون التجاري أهمية لحق الأفضلية في الاكتتاب. لذا، تمت حمايته من جهة بإدراج مراقبته ضمن مهام مندوب الحسابات، ومن جهة أخرى اقتران مخالفة أحكامه بعقوبات جزائية، متى أدت التصرفات الى الحد من ممارسة هذا الحق، لاسيما عدم احترام الأجل المخصصة لممارسته أو مخالفة النسب المقررة في الاكتتاب⁷. كما أن الحق التفاضلي للاكتتاب يعتبر من بين الحقوق المالية للمساهم، لأنه يطابق الحق في رأس المال ويمثل تصرفا معاقبا عليه جزائيا حرمان المساهم منه⁸. والنص الجزائي يمتد إلى حماية المساهم كلما كان له الحق في الادعاء بالحق التفاضلي للاكتتاب⁹.

ومن ثم، فحق الأفضلية للاكتتاب مقرر لمصلحة المساهم وحسب رغبته، فلا يمكن لأي هيئة إلزامه بممارسته، بل يجوز له تداوله خلال فترة الاكتتاب بالتنازل عنه¹⁰، إلا أن مصلحة الشركة تسمو عن مصلحة المساهم¹¹.

¹ المادتين 546 و 691 ق.ت.ج.

² J.-M. BERMOND DE VAULX, op. cit., p. 62 : « ... la décision préalable d'augmentation du capital, c'est l'acte de naissance des droits préférentiels... ».

³ المادة 702 ق.ت.ج.

⁴ الفقرة 4 من المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج. V. art. L. 823-11 C. com. fr.

⁵ المادة 695 ق.ت.ج.

⁶ المادة 695 ق.ت.ج.

⁷ المادة 823 ق.ت.ج.، ويكون محل هذه العقوبة كفاعل أصلي رئيس شركة المساهمة والقائمون بالإدارة ومديروها العامون، ويكونوا محل عقوبة تتمثل في الغرامة فقط، من 20 000 إلى 400 000 دج.

⁸ المادة 824 ق.ت.ج.

⁹ J.-F. BARBIERI, *Responsabilité d'un commissaire aux comptes en matière de rédaction du rapport spécial nécessité par une augmentation de capital « réservée »*, P.A. 2000, n° 245, p. 9.

¹⁰ المادة 694 الفقرة 4 ق.ت.ج.

¹¹ حول مفهوم مصلحة الشركة راجع ع. فنيخ، مذكرة الماجستير السالف ذكرها، ص. 90.

M. SALAH, th. préc., p. 277. Et comparer avec le concept de l'objet social, ce même auteur, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 55, p. 43 et M. SALAH et F. ZÉRAOUI SALAH, *De quelques pratiques contestables en droit algérien des sociétés commerciales*, in *Pérégrinations en droit algérien des sociétés commerciales*, coll. Dr. des

لذا، سمح المشرع الجزائري¹ على مثال نظيره الفرنسي للجمعية العامة غير العادية لشركة المساهمة إلغاء هذا الحق متى اقتضى ذلك. كما قد يفرض على الشركة في إطار سياستها المالية والاقتصادية أن تجلب مدخرين جدد بصفة مساهمين لتنمية نشاطها دهما لمشروعها الذي أسست لأجله، كما يمكن أن يتعلق الأمر بخفض حجم ديونها، الأمر الذي يفرض معه على الشركة تطبيق سياستها بدلا من السماح للمساهم بممارسة حقوقه الانفرادية والأنائية، وذلك بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب²، إذ ينتج هذا الوضع من ذوبان المصالح الانفرادية المشتركة لتحقيق مصلحة واحدة هي مصلحة الشركة³، والتي لا يتعارض مفهومها مع مبدأ المساواة بين المساهمين.

يتحقق مبدأ المساواة في الشركات التجارية، بالمساواة القانونية والذي لا يتجسد إلا إذا كان فعليا، وتفرض المساواة القانونية احترام تطبيق الأحكام القانونية في مواجهة جميع المساهمين، سواء الحائزين لعدد كبير من السندات، أو المساهمين الذين يمثلون الأقلية، ومن بينها ضرورة السعي إلى تقسيم وتوزيع أرباح حقيقية ومتناسبة مع الأحكام القانونية والتأسيسية⁴.

أما من الناحية الفعلية، فهي في مواجهة كل مساهم، فيحظر عليه الحصول على مزايا غير شرعية من الشركة، كاتخاذ الشركاء الحائزين على الأغلبية في التصويت قرارا يخدم مصالحهم الشخصية ويضر بالأقلية، ويتنافى مع مصلحة الشركة⁵، وفي كلتا الحالتين يكون هناك انتهاك لمبدأ المساواة بين المساهمين، وجب الأمر تكليف مندوب الحسابات بالتحقق من عدم خرق المساواة بين المساهمين واحترامه⁶، والتأكد من أن حاملي سندات الشرك التي تنتمي إلى نفس الفئة تستفيد من نفس الحقوق والمزايا والامتيازات.

ويتم انتهاك مبدأ المساواة بين المساهمين في حالات عديدة من بينها إلغاء حق التصويت أو حق حضور الجمعيات العامة، أو إلغاء حق المساهمة في الأرباح. إلى جانب ذلك، كل ما يتعلق بأسهم الضمان التي يفرض على القائمين بالإدارة امتلاكها، على غرار أعضاء مجلس

affaires, éd. Edik, 2002, pp. 38 et s. Et pour la doctrine française, v. J.-P. BERTREL, *L'intérêt social*, Dr. et patrimoine 1997, p. 45; D. SCHMIDT, *De l'intérêt commun des associés*, J.C.P. éd. E 1994, chr., 404; Y. CHAPUT, *Droit des sociétés*, Thémis, 1993, coll. dr. fondamental, p. 156 et P. CORDONNIER, *L'objet social*, D. 1952, chr., p. 172.

¹ المادتين 697 و 700 الفقرة الأولى ق.ت.ج. Art. L. 225-135 C.com. fr.

² M. SALAH, *Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions*, op. cit., n° 11-2, p. 26 : « ... elle (la suppression du droit préférentiel de souscription) est dictée par l'intérêt collectif de la société devant lequel doit s'effacer l'intérêt individuel de l'actionnaire ».

³ D. SCHMIDT, *Les conflits d'intérêts dans la société anonyme*, op. cit., n° 43, p. 60.

⁴ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 453, p. 124 et A. SAYAG et A. PALMADE, *Le commissariat aux comptes en proie aux réformes*, op. cit., n° 26, p. 357.

⁵ D. LANGE, op. cit., n° 80, p. 15 : « l'égalité des droits est celle qui résulte du respect des dispositions légales ou statutaires... l'égalité de fait est celle qui implique que tout actionnaire ne peut se voir attribuer des avantages particuliers, sauf cas expressément prévus par la loi ».

⁶ لقد ورد هذا المبدأ خصوصا في شركة المساهمة، طبقا للمادة 715 مكرر 4 الفقرة 4 ق.ت.ج.

En droit français le principe d'égalité des actionnaires est prévu à l'art. L823-11 : « Les commissaires aux comptes s'assurent que l'égalité a été respectée entre les actionnaires, associés ou membres de l'organe compétent ».

المراقبة في شركة المساهمة، حسب الحالة. ويكون لزاما على مندوب الحسابات التدخل بتقرير خاص عندما تبرم الشركة اتفاقات مع مسيريه¹، وهو الأمر إذا أرادت الشركة المراقبة القيام بعمليات كالإدماج أو الانفصال²، باحترام هذا المبدأ³. وهذه الحالات كلها ذات طابع تقني وقانوني، قد يكون المساهم جاهلا لها ولحيثياتها، مما يسبب ضياع حقوقه، وهو الأمر بالنسبة لحق التفاضلي للاكتتاب، والذي يبينه في تقريره الموجه لإعلام المساهمين.

والملاحظ من خلال استقراء الأحكام القانونية، أن مبدأ المساواة ورد النص عليه في إطار الأحكام الخاصة بمراقبة شركة المساهمة، عند تحديد مهام مندوب الحسابات فيها، غير أن المشرع لم ينص عليه بهذه الطريقة في الأحكام العامة⁴، بالرغم من أهميتها في جميع الشركات التجارية سواء كانت الرقابة من قبله إلزامية أو اختيارية، مما فرض ضرورة تدارك هذا الفراغ في الأحكام التنظيمية الخاصة بالشركات التجارية، وتعتبر حاليا من بين المعايير التي يعتمد عليها في إعداد تقاريره⁵.

ويلعب مبدأ المساواة بين المساهمين دورا في حماية حقهم في الأموال الاحتياطية⁶، وذلك بتقرير حق الأفضلية لهم في الاكتتاب، ويكون لمندوب الحسابات السهر على إعلامهم بمدى أحقيتهم بممارسة هذا الحق، وإذا كان في إغائه تحقيقا لمصلحة الشركة.

- يجب أن ترتبط البيانات الكاذبة بعملية إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب

يسند المشرع الجزائري⁷ على غرار نظيره الفرنسي صراحة إلى الجمعية العامة غير العادية التي تقرر زيادة رأس المال مهمة الفصل في مسألة إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب، والذي قد يمس إما جميع المساهمين، وهو الإلغاء الكلي، أو أن يلحق إلغاء هذا الحق أحد المساهمين أو أكثر وهو الإلغاء الجزئي.

بعد تحديد بعض المفاهيم الخاصة بالحق التفاضلي للاكتتاب، فإنه من الواجب تحديد دور مندوب الحسابات لأنه المعني بالجنة موضوع الدراسة⁸، وإنما تحديد دور مندوب الحسابات وكيفية اقترافه لهذه الجنة وتوافر أركانها.

وبالرجوع إلى أحكام الجمعية العامة غير العادية لشركة المساهمة، فإنها لا تتخذ قرار إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب إلا بناء على تقرير الهيئة الإدارية إما مجلس الإدارة أو مجلس

¹ المادة 628 وما يليها ق.ت.ج.

² المادة 744 ق.ت.ج. وما يليها، المتعلقة بأحكام عمليات الإدماج والانفصال.

³ المادة 745 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.

⁴ ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السالفة الذكر: " لم ينص المشرع ضمن الأمر 75-59 قبل تعديله، على أحكام قانونية تفرض احترام مبدأ المساواة، كما أنه لا وجود لذات المبدأ في النصوص المنظمة لمهنة محافظ الحسابات لاسيما منه القانون رقم 91-08 الملغى السالف الذكر". وهو ما كان يخلو منه القانون رقم 10-01.

⁵ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

⁶ حول هذا الموضوع، ن. حميدة، المذكرة السالفة الذكر، ص. 61، و ع. سبع، المذكرة السالف ذكرها، ص. 96.

⁷ المادة 700 الفقرة الأولى ق.ت.ج. Art. L. 225-132 C. com. fr.

⁸ تتم متابعته إلى جانب رئيس الشركة والقائمين بالإدارة بالمادة 825 ق.ت.ج.، وراجع الجزء المخصص لمتابعة اقتراف هذه الجرائم من هذه الرسالة. وفي موضوع الحق التفاضلي للاكتتاب ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، ونفس المؤلف، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السالف ذكرها.

المديرين حسب الحالة، إلى جانب تقرير خاص لمندوب الحسابات، الذي يعتمد لإعلام المساهمين بمدى احترام حقوقهم وجدوى إغائه.

ولقد سبقت الإشارة إلى أن مهام مندوب الحسابات قد تكون عادية والمتمثلة في المراقبة المالية والمراجعة الحسابية. كما أنها قد تكون مهامها خاصة متعلقة بعمليات معينة. والملاحظ أن هذه التفرقة ناتجة من الأحكام التي تحدد أتعابه ومهامه¹.

وتعتمد المهام الخاصة لمندوب الحسابات على اطلاعه على وثائق الشركة وسلطة البحث، إذ تتضمن مراقبته لبعض العمليات التي تقوم بها الشركة. كما أنه يتكفل بمهمة الإنذار². وتسمح المهام العامة والخاصة لمندوب الحسابات³ إلى جانب الإمكانيات والامتيازات الممنوحة له وسلطته الواسعة باستمراره وظائفه المراقبة على الشركة⁴.

والقاعدة أنه لا يتدخل في التسيير⁵، غير أن دواعي المهام التي يضطلع بها وبالنظر إلى اتساع مجال الوظائف القانونية المسندة له، بل وخروجا عن دوره التقليدي، يتعين عليه مراقبة عمليات معينة أهمها السهر على احترام مبدأ المساواة بين المساهمين⁶، وينتج عن ذلك، ضرورة مراقبة مدى احترام حقوق التصويت الممنوحة للمساهم⁷، وعندما يفترن الأمر بتوزيع المال الاحتياطي⁸، وما يتعلق بالحق التفاضلي للاكتتاب، سواء عند ممارسته أو إغائه⁹.

¹ سابقا كان يتعلق الأمر بالمادة 2 من القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994، المتعلق بسلم أتعاب مندوب الحسابات، المذكور أعلاه، غير أنه حاليا يتم ذلك في العرض المقدم للشركة بناء على دفتر الشروط والذي توافق عليه الجمعية العامة للشركة، وفي هذا الصدد المادة 37 من القانون رقم 01-10 والمادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32. خلافا للتشريع الفرنسي الذي يبقى خاضعا لسلم أتعاب.

Art. L. 823-18 C. com. fr. : « Les honoraires des commissaires aux comptes sont supportés par la personne ou l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes. Ces honoraires sont fixés selon des modalités déterminées par décret en Conseil d'Etat ». Pour la réglementation française antérieure, v. décr. n°69-810 du 12 août 1969, préc., et spécialement l'arts. 121 et s. de ce décret.

² يفرض على محافظ الحسابات أثناء ممارسة نشاطه الرقابي تنبيه الهيئة الإدارية عند اكتشافه أفعال من شأنها أن تعرقل استمرار استغلال الشركة وتؤدي إلى تدهور وضعيتها المالية لحد تهديدها بالتوقف عن الدفع، وذلك بهدف تسوية وضعيتها. ونتيجة للانتقادات الموجة للمشرع الجزائري من قبل جانب من الفقه الجزائري، فقد نص على أحكام تلزم محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الشركة المراقبة، طبقا للمادة 25 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 01-10.

M. SALAH, *Pour une perfectibilité du fonctionnement des sociétés commerciales*, op. cit., p. 162.

³ ف. زراوي صالح، المقال السالف الذكر، ص. 184.

⁴ M. SALAH, op. cit., p. 161 : « l'indépendance du commissaire aux comptes à l'égard des dirigeants doit être garantie par un ensemble de règles assurant une certaine stabilité à la fonction ».

⁵ المادة 23 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 01-10 والمادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج.

⁶ المادة 715 مكرر 4 الفقرة 4 ق.ت.ج.

⁷ يمنح للمساهم الحق في التصويت في إطار الجمعيات العامة، وهو من النظام العام، ويرتبط بنسبة الأسهم التي يملكها المساهم، كما أن المداولات والقرارات التي اتخذت انتهاكا لهذا الحق تعتبر باطلة، وأنظر المادة 685 وما يليها ق.ت.ج.

En droit français, v. arts. L. 225-122 et L. 225-125 C. com.fr.

V. art. L. 232-10 C. com.fr.

⁸ المادة 721 ق.ت.ج.

⁹ A. SAYAG et A. PALMADE, op. cit., n° 32, p. 364.

يتحدد مجال جنحة إعطاء معلومات كاذبة حول الحق التفاضلي للاكتتاب بحالة إغائه، فلا تطبق هذه الأحكام في غيرها، نظرا لمبدأ الشرعية، وفي الحالات الأخرى فيمكن متابعة مندوب الحسابات بالجنحة الأصلية وهي الكذب عموما حول وضعية الشركة.

ويتحقق اقتراح الجنحة من قبل مندوب الحسابات في حالات تتعلق بإلغاء حق الأفضلية في اكتتاب أسهم جديدة تصدرها الشركة بمناسبة زيادة رأس مالها¹، كما أنها تقتزن عملية إصدار سندات الاستحقاق المركبة بحق أفضلية يمنح للمساهمين في اكتتابها²، ما لم تلغيه الجمعية العامة غير العادية التي تقرر إصدار هذه السندات، والذي يتم بناء على تقرير مندوب الحسابات³.

ب- المعلومات الكاذبة موجهة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب

ما يقابل ركن العلنية في جنحة كذب مندوب الحسابات حول حالة الشركة، فإن وجهة المعلومات المتعلقة بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب محددة قانونا، وتتمثل في الجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب⁴. والمقرر أنها الجمعية العامة غير العادية كلما تعلق الأمر بزيادة رأس مال الشركة وهي التي تبت في إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب سواء لأحد المساهمين أو أكثر في اكتتاب هذه الأسهم التي تتم بفضلها زيادة رأس المال⁵، ما لم تتم الزيادة باللجوء العيني للادخار⁶.

وتتعدّد الجمعية العامة غير العادية بناء على شروط من بينها ما هو مهمه لانعقادها، باحترام المواعيد في الاستدعاء لحضورها، وتحضير جدول أعمالها، وبوضع تحت تصرف المساهمين الوثائق المحددة قانونا⁷. وإلى جانب ذلك يكون تقرير مندوب الحسابات إلزاميا⁸ حول العملية التي تكون محل قرار هذه الجمعية، كما يجب احترام النصاب لصحة الاجتماع⁹ والأغلبية التي توافرت عند اتخاذ القرارات فيها¹⁰، والمتمثلة في أغلبية ثلثي الأصوات المعبر عنها¹¹، وليست الإجماع، لأنه يتعذر تحققها في شركات الأموال، خاصة في هذه العمليات الخطيرة، وهو أمر لا يتنافى مع مهام هذه الجمعية التي يمنع عليها الرفع من التزامات

¹ المادة 700 ق.ت.ج.

² المادة 715 مكرر 111 ق.ت.ج.

³ المادة 715 مكرر 110 ق.ت.ج.

⁴ لم يحدد المشرع الجزائري ضمن الأحكام الجزائية الجمعية المعنية بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب، أي ضمن المادة 825 ق.ت.ج. غير أنه ضمن أحكام سير شركة المساهمة تم تحديدها، أنظر الأحكام المتعلقة بزيادة رأس مال الشركة، وبالخصوص 691 من هذا القانون، في هذا المعنى، ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابقة.

Y. GUYON et G. COQUERAEU, op. cit., n° 407, p. 299 : «... il faut que ce renseignement figure dans le rapport présenté à l'assemblée générale appelée à renoncer au droit préférentiel de souscription ».

⁵ المادتين 697 و 700 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

⁶ إذا تقرررت زيادة رأس مال شركة المساهمة باللجوء العيني للادخار، فإن هذه الزيادة لا تقتزن مع حق الأفضلية للاكتتاب، وهو أمر منطقي تقررته المادتين 689 و 699 ق.ت.ج.

⁷ المادة 678 ق.ت.ج.

⁸ المادة 678 البند الأخير ق.ت.ج.

⁹ المادة 674 الفقرة 2 ق.ت.ج.

¹⁰ المادة 674 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.

¹¹ المادة 674 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.

المساهمين، ولكنها تقوم بالحد من حقوقهم¹، وضمن هذه المتناقضات تتحقق مهمة مندوب الحسابات بالسهر على احترام مبدأ المساواة بين جميع المساهمين.

وتفسر إلزامية قرار مندوب الحسابات عند انعقاد الجمعية العامة غير العادية، في أن قراره يدخل ضمن مهامه الإعلامية من جهة، إذ يبين في قراره جدية تقارير الهيئة الإدارية خلال الإقبال عليها، كما يبين إن وجدت أخطاء أو جنح مقترفة²، ويحدد جميع المعلومات التي يمكنها أن تسمح للمساهم أن يتخذ موقفا أثناء تصويته في الجمعية، فيبين في قراره كل المعلومات التي تكون ضرورية لإعلام المساهم وتمكنه من التصريح بحرية بإرادته في التصويت الايجابي أم لا³. والملاحظ أن القضاء الفرنسي، قد برأ مندوب الحسابات الذي لم يبين في قراره الموجه للجمعية العامة غير العادية أسماء المستفيدين من إلغاء الحق التفاضلي لاكتتاب الأسهم الجديدة⁴.

وتتعلق المعلومات من الناحية التقنية، إذا كان السعر المحدد من قبل الهيئات الإدارية والمتعلق بعمليات الاكتتاب صحيحة ووفية، ذلك أن القرار الذي تعده الهيئة الإدارية يتضمن إلزاميا أسباب وكيفية ومقدار الزيادة في رأس مال الشركة، وأسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب، إلى جانب عدد السندات التي تستفيد من التداول دون هذا الحق، ومبلغها⁵.

المطلب الثاني: الركن المعنوي لجنح الإعلام الكاذب

تعد جنح الإعلام الكاذب إرادية ولا تقوم إلا بتوافر القصد الجنائي، وهو ما يعبر عنه المشرع الجزائري⁶ صراحة ضمن النصوص التجريبية، إذ يتوجب لمتابعة مندوب الحسابات أن يتعمد في اقتراف السلوك المادي. وبالمقابل، لا بد من إثبات ركنها المعنوي حتى يمكن

¹ Y. GUYON, *Droit des affaires*, op. cit., n° 432, p. 435 : « comme l'unanimité est impossible à réaliser, au moins dans les sociétés importantes, la suppression est décidée par l'assemblée extraordinaire, c'est-à-dire une décision majoritaire ... car l'assemblée diminue les droits des actionnaires, elle n'augmente pas leurs engagements ».

² J. HAMEL, G. LAGARDE et A. JAUFFRET, *Droit commercial*, op. cit., n° 739, p. 527 : « la jurisprudence française a eu à s'exprimer que la responsabilité du commissaire aux comptes peut être engagée s'il ne mentionne pas, dans le rapport spécial qu'il est conduit à rédiger à l'occasion d'une augmentations de capital " réservée", l'existence de litiges en cours ». Et en ce sens, v. Com., 11 juillet 2000, P.A. 8 décembre 2000, n° 245, pp. 9 et 11, note F. Barbiéri : « en matière d'augmentation du capital avec suppression du droit préférentiel de souscription, l'auditeur ne saurait se contenter d'entériner les informations qu'il reçoit et, d'autre part, qu'il a le devoir de s'informer sur l'existence de litiges susceptibles de peser la valorisation de l'entreprise, donc des titres qu'elle émet ».

³ Th. GRANIER, *Le rôle des commissaires aux comptes*, Rev. soc. 2004, III, n° 10, p. 560.

⁴ C.A. Paris, 2 novembre 1989, Rev. soc. 1990, p. 39 : « les actionnaires peuvent renoncer sans que le nom attributaire soit indiqué » et Crim., 27 février 1978, Rev. soc. 1978, p. 496 : « l'omission - dans le rapport à l'assemblée délibérant sur la renonciation au droit préférentiel- du nom des attributaires des actions nouvelles échappe à la sanction pénale ».

⁵ المادة 699 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.، وأحكام الفصل الثالث من المرسوم التنفيذي رقم 95-438 المعدل والمتمم المؤرخ في 23 ديسمبر 1995، المتضمن تطبيق أحكام القانون التجاري المتعلقة بشركات المساهمة والتجمعات، ج.ر. بتاريخ 24 ديسمبر 1995، العدد 80، ص. 3، وبالخصوص المادة 9 وما يليها منه.

B. MERCADEL et Ph. JANIN, op. cit., n° 11740, p. 638.

⁶ المادة 825 ق.ت.ج.: " يعاقب ... مندوبو الحسابات الذين منحوا عمدا أو وافقوا ..."، والمادة 830 من ذات القانون: "يعاقب ... كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة...".

إدانتها، وتتفق جنحة الإعلام الكاذب حول حالة الشركة بجنحة الإعلام الكاذب عند إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب في الركن المعنوي¹.

أولاً: ضرورة توافر القصد الجنائي

إن جرائم الإعلام الكاذب تعتبر جرائم عمدية، فيجب أن يتوافر القصد الجنائي المتمثل في تعمد الجاني التصريح بالمعلومات وإعطاء أو تأكيد البيانات الكاذبة، ويتحقق ذلك بعلمه بكافة أركان الجريمة وانصراف إرادته إلى تحقيق السلوك المادي بكل حرية².

1- يجب أن يعلم محافظ الحسابات بكدب أو بعدم صحة البيانات والمعلومات

يفترض الكذب سوء النية³، لأنه مفتعل من طرف صاحبه. وعلم مندوب الحسابات بعدم صحة المعلومات والبيانات التي يؤكدتها أو يوافق عليها يكون ثابتاً بما أنه مهني ومحترف في المحاسبة والمراقبة المالية وعلى دراية كافية بالالتزامات الملقاة على عاتقه، ومن بينها الإعلام في حالة اكتشافه لأخطاء أو مخالفات، ليس تأكديها أو الموافقة عليها، بل أن التستر عنها يثبت سوء نيته بما أنه بامتناعه عن الكشف عن تلك الأخطاء المرتكبة في الشركة يكون قد أخل بالتزامه وأدى إلى تأكديها بسكوته.

لذا، فلا يمكن إدانة مندوب الحسابات بمقتضى جنح الإعلام الكاذب إلا إذا علم بعدم صحة البيانات والمعلومات⁴، لكن لا يجب التمادي في مسألة عدم علمه بكدبها والتي، من الطبيعي أن يعرفها أو يكتشفها. ويرى جانب من الفقه⁵ أن القاضي ملزم بالبحث عن مدى جهله بهذه المعطيات. وبالمقابل، فيفقد المتابع بهذه الجرائم وسيلة دفاع مؤسسة سواء عن جهله بكدب البيانات أو عدم صحتها أو أنه أخل بمهامه دون علم بأنه يؤدي إلى تلك النتيجة.

ويكون مندوب الحسابات عالماً لا محالة بعدم صحة المعلومات والبيانات، دون أن يترك مجالاً للشك في ذلك متى تم إخباره من قبل رئيس مجلس إدارة الشركة ومحاسبها على أن بعض العناصر المحاسبية تم تقويمها أكثر من الواقع، دليل على أنه بالرغم من ذلك فقد صادق على البيانات دون أي تحفظ منه⁶. كما أن مندوب الحسابات الذي يصادق على صحة وانتظامية الحسابات بالرغم من أنه رفض التحقق من محاسبة الشركة، يكون بذلك ادعى أنه مقتنع بتلك المعلومات بالرغم من عدم وجود اقتناع حقيقي، منح معلومات كاذبة عن سوء نية⁷. إلا أنه لا

¹ À titre de comparaison, le législateur français affirme le principe du caractère intentionnel des délits, à l'art. 121-3 C. pén. fr., ce qui a conduit à supprimer l'adverbe sciemment des textes, mais ce qui n'affecte en rien l'exigence de la mauvaise foi. Et concernant le droit français antérieur, il était utilisé l'adverbe *sciemment*, en ce sens, v. art. L. 457 al. 1^{er} de la loi de 1966, préc. (aujourd'hui art. L.820-7 C. com. fr.) et art. L. 452 de cette même loi (actuellement art. L. 242-20 C. com. fr.).

² N. STOLOWY, op.cit., p. 524.

³ B.- DUMORTIER, op. cit., n° 88, p. 20 et W. JEANDIDIER, op. cit., n° 277, p. 346,

⁴ Crim., 2 avril 1990, préc.

⁵ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n°358, p. 348.

⁶ Crim., 2 février 2000, op. cit., p. 743.

⁷ Crim., 8 avril 1991, préc., aussi in Bull. CNCC 1991, p. 363, note E. Du Pontavice : « un commissaire aux comptes ne peut prétendre n'avoir pas été suffisamment informé par le seul fait qu'il s'est refusé à contrôler la comptabilité ..., il résulte que tout commissaire aux comptes qui certifie la régularité et la sincérité sans réserves alors qu'il a des doutes, prétend avoir une certitude qu'il n'a pas réellement et par conséquent il fournit sciemment des informations mensongères... ».

يمكنه أن يدرك عن نفسه المسؤولية متى ادعى عدم انتباهه للتصرفات والمخالفات الجنحية لمديري الشركة التي يراقب حساباتها، وبالخصوص أن الحسابات الجارية لهؤلاء كانت باستمرار حسابات مدينة لا يمكن تصور جهله أو إخفائها عنه¹.

بيد أنه لا يجب الاعتماد المطلق لعلم مندوب الحسابات كلما أكد أو وافق على معلومات غير صحيحة، لأنه إذ صادق عليها وتبين أن بعض الأنشطة المالية غير الشرعية تمت بدون معرفة مندوب الحسابات، أو قدمت له وثائق مزورة²، ينتفي معها الطابع الإجرامي لسلوك مندوب الحسابات.

2- اتجاه إرادة مندوب الحسابات إلى نقل البيانات والمعلومات الكاذبة إلى علم الغير

يشترط المشرع الجزائري³ صراحة توافر عنصر سوء النية لدى مندوب الحسابات عند إدلائه بالمعلومات غير الصحيحة أو الكاذبة، يعني توافر الإرادة الكافية والواعية لتوجيه السلوك ضد مصلحة متلقي هذه المعلومات، وهذا تأكيداً للطبيعة العمدية لهذه الجرح، أي تكون ناتجة عن تصرف مقصود غير مفترض، أساسه الإرادة الآثمة.

فالركن المادي باعتباره سلوكاً خارجياً وواقعة مادية، لا يكون له طابع إجرامي إلا إذا ارتبط بصاحبه الذي صدر عنه، ومن ثم، تعتبر الإرادة حلقة الوصل بين ذلك السلوك والشخص مقترفة حتى يمكن اعتباره قانوناً مسؤولاً لإدانته. والتصرف بفعل إرادة واعية بعدم مشروعية الفعل المقترف⁴ والنتيجة المبتغاة، يجعل من مندوب الحسابات مذنباً. فعملية الموافقة أو منح البيانات الكاذبة أو المعلومات غير الصحيحة تكون بفعل إرادته لتوجيهها إلى غيره، وهو الأمر بالنسبة لتأكيداتها عندما يصادق على حسابات الشركة أو إلى الجمعية العامة المدعوة للفصل في إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب. وإذا كان الأصل أن الجرح تقوم عند ارتكاب مندوب الحسابات سلوكاً إيجابياً، فإن الإهمال عن قصد والذي يخلف نفس النتيجة، أي وصول المعلومات الكاذبة إلى غيره، يكون مقترفاً لجرح الإعلام الكاذب بالإهمال، لأنه لم يكن باستطاعته عدم العلم بالنظر إلى الحرص والخبرة المفروضة عليه⁵.

ولا يمكن لمندوب الحسابات الاستناد إلى إثبات حسن نيته بدعوى أنه تنقصه الخبرة⁶، أو أن مسؤوليته في حدود الوسيلة، لأنه أمام المتابعة الجزائية لا أثر لذلك في اضحاد الركن

¹ Crim., 18 juin 1990, préc., et Bull. Joly soc. 1990, p. 867.

² Tb. corr. Caen, 14 avril 2000, Bull. CNCC. 2000, n° 118, p. 202, note Ph. Merle : « l'élément le plus important dans l'arrêt réside dans le fait que les juges normands reconnaissent la bonne foi des commissaires aux comptes, et donc l'absence d'élément intentionnel », et dans le même sens, v. B.-H DUMORTIER, op. cit., n° 89, p. 21.

³ المادتين 825 و 829 ق.ت.ج. إذ يستعمل المشرع مصطلح عمداً.

En droit français, l'article 457 ancien de la loi de 1966 employait l'adverbe « sciemment », actuellement le principe est posé par l'art. 121-3 C. pén. fr., ce qui implique que le délit défini par l'art. L.820-7 C. com. fr. suppose l'intention coupable, v. W. JEANDIDIER, *Droit pénal des affaires*, op. cit., n° 284, p. 388, spéc. note n° 7.

⁴ P.-A. PAGEAUD, op. cit., n° 2, p. 1.

⁵ F. SALOMON, op. cit., n° 40, p. 12 : « la mauvaise foi peut être implicite et résulter, soit de l'importance et de la grossièreté des irrégularités comptables qui auraient du être révélées, ..., soit de sa qualité de professionnel, faisant présumer sa mauvaise foi ».

⁶ T.G.I. Paris, 18 mai 1979, préc. : « ... lorsque sa réputation de compétence fait présumer qu'il a eu connaissance des mensonges ... »

المعنوي من أجل الإفلات من العقاب. وما من أمر فيبقى على القاضي ضرورة إثبات توافر الركن المعنوي للجنة للتوصل إلى إدانة الجاني. والملاحظ أن عنصر التعمد المشترك لاكتمال أركان الجحة لا يتطلب عنصر القصد الخاص، كالإضرار بالمساهمين أو الشركة¹.

ثانياً: يجب إثبات الركن المعنوي لجرح الإعلام الكاذب

إن ازدواجية العناصر اللازم إثباتها لقيام الركن المعنوي تطرح صعوبات، لأن مندوب الحسابات كغيره ممن يخطط لارتكاب الجريمة وفي نفس الوقت يدرك، يقرر ويتصرف بكل قدراته العقلية والإرادية إلى جانب تكوينه التقني، فمن التحكيمي والوهمي فصل عنصري القصد الجنائي في هذه الجرائم²، لأن النشاط الذي ينفذ إليه الإنسان يشكل وحدة، ويتوجب البحث في الإطار الزمني الذي اقترفت فيه وإثبات أن للجاني حرية الاختيار في الإدلاء بالمعلومات الكاذبة³.

فلا يمكن لمندوب الحسابات الادعاء بجهله القانون، لأنه حامي القانون في الشركة، وبالرغم من ذلك فعلى السلطة المكلفة بإسناد التهمة الإتيان بالدليل على توافر القصد الجنائي بعنصريه مثله مثل الركن المادي. لذا يمكن اعتماد هذا المطلب المزدوج كعامل للتوازن مقابلاً لاحتكار القضاء سلطة تقدير الوقائع في المجال الجزائي.

ويرى جانب من الفقه أن سوء نية مندوب الحسابات يمكن استخلاصها من خلال السلوك المادي⁴ والظروف التي تزامنت معه، فبتعدد المخالفات والأخطاء المرتكبة في الوثائق الحسابية من المؤكد أنه على علم بطابعها غير الصحيح⁵.

غير أن الملاحظ أن القضاء الفرنسي يحاول في العديد من أحكامه البحث عن توافر عنصر سوء النية، لأنه ركن من أركان جرح الإعلام الكاذب⁶، ويمكن إثبات عنصر سوء النية في هذه الجحة من خلال اعتراف مندوب الحسابات لجرح سابقة لها⁷، إذ أنه بارتكاب جحة عدم إعلام وكيل الجمهورية بتصرفات المدير الجحية⁸، إلى جانب اشتراكه في تقديم حسابات غير

¹ A. TOUFFAIT, A. AUDEREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 94, p. 76 ; F. SALOMON, op. cit., n° 40, p. 12, et H. LAUNAIS, Y DE LA VILLEGUERIN et L. ACCARIAS, op. cit., n° 378, p. 315.

² P.-A. PAGEAUD, op. cit., n° 4, p. 2.

³ C.A. Paris, 12 juin 1984, Bull. CNCC 1984, p. 494 , et p. 502, note E. Du Pontavice: « en effet, pour le délit de confirmation d'informations mensongères... l'un des éléments est la connaissance du caractère non sincère du bilan en cause ».

⁴ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1919, p. 778.

⁵ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 90, p. 21, et W. JEANDIDIER, op. cit., n° 284, p. 389 : « évidente, l'intention coupable, qui est la connaissance du caractère mensonger de l'information, n'est pas très difficile à établir dans la mesure où les faits la révèlent sans équivoque ».

⁶ C.A. Paris, 1^{er} avril 1992, Rev. soc. 1992, p. 559, et Crim., 2 avril 1990, préc.

⁷ N. STOLOWY, op. cit., p. 529, et A. SAYAG, op. cit., n° 517, p. 454.

⁸ C.A. Paris, 3 mai 1975, R.T.D.com. 1976, p. 569 (affaire Agache-Willot) : « en l'espèce, la non dénonciation au Parquet portait sur des détournements commis par le dirigeant, le tribunal considère que le commissaire aux comptes ne pouvait qu'avoir eu connaissance des prélèvements irréguliers ».

صحيحة، فإن سوء نيته متوافرة، كما أنه في محاولة منه لتصحيح كذبه ولكن التأخر الملاحظ أدى بإثبات سوء نيته¹.

ولا شك بأن مندوب الحسابات بهذا اللقب والصفة²، عندما يصادق على حسابات وساهم في إعدادها فيعلم بعدم صحتها، لأنها كانت تتضمن مصاريف لتحقيق مشاريع سابقة على أوانها ولكنها صرفت في غير محلها، ثم أدرجت في الحسابات مجددا وضمن تقارير لم تعرض على المساهمين، مما يثبت سوء نيته³.

المبحث الثاني: جنحة إفشاء مندوب الحسابات السر المهني

تفرض طبيعة مهنة مندوب الحسابات الوثوق به، بحيث يتم الإدلاء له بكل المعلومات والوقائع التي تمكنه من أداء مهامه، كما أنه يطلع عليها بالنظر إلى صلاحياته وإمكانياته الجبرية⁴ في الشركة المراقبة، ويقابلها ضمان يتمثل في واجب الحفاظ على سرية المعلومات والبيانات الناتجة عن ذلك⁵، لأنهم أصحاب مهنة تمكنهم من الاطلاع على الأسرار الوثيقة بالشركة، بل وقد يفرض عليهم ذلك لحسن أداء مهمتهم، ويلزم مندوب الحسابات، كغيره من المهنيين، باحترام السر المهني⁶، ويكون محل متابعة جزائية في حالة إفشاءه.

ومن بين أهم مهام مندوب الحسابات مهمة الإعلام⁷، ولكن يقابلها واجب التكتم على الأسرار التي أدلي له بها. ويشكل إفشاؤها جريمة معاقب عليها⁸، مما يفرض تحديد النطاق الفاصل بين واجب بالإعلام والالتزام بالسر المهني الذي يتأتى من خلال أركان جنحة إفشاء السر المهني، إذ ترمي إلى تحقيق هدفين، فالمهني لا يمكنه الإدلاء لأي كان بالمعلومات المشمولة بالسر المهني، وبالمقابل يمكنه رفض إطلاع الغير بتلك المعلومات والوقائع⁹.

¹ Crim., 26 mai 1986, Bull. CNCC 1987, n° 65, p. 83, note J. Devèze: « attendu qu'ils estiment que G. (commissaire aux comptes), dès 1975, avait connaissance non seulement de graves irrégularités dans la comptabilité sociale mais aussi des détournements imputables au gérant et susceptibles de poursuites pénales ; qu'ils relèvent que, si ce commissaire aux comptes avait, conformément à la loi, dénoncé ces faits au Procureur de la République, l'intervention, à l'époque de ce magistrat aurait évité une aggravation du passif ... ».

² Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1919, p. 779 et F. STASIAK, op. cit., p. 200.

³ Crim., 12 janvier 1981, préc., p. 612.

⁴ ف. زراوي صالح، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المقال السالف الذكر، ص. 175 وما يليها: "يتعلق الأمر بالحقوق الممنوحة وهي سلطة التحقيق، وحق الإطلاع على الوثائق والحق في حضور الجمعيات ذات الأهمية الكبيرة".

⁵ A. ROBERT, *La huitième directive concernant le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés*, Rev.soc. 2007, IV, n° 32, p. 741.

⁶ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 138, p. 29.

⁷ ف. زراوي صالح، المقال السالف الذكر، ص. 181.

⁸ المادة 301 ق. ع. ج. Concernant le droit français, v. art. 226-13 C. pén. fr.

⁹ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1960, p. 796 : « le délit de violation du secret professionnel présente une double utilité. Plus précisément, l'obligation au secret professionnel est à double sens. Autrement dit, le commissaire aux comptes ne

وأركان لجنة إفشاء السر المهني هي تلك المعتمد في قانون العقوبات والمطبقة بالنسبة للمهن التي يؤتمن فيها المهني على معلومات ووقائع تخص زبونه¹، إلا أن الاختلاف الجوهرى، والذي فرض دراستها ضمن الجرائم الخاصة بمندوبية الحسابات، أن مضمون السر المهني وطريقة الاطلاع عليه ضمن ممارسة مهنة مندوبية الحسابات يتم بسبل وطرق خاصة، كما أن عملية الإفشاء تأخذ مفهوما خاصا، وقد لا تتحقق بالرغم من الكشف عن أسرار نظرا للنظم التي تعتمد في مراقبة الشركات التجارية. غير أنه قد يقع على مندوب الحسابات التحلل من هذا السر في مواجهة حالات محددة قانونا، بل ويفرض عليه ذلك في بعض الحالات وتحت طائلة عقوبات جزائية².

المطلب الأول: تحقق الركن المادي لجنة إفشاء مندوب الحسابات السر المهني بأن ينصب على سر أدلي إليه به

يتحقق السلوك المادي في عملية الإفشاء بنشاط ايجابي من قبل مندوب الحسابات على أن تنصب على سر مهني، أدلي به إلى المهني أثناء أو بمناسبة ممارسته مهامه في الشركة المراقبة. لذا، فالركن المادي يتكون من عنصرين أولهما أن يتعلق الأمر بسر مهني، وأن يقوم مندوب الحسابات بالإفشاء بما أدلي له به.

أولا: مفهوم السر المهني لمندوب الحسابات و أساس الالتزام بالتكتم عليه

يلزم محافظ الحسابات، كغيره من المهنيين، بالمحافظة على السر المهني، إلا أن المشرع لم يحدد تعريفا لهذا السر، الأمر الذي يفرض البحث أولا عن المقصود به، ثم التعرض إلى أساس الالتزام بالتكتم على الوقائع التي يشملها.

1_ تعريف السر المهني

إن السر لغة هو خالص الشيء، أي كل ما يسره الشخص من الأمور التي عزم عليها، وما يخفيه ويكتمه، وهو ما يجب كتمانها، إذ يتمثل في واجب الحفظ والكتمان حتى لا يكون السر معروفا للآخرين³.

ولم يعرف المشرع الجزائري، على غرار المشرع الفرنسي، المقصود بالسر الواجب كتمانها، ولكن الأول يستعمل مصطلح الإدلاء، أي السر الذي أدلي به إلى مندوب الحسابات، وهذا على خلاف الثاني الذي يعتمد الإيداع. ومن الضروري، لإيقاع العقوبة أن توجد وقائع

peut révéler aux tiers non autorisés les informations couvertes par le secret. Mais surtout, c'est la possibilité pour celui-ci de refuser de divulguer les secrets qu'il détient ».

¹ المادة 830 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج. التي تحيل إلى قانون العقوبات وسابقا المادة 18 من القانون رقم 91-08 الملغى والتي كانت تحيل إلى المادة 301 ق.ع.ج. أما حاليا فالمادة 71 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 السابق ذكره والتي تحيل إلى المادتين 301 و302 ق.ع.ج.

² المقصود بذلك إفشاء الوقائع غير المشروعة التي يلاحظها في الشركة أثناء تأدية مهامه، وراجع الدراسة المخصصة لجنة عدم إفشاء الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية.

³ B . PY, *Secret professionnel*, D. pén. 2003, n° 1 , p. 4 : « secret , issu du latin *secretum* , pensée ou fait qui ne doit pas être révélé, a désigné dès l'origine un ensemble de connaissances réservées à quelques-uns ». Dans ce sens, v. A. TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J ; LACOSTE, op ; cit., n° 524, p. 485 ; A. REY, *Dictionnaire historique de la langue française*, Le Robert 2000, t. 3, p. 3434. (en français) : « ce qui doit être gardé » et (en anglais) G. STORA, *Dictionary Hachette and Oxford College*, Hachette, 2003, p. 453: « keeping things secret not to be known to other or something that has not been told to other people ».

ومعلومات لا يصح إفشاءها لعامة الأشخاص، وتخرج من إطار العموم. وبالمقابل فما كان من طبيعته العموم، فالأصل أنه لا يدخل ضمن مفهوم السرّ.

وإذا كان السر يعرف على أنه كل أمر سري في عرف الناس أو في اعتبار صاحبه، فلا يشترط معه طلب الائتمان عليه¹، بل مجرد الإفاضة إلى الأمين على السر، أي صاحب مهنة أو وظيفة كاف للمتابعة في حالة الإفشاء به². غير أنه يجب التساؤل حول ما إذا كانت الوقائع المعروفة تصلح لأن تكون سرا؟

لقد اتجه جانب من الفقه³ إلى استبعاد الوقائع المعروفة لأنها لا تصلح لأن تكون سرا نظرا لطابع عموميتها. لكن لا يجب اعتماد هذا الرأي على إطلاقه، لأن تصريح المهني أو صاحب وظيفة لمعلومات معروفة يؤدي إلى تأكيدها⁴، وهو ما اعتمدته محكمة النقض الفرنسية، بأن البوح بالسر غير مباح ولو انصب على واقعة صارت معروفة لعامة الناس⁵.

لذا، تعتبر الوقائع والمعلومات المشاعة بين الناس تقف في منطقة بينية لما هو سري بحت وما هو معروف لدى العموم مسبقا، لكن اعتراف المهني بها يدفعها من دائرة التشكيك إلى التأكيد، كما أنه من الصعب تحديد مدى ذبوع هذه الوقائع وشهرتها، فلا يفقد السر المهني ضرورة التكتّم به وفي حالة إفشاءه يظهر طابعه الإجرامي، لأن شهرة السر لا تزيل عنه طابعه، ولا ترفع الالتزام بالمحافظة عليه.

وإذا كان البوح بسر الغير من شأنه المساس بالثقة الموضوعة في الأمانة، فإنها ذات طبيعة ضارة بصاحب السر⁶، وهو ما يلحق سمعة مودع السر وكرامته من الضرر سواء كان الضرر ماديا أو معنويا⁷. ويعاقب المشرع الجزائري⁸ على غرار المشرع الفرنسي⁹ بمقتضى

¹ Contra, F. SALOMON, op.cit., n° 24, p. 10.

² J.-L. BAUDOIN, *Le secret professionnel et droit au secret dans le droit de la preuve*, th. Paris, 1962, p. 56.

³ P. BOUZAT, *La protection juridique du secret professionnel en droit pénal comparé*, actes du III^{ème} congrès de l'académie internationale de droit comparé, Londres, Rev. sc. crim.1950, p. 544, et J.-F. BARBIERI, *De quelques aspects du secret professionnel des commissaires aux comptes*, Bull. Joly soc. 1997, p. 935., n° 5, p.936 : « l'absence de préjudice occasionné à l'entité, notamment parce que l'information révélée était déjà connue, conduit à écarter la responsabilité du débiteur de l'obligation au secret » .

⁴ M. PATIN, P. CAUJOLLE, M. AYDALOT et J.-M. ROBERT, *Droit pénal général et législation appliquée aux affaires*, op. cit., p. 323, et A. TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, préc.

⁵ Crim., 19 décembre 1985, D. 1986, I, p. 347.

⁶ J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 3, p. 935.

⁷ A. ROBERT, *La huitième Directive concernant le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés*, op. cit., n° 4, p.739.

⁸ ذلك بالإحالة إلى المادة 301 ق.ع.ج. وقد أدرجت هذه المادة ضمن القسم الخامس بعنوان الاعتداء على شرف واعتبار الأشخاص وحياتهم الخاصة وإفشاء الأسرار، من الفصل الأول المحدد للجنايات والجنح ضد الأشخاص.

⁹ V. art. 226-13 C. pén. fr., inséré dans le chapitre - VI- intitulé « des atteintes à la personnalité », art. 378 ancien C. pén.fr.

الأحكام العامة على جريمة إفشاء مندوب الحسابات على السر المهني، وقد نص عليها في الجزء المخصص للجرائم ضد الأشخاص.

ويعتبر جانب من الفقه¹ أن عملية الإفشاء ما هي إلا شكل من أشكال السب والقذف، ويجب أن يلحق البوح به ضررا لمن عهد به. غير أنها جرائم متميزة عن بعضها البعض²، فمن جهة تختلف الأركان المشكلة لكل جريمة على حدى ومن جهة أخرى، فلا يجب اعتماد أسلوب القياس لأنه مستبعد من الأحكام الجزائية، فلا تقاس عناصر جريمة بأخرى لمجرد أن المشرع نص عليها تحت عنوان واحد. كما أنها جرائم تختلف في الغرض من تجريمها، فإذا كان الهدف من تجريم إفشاء السر المهني هو لضمان بقاء الثقة واستقرار نشاط بعض المهن المبنية على الائتمان، فإن جنح السب والقذف، ومعها جنحة الإفشاء، ترمي إلى حماية الشرف والسمعة عموما. ومن ثم فالغاية من تجريم انتهاك حرمة السر المهني أوسع³. غير أن القضاء الفرنسي قد حكم، في واحدة من القضايا التي كانت محل نقاش فقهي، بأن السر المهني يصبح دون معنى إذا كان إفشاؤه لا يلحق أي أذى للشركة المراقبة من قبل مندوب الحسابات المتابع⁴.

كما أن هذه الطائفة من الفقه لم تعتمد على السر بذاته⁵، إنما ارتكزت على الأثر الناتج عن الإفشاء أي الأذى والمساس به وعدم احترام كتمانها، متجاهلة السر من حيث موضعه الطبيعي، وضرورة بقائه محفوظا لدى الأمين. والمستقر عليه أن الضرر ليس ركنا من أركان جنحة إفشاء السر المهني، لأن النص التجريمي لا ينص عليه، والادعاء بما يخالفه من شأنه المساس بمبدأ التفسير الضيق للنصوص الجزائية. كما أن انتهاك حرمة السر المهني قد لا ترتب ضررا حين إفشائه، بل قد يتفاقم الضرر اللاحق بالضحية بمرور الوقت، مما يجعل اعتبار هذا العنصر مستحيلا حين اكتمال أركان الجريمة. لذا، فأساس تجريمها يعتمد على المساس بالثقة المتعلقة ببعض المهن⁶.

وعليه، فلا يجب خلط مفهوم السر والالتزام بعدم إفشائه، أي ضرورة التمييز بين الالتزام ومحلّه. والغرض من تجريم إفشاء السر هو المحافظة على الثقة المفروضة⁷، ولا أهمية للضرر الحاصل أو محتمل الحصول في حالة عدم الكتمان لانتهاء ضرورة إلحاق الأذى

¹ J.-L. BAUDOUIN, op.cit., p. 47

² J.-B. DENIS, *La distinction du droit pénal général et du droit pénal spécial*, LGDJ, 1977, p.185 .

³ F. SALOMON, op. cit., n° 23, p. 10.

⁴ C.A . Limoges, 30 mai 1986, Bull. CNCC 1985, p. 243 et D. 1985, I, p. 501.

⁵ J.-B. DENIS, op. cit., p. 185 : « diverses infractions ont pour but principal de causer un dommage moral. Elles se compliquent souvent d'un dommage physique, telles que la menace, la dénonciation calomnieuse, la diffamation, l'injure et la violation du secret professionnel qui se commettent par écrit et par la parole ».

⁶ B. PY, op.cit., n° 69, p. 11: « la prévisibilité de la répression reposerait presque entièrement sur un élément subjectif, généralement un affaiblissement de la confiance dans les rapports entre le public avec certains corps professionnels ».

⁷ L. PORTES, *À la recherche d'une éthique*, Masson, 1984, p. 131 : « cette confiance est indispensable au bon fonctionnement de certaines professions dont le rôle est jugé indispensable au bien commun de la société. En ce sens il n'y a pas de profession sans confiance, de confiance sans confiance, de confiance sans secret ». V. aussi A. ROBERT, op. cit., n° 32, p.739.

بالمصلحة الخاصة لصاحب السر، لأنه لو كان في نية المشرع اشتراط الضرر لاكتتمال عناصر السلوك لكان قد نص عليه صراحة تأكيدا له واستبعادا للقياس مع جرائم أخرى.

ومن ثم، فإن المصلحة الخاصة غير كافية في تعريف السر المهني وتحديد طبيعته، وضرورة المحافظة عليه، إنما المصلحة العامة تستدعي ذلك¹. وارتباط السر المهني بالشركة يثير فكرة المصلحة في الشركة، إذ يرى جانب من الفقه أنه لا مصلحة حيث لا سر²، والحماية متى كانت مشروعة كان السر جديرا بالحماية، لأن الكتمان يعود بالنفع والفائدة على مودعه، بغض النظر عن إرادته في إبقاء المعلومات أو الوقائع سرا³، بل حتى ولو انعدمت إرادة مودع السر في إبقائه كذلك، لأن المصلحة تفسر ضرورة التكتّم عليه⁴.

غير أنه إذا كانت المصلحة منتفية، بأن تكون غير مشروعة، فلا وجود لدواعي محافظة المهني بالسر المودع لديه، بل قد تلزمه الأحكام القانونية بالإفشاء، تحت طائلة عقوبات نتيجة التكتّم عن تلك الوقائع اللامشروعة، لأن المصلحة في هذه الحالة غير جديرة بالحماية لسمو المصلحة العامة عن المصلحة الأنانية غير المشروعة، والتي تكون سببا في إباحة الإفشاء.

ومن ثم، فالسر هو مجموعة الوقائع أو المعلومات التي انحصرت نطاق العلم بها في طائفة محددة من الأشخاص من ذوي الأمانة والثقة، ويعترف القانون لصاحبه بمصلحة مشروعة تفسر واجب المحافظة عليه وبقائه منحصرا في ذلك النطاق. والأمين عليه هو كل من يتصل نشاطه بالمهنة التي يتطلب أدائها الكشف على أسرار بحكم الضرورة⁵، ومدى حساسية الحسابات من المهنة التي يشترط فيها الثقة لما يطلع عليه مندوب الحسابات من معلومات ووقائع خاصة بالشركة المراقبة، ومن مصلحة الشخص المعنوي بقاء مضمونها محفوظا عن العامة، أو على الأقل عدم صدوره أو تأكيده من صاحب خبرة تقنية. لذا، يلزمه المشرع الجزائي⁶ على غرار المشرع الفرنسي⁷ حين انضمامه إلى مهنة محافظة الحسابات وعند أدائه اليمين القانونية بالمحافظة على السر المهني الذي يطلع عليه عند مراقبته للشركات التجارية⁸، ما لم تفسر مصلحة أسمى ومشروعة لإباحة الإفشاء.

2_ أساس التزام مندوب الحسابات بالسر المهني

¹ Ch. FREYRIA, *Le commissariat aux comptes : mission d'intérêt public ?*, op. cit., n° 516, p.1 et Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1966, p. 799.

² A. SAYAG, op. cit., n° 539, p. 474.

³ P. BOUZAT, op. cit., p. 544 .

⁴ Contra, Limoges, 30 mai 1986, préc.,p. 243 : « institué essentiellement dans l'intérêt du maître du secret, il devient sans objet quand sa divulgation ne peut plus causer un préjudice quelconque à celui-ci ».

⁵ ع. الديناصورى وع. الشواربى، المسؤولية المدنية في ضوء الفقه والقضاء، ج 2، منشأة المعارف، 2004، ص. 1154.

V. A. SAYAG, *Le commissariat aux comptes : renforcement ou dérive ?*, op.cit., n° 537, p.472.

⁶ المادة 6 من القانون رقم 01-10 (أما سابقا بالمادة 4 من القانون رقم 91-08 الملغى).

⁷ Arts. L. 822-3 et R. 822-14 C. com.fr.

⁸ En ce sens, v. art. 23, spéc. 1° et 2° de la huitième directive européenne, préc.

يعتبر مندوب الحسابات خبيراً في التحقيق في حسابات الشركة المراقبة، ولتنفيذ مهامه وتحققها، يطلع على وقائع ومعلومات تخصها، ويفرض عليه كتمانها. إلا أن الالتزام بحفظ السر المهني يقع عليه عند أدائه اليمين القانونية اللازمة للانضمام إلى مهنة محافظة الحسابات، غير أنه حينها لا يحوز على أي معلومات أو وقائع تحت طي الكتمان في الشركات التجارية، بل عند ترشيحه فيها¹، وبقبوله المهام المسندة إليه، فمنذ هذه المرحلة يتحقق الإدلاء له بتلك الأسرار بل ويمكنه الاطلاع عليها. لذا، فمن الضروري تحديد الأساس القانوني لالتزام مندوب الحسابات بالمحافظة على المعلومات التي عهدت به تحت طي الكتمان، وهذا بالنظر إلى المهام المسندة لمندوب الحسابات، إذ يجب عليه في نفس الوقت أن يكون مصدراً للمعلومات، وملزماً بالتكتم عليها، فهي صلاحيات متقابلة، الالتزام بالتكتم وواجب الإفصاح².

وقد ظهرت نظريتان متضادتان في تحديد الأساس القانوني للالتزام بحفظ السر المهني، أحدها النظرية النسبية والتي تقوم على فكرة العقد المبرم بين المهني وصاحب السر، أما الثانية فهي النظرية التأسيسية أو المطلقة والتي تبنى على فكرة المهن المنظمة، ذلك أن الأحكام القانونية المنظمة للمهن هي التي تفرض كتمان السر المهني.

غير أن تعرض النظريتين إلى انتقادات استدعى البحث على فكرة تصلح لذلك، وتتمثل في النظام العام، إذ حاولت تفادي الانتقادات الموجهة للنظريتين التعاقدية والتأسيسية، بحيث يكون مضمونها أكثر مرونة لاستيعاب أساسها ما نتج عنه آثاراً توافق بين النظريتين السابقتين.

أ_ قصور النظريتين المتضادتين في تحديد الأساس القانوني لالتزام مندوب الحسابات بالسر المهني

إن طبيعة العلاقات الناشئة في الشركات التجارية تتأثر من جهة بوجود أحكام قانونية تحكمها وهي النظرية التأسيسية، ومن جهة أخرى تكون العقود سبباً في نشأة بعض من الالتزامات فيها. غير أنه بالنسبة لواجب التكتم على السر المهني واجهت كلا منها انتقادات.

ويفرض المشرع الجزائري لمتابعة اقتراف انتهاك حرمة السر المهني أن يتم إقضاء بما تم الإدلاء به للمهني، الأمر الذي يفرض تحديد الأساس الذي يؤدي بصاحب السر، أي الشركة المراقبة إلى الإدلاء به إلى مندوب الحسابات، وعلى هذا الأخير، باعتباره مهنيًا، التكتم عليه. أما المشرع الفرنسي فيلزم المهني بالمحافظة على السر المودع لديه من قبل صاحبه.

وتجد النظرية التعاقدية أساسها في الرضاء الضروري لإبرام العقود، وتعتبر أن الإدلاء بالسر يتم بإيداعه بتصرف إرادي، ويقابله واجب المحافظة عليه، وبذلك هو التزام نسبي يتبع إرادة المتعاقدين. بيد أنه من الضروري الاعتماد على الأحكام القانونية المؤسسة لقواعد أمره لا تكفي معها إرادة للمتعاقد لتغييرها، ومن ثم تجعل من المحافظة على السر المهني التزام مطلق طبقاً لما يفرضه القانون.

__ النظرية اللانحوية أو المطلقة كأساس لالتزام محافظ الحسابات بالسر المهني ونقدها

يعتبر مندوب الحسابات المراقب الشرعي على حسابات الشركة، ويمارس مهمته الرقابية بمقتضى النصوص القانونية التي تنظم نشاطه، فبمجرد تعيينه في الشركة تخضع علاقته الناشئة مع الشركة إلى الأحكام القانونية، كما أن النتائج التي يتوصل إليها يجب أن تكون طبقاً للأحكام القانونية.

¹ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

² A. SAYAG, op.cit., n° 538, p. 472.

ومرد ذلك، أن الشركة التي قررت تعيين مندوب الحسابات ليس لها إلا الحق في اختيار مندوب الحسابات ضمن دفتر شرط. ومتى قبل هذه المهام فتستقل العلاقة بينهما عن العقد المبرم بما أن المشرع يتدخل لتنظيم ليس فقط ما ينشأ عن هذه العلاقة من التزامات على عاتق الطرفين المتعاقدين، بل حتى بعض البنود الإلزامية في العقد¹، ومن ثم فطبيعة العلاقة بين الشركة ومندوب الحسابات هي تأسيسية².

وإن ما يفسر تدخل المشرع المحافظة على مصلحة الشركة بمفهومها المجرد والنموذجي الذي يتعامل معه هذا المهني لبلوغ الهدف المبتغى تحقيقه من خلال تجريد العلاقة التعاقدية من طابعها الأصلي أثناء سريان هذا العقد، حتى أن صلاحياته في الشركة لا تتحكم فيها الشركة المراقبة، بل حددتها الأحكام القانونية الخاصة بالمراقبة الشرعية على حسابات الشركة من قبل هذا المهني المختص في الحسابات³.

والملاحظ أن مجموعة من الأحكام الجزائية تضمن إيقاع العقاب في حالة مخالفة هذه الأحكام، سواء من قبل ممثلي الشركة أو من في خدمتها، وحتى مندوب الحسابات إذا أخل بالالتزامات الواقعة عليه بفعل خضوعه إلى نظام قانوني ومهني أمر⁴. فأحكام تعيينه ومدة مهامه في الشركة محددة قانوناً لا تؤثر إرادة الأطراف عليها. كما أنه وعند إخلال مندوب الحسابات بالتزاماته، فللشركة عزله من منصبه⁵. وبالنسبة لشركة المساهمة لا يتسنى لها ذلك إلا برفع طلبها إلى الجهة القضائية، بالرغم من أن الشركة هي طرف في العقد، وبالمقابل يمكنه تقديم استقالته⁶. غير أنه لا يتحلل من جميع التزاماته اتجاه الشركة، بل يجب أن يستمر في مهامه لعدم تعريض مصالح الشركة للخطر، على أن الاستقالة لا تكون مشروعة إذا قدمها في وقت أو في ظروف غير مناسبة أو مبنية على غش.

ومن ثم، فإن إرادة الأطراف لا تؤثر على سريان أو انتهاء العلاقة التعاقدية بين مندوب الحسابات والشركة التي يراقبها، بل هي مؤسسة على إرادة المشرع في ضمان رقابة الشركة بطريقة فعالة من قبل هيئة تتمتع باستقلالية وحياد، تأثراً بطبيعة عقد الشركة الذي يتولد عنه شخص مستقل بذاته⁷، غير أن النظرية التأسيسية أو المطلقة كانت محل نقد.

إن الأخذ بالنظرية اللائحية من شأنه أن يشل عمل مندوب الحسابات، ولا يمكن معه تجاهل أهمية الطابع الإرادي الذي يحكم مختلف العلاقات الناشئة في الشركة، ويستحيل

¹ المادة 4 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-30، والمادة 7 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-32. (المادة 10 من المرسوم رقم 96-136 السابق).

² Y. GUYON, op. cit., n° 360, p. 113; J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 57, p. 20 et Ph. Merle, note sous Com., 14 novembre 1995, Bull. CNCC 1995, p. 512.

³ المادة 35 من القانون رقم 10-01: "... يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة..."، أما سابقاً فالعبارة كانت ضمن المادة 39 من القانون رقم 91-08 الملغى: "يحدد مندوب الحسابات كليات ومدى مهمته...".

⁴ المادة 62 من القانون رقم 10-01، (المادة 52 من القانون 91-08 الملغى والسابق ذكره).

⁵ يختلف نظام العزل من شركة إلى أخرى، فبالنسبة لشركتي التضامن والمسؤولية المحدودة، لم يحدد المشرع أحكام خاصة لذلك، ومن ثم نطبق الأحكام العامة، أي المادة 38 من القانون رقم 10-01، وهو نفس الموقف السابق للمشرع الجزائري بالمادة 46 من القانون رقم 91-08 الملغى والسابق ذكره، وهو ما يطبق على شركة المسؤولية المحدودة. أما شركة المساهمة، فلا يمكنها عزله من الشركة لإقضاء، حسب ما تقضيه المادة 715 مكرر 9 ق.ت.ج.

⁶ المادة 38 من القانون رقم 10-01.

⁷ J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op.cit., n° 33, p. 12: « elle (la société) serait (...) un corps social dépassant les volontés individuelles » .

الاستغناء عن النظرية التعاقدية. وباستقراء مختلف الأحكام القانونية، فإن التشريع في حد ذاته ليس جامدا بالدرجة التي تظهر بها النظرية المطلقة.

وتعتمد مهام مندوب الحسابات على أخذ المبادرة اللازمة لمراقبة الشركة، إذ تكون له الحرية في إجراء المراقبة التي يراها مناسبة، لأنه يحدد باتفاق مع الشركة المراقبة مدى ومدة المهام في الشركة، حتى لا يتم شل أو عرقلة مهامه.

ومن خلال النصوص القانونية، فإن المشرع ذاته ينص على حالات يمكن لمندوب الحسابات أو الشركة المراقبة انتهاجها لمخالفة الطرف الآخر التزامه التعاقدية، كما يلزم في حالات محددة قانونا الاعتماد على استثناءات متى تعلق الأمر بحماية مصلحة محددة. ومن ثم، فالنظرية اللانحوية لا تصلح على إطلاقها كأساس لالتزام مندوب الحسابات بالسر المهني، نظرا للتأثر الوارد عليه من النظرية التعاقدية، وعجزها استيعاب الأساس الذي يعتمد عليه واجب كتمان السر المهني .

النظرية التعاقدية أو النسبية كأساس لالتزام محافظ الحسابات بالسر المهني ونقدها

يدخل مندوب الحسابات في مهامه في الشركة صاحبة السر عند قبوله التعيين¹، ولا يقصد بمضمون هذه النظرية عقد الشركة، وإنما العقد الذي أسندت الشركة المراقبة صاحبة السر، إلى مندوب الحسابات مهمة المراقبة². ومؤدى هذه النظرية أن تطابق رضاء الطرفين هو الذي يسمح لمندوب الحسابات أن يراقب الشركة ويطلع على أسرارها، وبالمقابل لا تجد الشركة المراقبة عبئا في الإدلاء له بما تعتبره سرا من أجل مباشرة مهامه في الشركة³، وهو سبب لالتزام الشركة بتسديد أتعابه مقابل الخدمة التي يقدمها لها⁴، كمرقب شرعي على حساباتها وماليتها، ونتيجته التزامه بالمحافظة على أسرارها كأثر للالتزامات الناتجة عن التعاقد الذي يعتبر مصدرها، وليس لمندوب الحسابات الحق في التصرف في تلك المعلومات والوقائع بل يتكتم عليها، إلا أن المواقف الفقهية تباينت حول تحديد ماهية العقد الذي يعتمد عليه كأساس قانوني يفرض عليه المحافظة على السر المهني، ولكنها تشترك في أنه ناشئ عن التزام ملزم لجانبيين.

وإذا كان المشرع الجزائري ينص على إفشاء السر الذي أدلى به إلى المهني يكون محل متابعة جزائية، فإن المشرع الفرنسي يعاقب على إفشاء الأسرار المودعة لدى المهني، وإن تباين المواقف القانونية تأثر باختلاف المواقف الفقهية، والتي تبني التكتم على وجود عقد بين المهني وصاحب السر.

¹ المادة 26 وما يليها من القانون رقم 10-01.

² كان المشرع سابقا يبين على أن طبيعة مهام محافظ تعاقدية، وتبنى على أساس الوكالة، المادة 50 من القانون رقم 91-08 المذكور سابقا : " ... مسؤولين ... في الحدود التعاقدية ..."، وفي هذا الإطار، ف. زراوي صالح، المقال السالف الذكر، ص. 196، أما حاليا، فيتعلق الأمر بالعهد.

³ Certains auteurs estimaient que le fondement de l'incrimination sous l'empire de l'article 378 ancien C. pén. fr. : « avait pour but de sanctionner la violation, analogue à l'abus de confiance, d'un contrat formé entre le praticien et son client (thèse relativiste) », v. B. PY, op.cit., n° 8, p. 4 .

⁴ المادة 37 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 : " تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداوات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته...". (المادة 44 من القانون رقم 91-08 المذكور سابقا : " ... تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات أتعاب محافظي الحسابات طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة...").

وقد استند في تأسيس الالتزام بالسر المهني على عقد الوديعة، لأن السر يتم إيداعه من قبل المودع، أي الشركة المراقبة إلى المودع لديه، أي المؤمن عليه والمتمثل في مندوب الحسابات، ويعتبر السر هنا وديعة ضرورية ومصونة ومقدسة¹، لأن عملية الوديعة تؤدي إلى الإدلاء بالسر إلى المهني.

وتفسر الضرورة في تلك الوديعة باعتبارها وسيلة تمكن مندوب الحسابات القيام بمهامه الشرعية في الشركة، وطالما أنه تعهد من قبل، عند أدائه اليمين القانونية بانضمامه الى هذه المهنة، بأن يحفظ السر المهني، فيكون السر محل صيانة، وتتجسد من خلال التكتّم عليه. ويستمد السر المهني قدسيته من الأمانة الموضوعة في هذا المهني الخبير، ونتيجة لهذه الصفات تودع لديه هذه الوقائع والمعلومات لأنه محل ثقة، وخضوعه للجزاء العقابي في حالة خيانة الأمانة المودعة لديه، يفسر أساس التزامه بالحفاظ على السر المهني، كما أنه لا يمكن أن يحل غيره في الحفاظ على الوديعة دون إذن صريح من المودع².

وبمقارنة النصوص القانونية التي تجرم انتهاك حرمة الأمانة المودعة، فالمشرع الجزائري لا يستعمل مصطلح الإيداع بل ينص على "الإدلاء"، دليل على انتهاجه موقفاً باتجاه طبيعة مهام محافظ الحسابات، والتي كانت تعتمد على عقد الوكالة. إلا أنه حالياً فهي مهام قانونية تعهد إليه³. على خلاف نظيره الفرنسي، الذي لا يحدد الملزمين بالمحافظة على الأمانة إنما يعبر عليهم بالمودع لديهم، كما يستعمل مصطلح "الإيداع" في جريمة إفشاء السر المهني⁴، دليل على أن أساس الالتزام هو عقد الإيداع. إلا أن جريمة خيانة الأمانة هي الأخرى تعتمد على عملية تسليم للأموال الناتجة على بعض العقود من بينها عقد الإيداع⁵، وتكون الأولى واقعة على الأموال، أما الثانية فهي مقترفة ضد الشخص، إلا أنها اتفقت في المصلحة من التجريم وهو الحفاظ على الثقة والأمانة⁶.

والمقرر أن عملية الإيداع سواء انصبت على الأموال أو السر فلا تتم إلا بالرضاء المتبادل بين الأطراف⁷، فمن جهة الإيجاب على الإيداع، ومن جهة أخرى قبول المحافظة عليه⁸. غير أن عقد الوديعة واجه انتقادات عديدة أدى إلى تبني عقد الوكالة كأساس للالتزام مندوب الحسابات بالمحافظة على السر المهني، لأن الشركة المراقبة ملزمة بإيداع العديد من المعلومات والبيانات لديه ليتمكن من الوفاء بالمعايير التي تحكم إعداد قراراته⁹، إلا أن الإيداع

¹ - Dépôt nécessaire, inviolable et sacré « *Sacrum Depositum* », in Dictionnaire Larousse 2009, préc., v. partie locution latines, grecques et étrangères, p. 1092.

² المادة 593 ق.م.ج.

³ المادة 27 من القانون رقم 10-01.

⁴ V. art. 226-14 C. pén.fr.: « la révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire ... »

⁵ المادة 376 ق.ع.ج.

Concernant le droit français, v. art.314-1C.pén.fr. (art.408 ancien C.pén.fr.)

⁶ J.-B. DENIS, op.cit., p. 185.

⁷ المادة 590 ق.م.ج.

⁸ المادتين 591 و 592 ق.م.ج.

⁹ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

يكون بتوافر الإرادة المشتركة للأطراف المتعاقدة، أما السر فيكون نتيجة حتمية للمهام الرقابية في الشركة.

وباستقراء العديد من النصوص القانونية والاجتهادات المهنية الخاصة بمهنة مندوبية الحسابات، فإن طبيعة مهنة مندوب الحسابات كانت تعتمد على الوكالة الممنوحة له من قبل الشركة التجارية المراقبة¹. أما حالياً، فطبيعة المهام هي شرعية²، لا ترتبط بعلاقة تبعية بالشركة، فهو ملزم بالقيام بمهمته الرقابية والمراجعة الحسابية لمصلحة الشركة، إلى جانب باقي الصلاحيات التي يحوزها، وإفشائه للأسرار للشركة المراقبة يتنافى مع وفائه بالتزامه انتهاكاً لمصلحة الشركة والمهمة المعهودة له³.

إن السبب الأساسي الذي دفع ببعض الفقه⁴ إلى اعتماد عقد الوكالة كأساس لواجب مندوب الحسابات بالتكتم على السر المهني يعود إلى أنه لا يجوز للوكيل القيام بأي عمل يتعارض مع مصلحة موكله، أي لا بد له من أن يمتنع من أي فعل يرمي إلى الإضرار بالموكل، وهو ما يتفق مع الالتزام مع سر المهنة الموكل إلى الوكيل⁵.

غير أن عقد الوكالة لم يفلح في تفسير أساس الالتزام بالسر المهني، لأن طبيعة مهام مندوب الحسابات قد تفرض عليه اتخاذ إجراءات ليست في مصلحة الشركة، فاتجهت طائفة أخرى من الفقه إلى اعتماد عقد الإيجار، فالعلاقة الناشئة بين الشركة المراقبة والمراقب الشرعي لحساباتها، تفسر بمقتضى الأجر الذي يتقاضاه مندوب الحسابات مقابل تأدية الخدمات المتمثلة بممارسة صلاحياته في الشركة المراقبة. علاوة على ذلك، يفرض عليه حفظ سرها. والظاهر ضعف حجج عقد إيجار الخدمات، لأن هذا العقد يتم بتقديم الخدمات حسب إرادة متلقيها وما يتفق مع أهوائه، وهو ما يتعارض مع مهام مندوب الحسابات التي تحكمها أساساً نصوصاً قانونية، الأمر الذي أدى ببعض الاجتهاد إلى التخلي عن فكرة العقود المسماة، باللجوء إلى العقود غير المسماة⁶، إذ أن واجب كتمان السر المهني يكمن في عقد غير مسمى، ويفضله يتدخل الجانب الجزائي للعقاب على انتهاكه، وإلا أن الملاحظ أن هذا الاتجاه يفضل اللجوء إلى فكرة يمكنها استيعاب أي مشكل يستعصى حله للتخلص منه عوض إيجاد الإطار القانوني له.

إن الاعتماد على نظرية الوديعة كتأسيس لالتزام مندوب الحسابات بالمحافظة على السر المهني بفعل التشابه في التجريم، إلا أن الفلسفة المبينة عليها متباينة، لأن المشرع يعاقب على السرقة الواقعة على المال الخاص، وينص كذلك على تحويل المال العام، وتبقى هاتين الجريمتين متباينتين لارتباط كل منهما بمصالح واعتبارات مختلفة. وبالرغم من التشابه بين

¹ المادة 27 الفقرة الأولى من القانون رقم 01-10 السابق ذكره (المادة 31 من القانون رقم 08-91 الملغى).

² ف. زراوي صالح، المقال السالف الذكر، ص. 170: " ... من المؤلف جدا أن المشرع الجزائري اعتبر محافظ الحسابات وكيل الجمعية العامة. ومن الحق أن هذه الحالة تؤثر بصفة سلبية على نوعية وجدية الرقابة ...".

³ المادة 27 من القانون رقم 01-10، و3 من المرسوم التنفيذي رقم 06-345 السالف ذكرهم، (سابقاً بالمادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136).

⁴ M. DELMAS - MARTY, À propos du secret professionnel, D. 1982, chr., p. 267, et M. GERMAIN, Le secret professionnel du commissaire aux comptes, Rev. éco. et compt. 1999, n° 196, p. 43.

⁵ المادة 575 ق.م.ج.

⁶ A.-P. CHARMENTIER, Le secret professionnel : ses limites, ses abus, Dalloz, 1962, p. 227: « la base du secret professionnel est un contrat innomé sanctionné par une disposition pénale ».

التزام مندوب الحسابات بالمحافظة على السر المهني، وضرورة صيانة المال المودع في إطار جريمة خيانة الأمانة، فالفرق الفاصل بينها كافي لاستبعاد هذه النظرية، لأن الأصل في الوديعة أن تكون دون عوض ما لم ينص صراحة على خلاف ذلك¹. غير أنه بالنسبة لمندوب الحسابات، فالمشرع سابقا كان يحدد جدولا للأتعاب التي يتقاضاها مقابل مهمته، أما حاليا فيتم ذلك ضمن دفتر شروط وعرض يتم الاتفاق عليه، وبمقتضاه يلتزم بالتكتم على السر الذي أدلى له به في الشركة التجارية.

ويكون استلام الوديعة رضائيا وصراحة²، ومحلها يكون معيناً، غير أن الرضاء في تلقي السر المهني وحجمه غير محدد، ولا يرتبط التراضي في العقد المبرم بين الشركة المراقبة ومندوب الحسابات بالسر المهني فقط، بل يتعداه، إذ يشكل زيادة على ذلك الموافقة على القيام بالمراقبة المالية والمراجعة الحسابية لحسابات الشركة، إلى جانب باقي الالتزامات الواقعة على هذا المهني، وتلقي السر المهني هو من بين الآثار الناتجة من العلاقة القائمة.

ويرد عقد الوديعة على المال المنقول³، ومن آثاره استرداد المودع لماله في أي وقت أراد، بينما لا يمكن تصور استرداد الشركة للسر الذي تلقاه مندوب الحسابات، بالرغم من انتهاء مدة العقد المبرم بينهم، بل وحتى إذا غير مندوب الحسابات المهنة أو توقف عن أدائها، فليس في قدرة الشركة استرداد ما أودعته لديه، لاستحالة ذلك. بيد أن السر المهني، فكرة معنوية يصعب تحديد مضمونها، بل وحتى أن المهني قد يتقضى مضمونها بطريقة مختلفة عن الشركة صاحبة السر.

والمقرر أن العميل – المودع لديه- لا يجوز له استعمال المال المودع إلا لمصلحة المودع، كما يتمتع عن أي عمل من شأنه أن يؤدي إلى هلاكه⁴. وهذا ما يتنافى وطبيعة مهام مندوب الحسابات، بخصوص إباحة إفشاء السر المهني، متى للمجتمع مصلحة من ذلك، حتى وإن تعارضت مع مصلحة الشركة المراقبة، لأن المصلحة المحمية هنا تسمو على مصلحة الشركة المراقبة، لذا فإن ضعف حجج عقد الوديعة أدى الى ضرورة البحث على أساس آخر أقوى منه.

ولقد واجهت باقي العقود المسماة نفس مصير عقد الوديعة، في انتقادها وعدم صلاحيتها كأساس لالتزام مندوب الحسابات في المحافظة على السر المهني، فالالتزامات الناشئة عن عقد الوكالة⁵ تنتهي بانتهاء سريان هذا العقد⁶، أما التزام مندوب الحسابات بالسر المهني يظل قائما بصفة مستقلة وبطابع خاص⁷، بالرغم من انتهاء عهده في الشركة المراقبة، أو حتى إذا غير المهنة، لأن طبيعة مهامه هي قانونية، وليست العقد⁸.

¹ تنص المادة 596 ق.م.ج على أنه: "الأصل في الوديعة أن تكون بغير أجر ...".

² المادة 591 الفقرتين الأولى والثانية ق.م.ج.

³ المادة 590 ق.م.ج.

⁴ قرار المحكمة العليا، غ.ج.، 10 أبريل 1994، قضية رقم 128623، مج. قض. سنة 1996، عدد 1، ص. 154: "من المقرر أن الوديعة عقد يسلم بمقتضاه المودع شيئا منقولاً إلى المودع لديه على أن يحافظ عليه لمدة، ويرده بعينه، وليس له أن يستعمله دون إذن المودع ...".

⁵ المادة 371 ق.م.ج.

⁶ المادة 586 ق.م.ج.

⁷ P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, éd. Nemses, 1985, p. 26.

⁸ E. DU PONTAVICE, *Le secret professionnel entre commissaires de sociétés d'un même groupe*, Bull. CNCC 1972, p. 492.

ولم يسلم عقد الإيجار من النقد، ذلك أنه لا يصلح كأساس لالتزام مندوب الحسابات بالسر المهني، لأن طبيعة الالتزامات الناتجة عن العقد الأول هي الالتزام بنتيجة، أي يلتزم العميل عند إبرامه عقد إيجار الخدمات بتحقيق النتيجة المتفق عليها في العقد. علاوة على أنه يكون ضامنا في كل الأحوال¹. وعلى العكس من ذلك، فمندوب الحسابات لا يلتزم إلا بالوسيلة، أي ببذل عناية الرجل العادي².

كما لم تفلح الاتجاهات المعتمدة على العقود المسماة. لذا، تم اللجوء إلى فكرة العقود غير المسماة، وعلى أن التزام مندوب الحسابات بالمحافظة على السر المهني من نوع خاص، إلا أنه قول مردود عليه، لأنه لا يتضمن عناصر مميزة، أو أركان موضوعية خاصة وليس قائما بمفرده.

وما يعاب على هذه النظريات المعتمدة على العقد المبرم بين الشركة المراقبة ومندوب الحسابات، أن الامتناع عن تنفيذ التزامات أحد الأطراف يسمح للطرف الآخر التخلص من الالتزامات الواقعة عليه، إلا أنه لا يسمح لمندوب الحسابات أن يفشي ما اطلع عليه من معلومات ووقائع في الشركة، حتى وإن لم يتلق أتعابه، أو جزء منها.

وهذا إلى جانب ملاحظة أساسية وهامة، أن مندوب الحسابات يكون ملزما بالحفاظ على السر المهني من قبل أن يكون لهذا الالتزام محلا معينا، ذلك أنه عند الانضمام إلى المهنة يفرض عليه أداء اليمين القانونية، والتي تتضمن عبارة "وأتعهد... أن أكتف سر المهنة..."³، أي السر الذي سيطلع عليه مستقبلا عندما توكل إليه مهام الرقابة الشرعية على حسابات الشركة التجارية. وقبل قيام الالتزام المتبادلة بينه وبين الشركة، فيتم ترشيحه، وعندها ترخص له الشركة كتابة بالاطلاع على بعض المعلومات والتي تكون مشمولة بالسر المهني، بالرغم من أنها مرحلة مفاوضات سابقة على التعاقد مع الشركة. ومن ثم، فالالتزام متعلق بذمته، دون أن يكون لهذا الالتزام مضمونا محددًا، على عكس نظرية العقد أين يسري العقد منذ الإفصاح وتبادل الرضاء بين أطرافه، عندئذ ينتج آثاره في مواجهتهم وتتحدد الالتزامات وموضوعها، الأمر الذي يجب معه البحث عن فكرة متينة تقوى على تحمل أساس التزام مندوب الحسابات بالمحافظة على السر المهني، تحقق التوازن بين طبيعة مهنة التي تعتمد على أحكام قانونية وبين وجوده في الشركة المراقبة المبني على العقد الذي أبرمه مع الشركة.

يستخلص أن النظريتين تعتمدان على أسس متقابلة، وبالرغم من ذلك كانت عرضة لانتقادات تبين قصورها كأساس لالتزام مندوب الحسابات بالسر المهني، لذا تم اللجوء لفكرة النظام العام لالتزام مندوب الحسابات بالسر المهني.

ب ضرورة اعتماد نظرية النظام العام كأساس لالتزام مندوب الحسابات بالسر المهني وأثارها

لم تفلح النظريتان التأسيسية والتعاقدية، كل واحدة على حدى، جملة وتفصيلا في أن تكون أساسا كافيا ومقنعا قانونيا ومنطقيا لالتزام مندوب الحسابات بالسر المهني، فإذا كانت النظرية اللائحية تحدد الإطار العام لواجب حفظ السر المهني المدلى به، فإن النظرية التعاقدية تملئ هذا الإطار بتحديد مضمونه، وجب التوفيق بين النظريتين نظرا للتأثير المشترك لها على واجب كتمان السر المهني. لذا، اعتمد على نظرية النظام العام، مما يستوجب تعريفها، بالرغم

¹ المادتين 476 و 483 ق.م.ج.

² المادة 59 من القانون رقم 10-01، وهو نفس الموقف السابق بالمادة 49 من القانون رقم 91-08 الملغى.

³ المادة 6 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01، وهو ما كانت تفرضه الأحكام السابقة بالمادة 4 من القانون 91-08.

من أنها فكرة في أصلها غير ثابتة، ثم تحديد المقومات التي تقوم عليها ومدى إمكانية اعتمادها كأساس لواجب مندوب الحسابات بالمحافظة على السر المهني، وأثارها.

تعريف نظرية النظام العام ومدى صلاحيتها كأساس للالتزام مندوب الحسابات بالسر المهني

يعتبر النظام العام فكرة تتصل بالمصلحة العامة للمجتمع، وتستعصي بطبيعتها على التحديد، والمتفق عليه أنه مجموع المصالح الأساسية التي يقوم عليها كيان هذا المجتمع، سواء كانت سياسية، اجتماعية أو ثقافية، أو في أي ميدان آخر مرتبط بمصلحة هذا المجتمع. وترمي هذه القواعد إلى تحقيق مصلحة عامة، أي مرتبطة بالقواعد الأساسية للمجتمع، وتسمو على المصلحة الخاصة للشخص، مما يفرض على الأفراد احترام الأحكام التي يفرضها النظام العام، حتى وإن كان ذلك مقابل تضحية من الفرد وبمصالحه الشخصية والخاصة.

والنظام العام فكرة نسبية وقابلة للتطور، إذ ترتبط بالبيئة التي تتضمن هذا المجتمع في وقت محدد، الأمر الذي يسمح لها بالتكيف المستمر تبعاً لتطور المجتمع الذي تسود فيه والتي تحفظه، وكلما استدعت المصالح الأساسية لكيان هذا المجتمع إلى تبني أفكار جديدة خدمة لها، وجب التقييد بالأفكار الحديثة واستبعاد مبادئ كانت سابقاً من النظام العام وتخلي عنها المجتمع، لأنها لم تصبح ضرورة.

والنظام العام فكرة مرنة، تتسع وتضيق بحسب المضمون الذي تفرضه متطلبات وضروريات المجتمع، التي تتقدم على أي مصلحة أخرى. وإن واجب تبني النظام العام، يعتبر السبيل الوحيد للشخص حتى يكون مقبولاً في المجتمع، أي أنه قاعدة أساساً خلقية، ما لم يتعارض مع قاعدة قانونية أمرية. وفي مثل هذه الحالات يكون دور القاضي جوهرياً في تحقيق الملائمة.

ومندوبية الحسابات مهنة تتأثر بالنظام العام¹، ذلك أنها مهنة من جهة منظمة وتحكمها نصوص قانونية ومنها الجزائية، ومن جهة أخرى ذات بعد أخلاقي². وإلى جانب ذلك، فقد حرص المشرع الجزائري على إرساء هيئات تسهر على حسن سير هذه المهنة، والتي تتدخل باجتهادات مهنية كلما استدعى النظام العام الحفاظ على شرعية الرقابة التي يمارسها مندوب الحسابات على الشركة المراقبة والتي تعتمد في مجملها على نصوص قانونية³، وما تعدى ذلك يكون من اجتهاد أصحاب هذه المهنة، إذ يعزز بقاء الدولة مؤدية لغايتها ووظيفتها، على الصعيد الاقتصادي والتجاري، بالمحافظة على النظام العام السائد فيه بهدف تدعيم الثقة والأمانة في مجال الأعمال، وبالخصوص بين الشركات التجارية وهذا المهني، الذي يعتبره جانب من الفقه أجنبياً عن الشركة.

ويرمي واجب الحفاظ على السر المهني إلى تعزيز الثقة الموضوعية في مندوب الحسابات باعتباره هيئة رقابية، وإذا استبعد هذا الواجب، فإنه يقلل من الائتمان الضروري في هذه الهيئات التي تلعب دوراً مهماً في الشركات التجارية.

¹ Ch. FREYRIA, préc. Et Ph. Merle, note sous Com., 14 novembre 1995, op.cit., p.517 : « ses missions sont diverses et complexes. Elles lui ont été conférées dans un but d'intérêt public indiscutable ».

² يتوقع أن يتم إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة والتي يصادق عليها الوزير المكلف بالمالية، طبقاً للمادة 15 من القانون رقم 10-01 (كان الأمر سابقاً مرتبطاً فقط بالهيئة المهنية التي كانت تتكون من المهنيين، طبقاً للمرسوم التنفيذي رقم 96-136 المذكور سابقاً، لاسيما المادة 4 وما يليها) .

³ المادتين 4 و 14 وما يليها من القانون رقم 10-01.

فإذا ارتبطت بالشركة المراقبة مصلحة عليا تفوق مصالحها الأنانية، أي بالنسبة للشركاء والمساهمين، وتعدتها بالنسبة للعاملين والدائنين والمتعاملين، إلى أن تمس المصالح الأساسية للاقتصاد على اعتبار أن الشركة التجارية، سواء كانت خاصة أو عامة، إنما تساهم في الاقتصاد الوطني، والذي يرتبط بالنظام العام، والمعيير المعتمد في ذلك رجحان مصلحة على مصلحة أخرى.

ولما كان الشركاء والمساهمون في الشركات التجارية، لا يفرض فيهم، أصلا، إتقان العمليات الحسابية، ولا طريقة الرقابة على العمليات التي تقوم بها، فكان من اللازم أن يتم إسناد هذه المهمة إلى خبير يتكفل بها، مع احتفاظه بالأسرار التي يطلع عليها. ويشكل إفشاء السر المهني خطرا حتميا ذا طبيعة عامة، وهذا ما يبرر تجريمه. لذا، عجزت النظرية التعاقدية في خضوع واجب الحفاظ على السر المهني، لأنه يتجاوز نطاق العقد ككل.

ويعتبر السر المهني ضرورة اجتماعية، تسمح باطلاع ذوي الخبرة والتكوين التقني على بعض المعلومات والوثائق والوقائع، التي تسمح لهم بأداء مهامهم، والوفاء بالمعايير المهنية في إعداد تقاريرهم¹. ومراعاة لهذه الضرورة، تدخل المشرع بأحكام تأديبية جزائية في حالة عدم التقيد بكتمان هذه الأسرار.

إن فشل النظرية التأسيسية كأساس للالتزام مندوب الحسابات، أنها لا تكون مرنة بالقدر اللازم، الذي يستجيب للمصالح المحمية قانونا، لأنها تجعل من السر المهني التزاما مطلقا، بغض النظر عن المصلحة المحمية، ودون الالتفات إلى الدوافع والأسباب التي قد تلحق الأذى بمصلحة أخرى تفوق وتسمو على المحافظة على سر المهنة. بل بالعكس فالالتزام مندوب الحسابات بالسر المهني لا يمكنه أن يكون مطلقا². فلا يمكن القول بأن النظام العام يؤخذ على إطلاقه، لأن المطلق نادر الحصول في الأحكام القانونية، والاستثناءات ما هي إلا وسيلة احتياطية للحفاظ على النظام العام عندما يقتضي ترجيح مصلحة أسمى وأولى بالرعاية، يتعين معها إباحة الإفشاء ولكن في حالات محددة ومحصورة قانونا وتقبلها أخلاقيات المهنة³.

وفكرة النظام العام عندما تثار يكون ذلك مؤشرا على اختلال التوازن يتطلب الأمر التدخل بالمفهوم المرن والنسبي، مثله مثل النموذج الذي يقاس عليه لحل المسائل المستعصية، أي يلعب دورا وظيفيا باعتباره معيارا لتحديد ما إذا كان السر المدلى به واجب الكتمان، أو توفرت حالة من حالات إباحة إفشائه، ولكن الأكيد بأنه على مندوب الحسابات تقدير مدى توافر المصلحة من التكتّم عليه أو التحلل منه⁴، لأن مهامه تهدف أساسا إلى حماية المصالح المالية للشركة المراقبة صاحبة السر المهني، والالتزام بكتمانه موجه بدرجة أولى لحماية تلك المصالح⁵.

يظهر من عرض هذه النظرية أن فكرة النظام العام كأساس للالتزام مندوب الحسابات بالمحافظة على السر المهني، سمح من جهة بتفادي سلطان الإرادة المطلقة في العقود، خاصة

¹ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

² F. TERRÉ, *Secret professionnel*, Rev. éco. et compt. 1971, p. 5593 et E. DU PONTAVICE, op. cit., p. 487.

³ المادة 72 من القانون رقم 10-01 (كانت سابقا تحدد حالات التحلل من السر المهني ضمن المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136).

⁴ Ph. Merle, note sous, Com., 14 novembre 1995, préc.

⁵ C.A. Limoges, 30 mai 1986, préc.: « il est donc institué essentiellement dans l'intérêt du maître du secret ». Et en ce sens, v. J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 4, p. 936.

بالنسبة للتراضي التي قد تصل إلى حد التعسف في استعمال الحق. ومن جهة أخرى سمح بتجاوز التجريد التام للنظرية التأسيسية التي تعتمد على أحكام أمرية لا يمكن معها إيجاد سبل أو طرق لتكييف الأوضاع بحسب متطلبات المجتمع، مما يبين أن واجب المحافظة على السر المهني ليس مقررا لمصلحة صاحبه فقط أي الشركة، أو متلقيه والمقصود به مندوب الحسابات، إنما هو للمصلحة العامة¹.

- الآثار المترتبة على الأخذ بنظرية النظام العام في تحديد نطاق التزام مندوب الحسابات بالسر المهني

يترتب على الأخذ بالنظام العام كأساس لالتزام مندوب الحسابات بالمحافظة على السر المهني بكتمانه. إلى جانب ذلك، يمتد هذا الالتزام إلى غيره من الأشخاص المؤتمنين ولهم صلة بمهنته الرقابية. ومن الضروري أن يمتد نطاق المحافظة على السر في الزمن، بشرط أن يكون مضمونه يحتمل أن يكون سرا واجب المحافظة عليه، ما لم يرتبط بسبب يبيح التحلل منه.

الآثار الأولى: امتداد النطاق الشخصي لالتزام مندوب الحسابات بالمحافظة على السر المهني

يقع الالتزام بالمحافظة على السر المهني أصلا على مندوب الحسابات، ولأن مهنته تسمح له بالاستعانة بالغير فإن واجب المحافظة على السر المهني يمتد إلى كل من يطلع على الأسرار المهنية لمندوب الحسابات امتدادا للالتزام الأصلي، إلا أن تطبيق هذا المبدأ عرف تطورا لدى المشرع الجزائري².

والأصل أن مندوب الحسابات هو الملزم بالتكتم على السر المهني، فانطلاقا من اليمين القانونية التي يؤديها يفرض عليه المحافظة على الوقائع التي يطلع عليها بفعل نشاطه في الشركة المراقبة، بالرغم من أنه في هذه المرحلة ليس على اطلاع على أي سر خاص بأحد الشركات التجارية باعتباره مهنيا.

ويقصد بالتكتم على السر المحافظة عليه لإبقائه مستورا ومجهولا بالنسبة للغير، وعدم نشره، أو إذاعته، وعدم انتهاك حرمة سرية المعلومات والوقائع التي علم بها مندوب الحسابات وأدلي له بها تحت طي الكتمان. ويظهر ذلك من خلال تمسك مندوب الحسابات بعدم اطلاع الغير عنها وعدم صدور أي عنصر منها من طرفه.

والالتزام بالمحافظة على الأسرار المهنية مرتبط بأصحاب المهن التي تسمح لهم بالاطلاع عليها بفعل اضطرار مودع السر إلى الإداء بها³. والحماية المقررة لهذا الالتزام ذات طبيعة جزائية وتأديبية، تقع عليه. وهذا دون استبعاد التعويض عن الأذى الذي قد يلحق مودع السر، من أجل ضمان أمن وسلامة المعلومات والوقائع من الإفشاء، ولو أبيع لذوي المهن إفشاء الأسرار لثلت حرية الأشخاص بالانتفاع بخدماتهم.

والملاحظ أن المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي، يعاقب مندوب الحسابات بالإحالة إلى أحكام قانون العقوبات، وبالضبط المادة 301 من قانون العقوبات التي تحدد

¹ M. DELMAS-MARTY, *Violation du secret professionnel*, D. 1982, chr., p. 272.

² وسع المشرع الجزائري من مجال الالتزام بالمحافظة على السر المهني، بعد إلغاء القانون رقم 91-08 واعتماد القانون رقم 10-01 الساري المفعول.

³ ر. بهنام، قانون العقوبات: جرائم القسم الخاص، دار الفكر العربي، 2005، رقم 909، ص. 1087.

مجموعة من أصحاب المهن التي يلزم فيها الزبون بالإدلاء بسرّه حتى يتمكن المهني من أداء خدماته والوفاء بها¹.

ولكن مندوب الحسابات لم يتم ذكره من بين تلك الفئات². ومرد ذلك، أن قانون العقوبات صدر في وقت لم تكن مهنة مندوبية الحسابات منظمة بالشكل الذي هي عليه حالياً لانعدام أحكام قانونية تبين طبيعة هذه المهنة ومميزاتها آنذاك. وإن اعتماد النظام العام كأساس لواجب المحافظة بالسر المهني يسمح بامتداد هذا الواجب إلى فئة أخرى ترتبط مهامها بمهام مندوب الحسابات، ويتعلق الأمر بمساعديه، والمتربصين.

وسبقت الإشارة إلى أن المشرع الجزائري نص على واجب المحافظة على السر المهني من قبل مندوب الحسابات في الفقرة الأولى من المادة 71 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر³، وأخضعهم في حالة المخالفة إلى العقوبات الجزائية المقررة في المادة 301 من قانون العقوبات، وبذلك يكون قد أكد ما ورد في الفقرة الثانية من المادة 830 من القانون التجاري⁴.

وبالتعمن في موقف المشرع نجده مد واجب المحافظة على السر المهني بالنسبة للمساعدين والمتربصين في الفقرة الثانية من المادة 71 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر⁵، وهو ما فعله بالنسبة لشركة المساهمة⁶، ودون باقي الشركات التجارية التي تبقى خاضعة للأحكام العامة⁷، التي تخضعهم، بالرغم من ذلك، لنفس الالتزامات⁸. وتبين هذه العبارة أن واجب الالتزام بالسر المهني يقع على موظفي مندوب الحسابات، غير أنها لا تحدد المقصود بالمساعدين.

ويقصد بالمستخدمين كل من يستعين به مندوب الحسابات لتحقيق مهامه سواء في مكتبه من الأمناء⁹، أو المحاسبين، أو غيرهم من العمال الذين ترتبط مهامهم بالمهمة الرقابية لمندوب الحسابات، وذلك بغض النظر عن طبيعة مهامه مؤقتة أو دائمة. ومن المؤكد أنه لا يخفي عنهم الوقائع والمعلومات وحتى الوثائق التي يستعملها المهني ولكن في حدود المهام التي يكلفهم بها. فالكاتب أو المختص في استعمال الكمبيوتر يطلع على نتيجة الرقابة التي قام بها مندوب الحسابات، والمحاسبين يمكنهم إدراك وضعية الشركة المراقبة، خاصة إذا كان عملهم سابقاً

¹ M. SALAH, op. cit., n° 331, p. 207 et B. PY, op.cit. n° 5 et s., p. 4.

² À titre de comparaison, le droit algérien détermine les professions qui sont soumises au secret professionnel à l'art. 301 C. pén. alg. Mais l'actuel droit français ne les détermine plus, v. art. 226-13 C.pén.fr. Quant au droit antérieur français, il est identique à l'actuel droit algérien, v. art. 378 ancien C. pén.fr.

³ نفس هذا الالتزام كانت تقضي به المادة 18 الفقرة الأولى من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁴ ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات المحاضرات السابق ذكرها.

⁵ وهو ما كانت تتضمنه المادة 18 الفقرة 2 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁶ المادة 715 مكرر 13 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.

⁷ هذا بغض النظر عن ما إذا كان تعيينه إلزامياً أو اختيارياً، بمقتضى المادة 71 من القانون رقم 10-01.

⁸ المادة 71 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01، (سابقاً المادة 6 الفقرة الأخيرة من المرسوم التنفيذي رقم 96-136).

⁹ À contrario, v. M. DOMINGO, *Le secret professionnel du commissaire aux comptes et ses limites*, in *Mél. Nouvelles réglementations économiques*, Litec, 2002, op. cit., p. 150 : « ... (les assistants) ce ne sont pas seulement de simples agents chargés d'exécuter des tâches purement matérielles (telles que la frappe dactylographique des documents élaborés par le professionnel) ».

لتدخل مندوب الحسابات في تحديد ملاحظاته، كترتيب وثائق أو تكوين الملفات، أو التحقيق الأولي. زيادة الى كل شخص يمكن لمندوب الحسابات الاستعانة به للقيام بهمام محددة في الشركة المراقبة، كالمستخدم الذي ينفذ مهمة الاطلاع ومراقبة ما يتضمنه مخزن الشركة أو غيرها من المهام. ويجب أن يأخذ حكم المساعدين كل خبير يستعين مندوب الحسابات بخدماتهم، طالما أن المشرع كان يجيز لهم ذلك صراحة¹. إلا أن المشرع حالياً، من حسنا منه فعل، إذ أبقى على النص صراحة بالالتزام بالسر المهني سواء بالنسبة للمهني أو لمساعديه، وهو ما كان يعتمد عليه سابقاً².

غير أنه في إطار الإجراءات التمهيدية لترشيح محافظ الحسابات للتعين للرقابة على شركة فتقوم الشركة بمنحه رخصة كتابية بالاطلاع على بعض الوثائق للتمكن من تحديد مهمته فيها³، ويكون ملزماً بالسر المهني مندوب الحسابات سواء المعين أو المترشح والمستخدمين لديه.

كما يقع على المتربصين لممارسة مهنة مندوب الحسابات نفس الالتزام⁴، لأنهم في مرحلة تدريبية من أجل الانضمام إلى المهنة التي تستدعي المحافظة على السر المهني، ذلك أن المتربص يقوم بما يقوم به المحترف، غير أنه لا ينفذ أي عمل من مهام المراقبة الحسابية والرقابية إلا بالاسم الشخصي لمدير التربص وتحت مسؤوليته. وبالرغم من ذلك، فيلزم بالمحافظة على السر المهني الذي يطلع عليه في هذه المرحلة، لأنه بدون الاطلاع على الوقائع والمعلومات والوثائق الخاصة بالشركة المراقبة من قبل مدير التربص لا يمكنه إجراء عمليات الرقابة اللازمة من أجل اختبار قدراته في ذلك، إلا إذا تمت حقيقة بالاعتماد على ما يمكنه استخلاصه، ولكن تحت رقابة مدير التربص، وبتلقي التوجيهات ذات الطابع المهني والتي يمكن بمقتضاها التحقق من مدى قدرته على الوفاء بها مستقبلاً عند التسجيل النهائي له في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ويعتبر امتداد الالتزام إلى مندوب الحسابات المتربص⁵ بمثابة ضمان لمدير التربص حماية لزيائنه في حفظ أسرارهم، وما يبرر توسيع في دائرة الملزمين بالسر المهني لمندوب الحسابات أهمية الرقابة على الشركات التجارية والتي تتصل دون شك بأدق التفاصيل وأخطرها. لذا، يواجه المتربصون المسؤولية التأديبية في هذه الحالة، سواء بإقصائهم من التربص أو بمنعهم أو رفض اعتمادهم. وتتحقق مسؤولية المستخدمين والمتربصين، لأن

¹ المادة 42 من القانون رقم 91-08 الملغى.

² حالياً موقف المشرع واضح بالمادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 (سابقا المادة 18 من القانون رقم 91-08 والمادة 33 من الرسوم التنفيذية رقم 96-136). وفي إطار السر المهني نفس الأحكام العامة للمهن المحاسبية واجبة التطبيق بالنسبة للخبير المحاسب والمحاسب المعتمد إلى جانب محافظ الحسابات، لأنها مشتركة بينهم. إذ نص عليها المشرع الجزائري في الباب العاشر من القانون رقم 10-01 والذي ينص على أحكام مختلفة تتعلق بالمهن المحاسبية الثلاثة (وللملاحظة إلى الخطأ في التبويب إذ يتعلق الأمر بالفصل العاشر، بدلا من الباب العاشر، وهو ما يؤكد النص باللغة الفرنسية).

³ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁴ المادة 71 الفقرة الثانية من القانون رقم 10-01، وتتضمن نفس فحوى المادة 18 الفقرة 2 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁵ بالرجوع إلى المادة 77 من القانون رقم 10-01، فالتربص لأحد المهن المحاسبية مستقل عن غيره. وخلافا لما كان سابقا، يلاحظ من استقراء الأحكام السابقة، بأن المتربص لممارسة مهنة مندوب الحسابات كان يدعى بالخبير المحاسب المتمرن، ويحصل على شهادة نهاية التدريب كخبير محاسب، في هذا الشأن المادتين 18 الفقرة الأولى و63 من القانون رقم 91-08 الملغى والمذكور سابقا. وطالع الجزء المتعلق بدراسة جناح انتهاك حرمة مهنة مندوبية الحسابات.

نشاطهم يتصل بالمهنة مما يتيح لهم فرصة الاطلاع على أسرار الشركة المراقبة، لأنهم من بين الأمان على السر المهني، ويقع عليه الحفاظ عليه.

وسبقت الإشارة إلى أن مندوب الحسابات يمكن أن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا¹، ويتأسس هذا الأخير إما في إطار شركة تجارية، أو مدنية، أو تجمعات ذات منفعة مشتركة أو مؤسسة عمومية اقتصادية²، بشروط طبقا للمادة 48 وما يليها من القانون رقم 10-01 المذكور سابقا³. وبفعل هذه الأحكام، يمكن لأشخاص غير مسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الاشتراك في هذه الشركات في حدود قانونية⁴.

وبالرجوع للأحكام السابقة⁵، فالشركات التي كانت تتضمن شركاء ليسوا أصلا معتمدين كمندوبي الحسابات، أي ليسوا من بين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁶، فلم يكن أي نص يفرض على هؤلاء واجب الالتزام بالسر المهني. ومرد ذلك إلى أن مندوبي الحسابات الشركاء في هذه الشركات يقومون بمهامهم باسمهم الخاص وتحت مسؤولياتهم الشخصية. وحتى أنه عمليا، كان يفترض أنه لا تصل إلى علمهم المعلومات والوقائع الواجبة الكتمان، لأنه ليست لهم صلاحيات تسمح لهم بالاطلاع عليها لاستبعادهم من زمرة المؤتمنين، وإنما يساهمون بصلاحيات مرتبطة بصفتهم كشركاء، وليسوا مندوبي الحسابات، ولا من أصحاب المهنة، فلم يفرض عليهم الالتزام بالسر المهني. وعندئذ، كان يفرض واجب الاحتياط والحذر من اطلاعهم على أسرار الزبائن، خاصة عند انعقاد الجمعيات العامة لهذه الشركات فيقدم كل شريك مهني نتيجة نشاطه بالرغم من حضور شركاء ليسوا ملزمين بالسر المهني، فكان يجد المهنيين أنفسهم في وضع بين ضرورة الالتزام بالمعلومات

¹ تنص المادة 2 من القانون رقم 10-01 على أنه: " يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس ... مهنة ... محافظ الحسابات..."، وهو ما كانت تقضي به المادة 2 من القانون رقم 91-08 الملغى: " لا يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس... مهنة ... محافظ الحسابات إذا لم تتوفر فيه الشروط والمقاييس التي ينص عليها القانون" (وإن كانت المادتين استعملت أساليب لغوية مختلفة إلا أنها تؤدي نفس المعنى).

² المواد 46 ، 52 و 55 من القانون رقم 10-01.

³ كان يسمح المشرع الجزائري بتأسيس محافظ الحسابات الشخص المعنوي طبقا لأحكام المادة 12 وما يليها من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁴ النسب المحددة في شركات محافظي الحسابات، هي في حدود الثلث إذا تعلق الأمر بشركات المساهمة وشركات المسؤولية المحدودة، طبقا للمادة 48 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01. أما في إطار الشركات المدنية، فالأصل أنها لا تضم إلا الأعضاء المهنيين والمسجلين انفراديا في الجدول المهني، إلا إنه لانضمام شركاء غير معتمدين، بشروط بألا يتجاوز عددهم نسبة الربع من العدد الإجمالي للشركاء(بالإضافة إلى شروط أخرى تم التطرق إليها في إطار دراسة شروط التسجيل في جدول المنظمة). أما بالنسبة للمؤسسة العمومية الاقتصادية تقصر شرط الانضمام الى المهنة فقط بالنسبة لمن يخول إليهم التوقيع على الوثائق التي لها حجية.

Concernant les groupements d'intérêts économiques en droit algérien, v. art. 796 C. com. alg. Sur cette question, v. M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 101, pp. 69 et s. Et pour la doctrine française, J. HAMEL, G. LAGARDE et A. JAUFFRET, *Droit commercial*, t. 2, *Sociétés, groupements d'intérêt économique entreprises publiques*, op.cit., n° 871, p. 701 ; B. MERCADEL et Ph. JANIN, *Mémento pratique Francis Lefebvre Sociétés commerciales*, op. cit., n° 30500, p. 1301 et J. MESTRE et M.-E. PANCRAZI, *Droit commercial : droit interne et aspects de droit international*, LGDJ, 26^{ème} éd., 2003, n° 660, p.467.

⁵ المقصود بذلك القانون رقم 91-08 الملغى.

⁶ المادة 48 من القانون رقم 10-01، (أما سابقا بالمادة 12 الفقرة 2 من القانون رقم 91-08 المذكور أعلاه: " يمكن أن يكون شركاء غير مسجلين في جدول المنظمة الوطنية، ... في حدود ربع عدد الشركاء").

التي يجب عليهم الإدلاء بها، وواجب كتمان أسرار الشركات التي يراقبونها، خاصة وأن المشرع الجزائري لم يكن يفرض على الشركاء غير المعتمدين الالتزام بالسر المهني¹.

إلا أن الأحكام الراهنة، فالمشرع الجزائري، على غرار المشرع الفرنسي، يفرض على الشركاء غير المهنيين بالمحافظة بالسر المهني، وهو ما يطبق وبمقتضى المادة 71 في فقرتها الثانية من القانون رقم 10-01، فيمتد إليهم حاليا نفس الالتزام الواقع على محافظي الحسابات، بيد أن المسؤولية الجزائية لا تقع عليهم أصلا. ما لم يتعلق الأمر بالمسؤولية المدنية في مواجهة ما لحق محافظ الحسابات أو غيره من ضرر جراء إفشاء السر المهني.

وبالرغم من ذلك، فالحل الأنسب لهذه المسألة أن يحرص من جهة مندوب الحسابات على المعلومات التي يدلي بها، إذا يفصح فقط على ما يوفي به النسبة الدنيا لالتزامه في مواجهة الشركاء، دون أن يقدم تفصيلا عنها. وبالمقابل يمكن أن يدرج بندا في القانون الأساسي للشركة بواجب احترام سرية الاجتماعات، غير أن هذا الالتزام لا يخلف في ذمتهم إلا مسؤولية مدنية. أما مندوب الحسابات، فعليه مراعاة مختلف الالتزامات التي تقع عليه باعتباره مهني. وبالنسبة للشركات المهنية والمسجلة لدى المنظمة الوطنية فيقع عليها ما يقع على باقي المسجلين معها من التزامات، بما فيها واجب كتمان السر المهني². ويجب الإشارة إلى أن الالتزام بالسر المهني يقع على مندوب الحسابات اتجاه زملائه المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، بل وحتى اتجاه المنظمة المهنية التي ينتمي إليها³.

زيادة على هذا، فيمكن اشتراك المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لإنشاء مؤسسة عمومية اقتصادية لممارسة مهنة مندوبية الحسابات، أي يكون أعضائها خبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين ومندوبي الحسابات⁴. ويعد كل من الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، على غرار مندوبي الحسابات، ملزما بالسر المهني بمقتضى نفس الأساس القانوني⁵.

أما بالنسبة للشركات التي تقوم بتعيين أكثر من مندوب للحسابات سواء كان ذلك اختياريا أو إجباريا، فالمشرع الجزائري لا ينص على أي حكم يبيح لهم رفع السر المهني فيما بينهم. خلافا للمشرع الفرنسي، الذي يجبرهم على وضع تقرير واحد، ويحررهم من التقيد فيها بينهم بالسر المهني⁶.

أما بالنسبة للوضع في التشريع الجزائري، فيلزم مندوب الحسابات بانجاز أشغاله باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الشخصية⁷. وإذا تعدد مندوبي الحسابات في الشركات التجارية يلزم

¹ لم يكن الشركاء غير المهنيين في شركات محافظي الحسابات ملزمين في السر المهني، إذ لم تشملهم المادة 18 من القانون رقم 91-08 الملغى على عكس الأحكام الراهنة، طبقا للمادة 71 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01.

² باستثناء حق الانتخاب والترشح، مما يستلخص أن تمثيل مختلف الحقوق المرتبطة بالمهنة تؤول إلى أشخاص طبيعية، وبناء على المادة 58 من القانون رقم 10-01، وهذا ما كنت تنص عليه المادتين 12 الفقرتين الأولى والأخيرة و15 من القانون رقم 91-08 الملغى.

³ وهو ما كان يستلخص سابقا من المادة 14 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، ولا شك بأن ذات الموقف يسري حاليا.

⁴ المادة 55 من القانون رقم 10-01 (سابقا المادة 13 من القانون رقم 91-08 الملغى).

⁵ المادة 71 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 (18 الفقرة الأولى 91-08 الملغى).

⁶ V. arts. L. 822-15, L. 823-14 al. 3 et spéc. R. 823-8 C. com. fr. (pour la réglementation antérieure française, v. art. 189 al. 1^{er} décr. n° 67-236 du 23 mars 1967 préc.).

⁷ المادة 57 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01، وهي ذات الأحكام التي كانت مدرجة في المادة 14 الفقرة الأولى من القانون رقم 91-08 الملغى.

كل واحد منهم بالقيام بمهمته، كما لا يمكنه إسناد أو تفويض مهامه إلى غيرهم¹. ولكن، بالرغم من ذلك، فلا يمكن التوصل معها إلى تحديد مدى واجب تكتم مندوب الحسابات في الشركة المراقبة عن المندوب الآخر الذي يراقب نفس الشركة. كما أنه باستقراء مختلف الأحكام القانونية، فمن حقوق مندوب الحسابات عند ممارسة مهامه تلقي المساعدة والتعاون في تسهيل مهامه من قبل الشركة التي يراقب²، ويمتد ذلك إلى موظفي الشركة³، غير أنها لا يشمل مندوبي الحسابات.

والملاحظ أنه يجوز للشخص المعنوي، أي الكيان المراقب، إباحة إفشاء السر المهني⁴ ولا يتم ذلك إلا لتحقيق مصلحة الشركة. ومن ثم، فيمكن للشركة أن تسمح لمندوبي الحسابات بتبادل مختلف المعلومات والاتصال بحيث يسمح لكل منها أداء مهامه بأكثر مهنية، ولكن دون أن يؤدي ذلك إلى قيام أحد مندوبي الحسابات بالمهمة بدلا من الآخر الذي يكتفي بما توصل إليه زميله، لأن الاشتراك محظور قانونا⁵.

وبقع الالتزام الأصلي للحفاظ على السر المهني على مندوب الحسابات، ولا يعتبر الالتزام الواقع على مساعديه أو المتربصين إلا التزاما احتياطيا من أجل توسيع مجال الحماية المقررة للسر المهني لأنهم يعتبرون من الأمناء ومسؤولين على المحافظة عليه، لأن المصلحة المشمولة بالحماية تقترب بمصالح أخرى تتعلق بتنظيم مندوب الحسابات لنشاطه، فيدلي بالمعلومات والوقائع التي يدلي له بها وتصل إلى علم غيره ممن يفرض عليهم المحافظة عليها احتراماً لاستقرار النظام العام. مما يؤدي بالتساؤل حول النطاق الموضوعي للسر المهني لمندوب الحسابات.

الأثر الثاني : تحديد النطاق الموضوعي للسر المهني لمندوب الحسابات

ينصب النطاق الموضوعي للالتزام مندوب الحسابات بالمحافظة على أسرار الشركة المراقبة على مجموعة المعلومات والوثائق والوقائع التي يشملها السر المهني، وكما جاء به جانب من الفقه، بأنه يرمي إلى حماية الشركة المراقبة والمحافظة على كرامة المهنة⁶. ويتحدد النطاق الموضوعي لواجب حفاظ محافظ الحسابات بالسر المهني من جهة بالنظر إلى المهام

¹ كانت الأحكام السابقة تنص على ذلك صراحة بالمادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، إلا أنه حاليا ذات الموقف يجب الاستناد عليه وهذا طبقاً للمادة 22 من القانون رقم 01-10.

² يستخلص ذلك بطريقة غير مباشرة، إذ يلزم بالتعريف بطاقم العمل عند الدخول في المهمة، كما يسهر على احترام السر المهني زيادة إلى المساعدين، طبقاً للمادة 71 الفقرة 2 من القانون رقم 01-10 والمادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32. سابقاً كان موقف المشرع أكثر وضوحاً بالمادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

³ المادة 31 الفقرة الأولى من القانون رقم 01-10 (أما سابقاً بالمادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السابق ذكره: ".... ويمكنه على الخصوص: ... أن يشارك موظفو المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة ومراقبتها بمشاركة فعالة").

⁴ المادة 72 من القانون رقم 01-10: " لا يتقيد ... محافظ الحسابات ... بالسر المهني ... بناء على إرادة موكلهم ... " (وهو ما كانت تقرر الأحكام السابقة بالمادة 6 الفقرة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 على أنهم: " ... لا يتقيدون بسر المهنة ... بناء على إرادة موكلهم").

⁵ المادة 29 الفقرة الأولى من القانون رقم 01-10 (لم يغير المشرع من موقفه السابق، بالمادة 13 الفقرة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136).

⁶ A. VIANDIER, *Droit comptable*, Dalloz, 1993, n° 115, p. 104 : « cette obligation au secret procède sans doute de la protection du client, mais elle est également justifiée par le maintien de la dignité de la profession » et B.-H. DUMORTIER, n° 137, p. 29.

الملقاء على عاتقه والتي تفرض على الشركة الإدلاء له بالمعلومات والوثائق الضرورية لمهامه، ولكن يقابلها التزامه في الإعلام، الأمر الذي يثبت الطابع المتناقض والمتسع لمهامه¹.

وتعتبر المعلومات والوقائع التي قامت الشركة المراقبة بالإدلاء بها إلى محافظ الحسابات واجبة النكتم، فضلا عن ذلك كل ما قام بالإطلاع عليه أثناء أو بمناسبة أداء مهامه في الشركة المراقبة، أي عند الإطلاع وفي كل وقت على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الكتابات التابعة للشركة المراقبة، زيادة على التوضيحات التي يمكنه طلبها من الهيئات الإدارية، كما يمكنهم القيام بكل التفتيشات التي يرونها مناسبة². والملاحظ أن مهامه تمتد إلى الشركات التي تملك الشركة المراقبة أسهما فيها³، والمقصود اتساع مهامه في إطار الشركات التي تعد حسابات مدعمة، بحيث يشهد على صحة هذه الحسابات⁴.

والمستقر عليه أن ما يشمله السر هو كل ما يحظر إعلام الغير به مادام ليس لمندوب الحسابات أن يطلع عليه⁵. لذا، يشترط طريقة خاصة في جمع المعلومات⁶، فواجبه المحافظة على السر المهني يكون أساسا بسبب مهامه ووظيفته في الشركة⁷، مما يسمح، مبدئيا⁸، بوسم

¹ F. SALOMON, op.cit., n° 23, p. 10 : « une telle obligation (au secret professionnel) imposée aux commissaires aux comptes est délicate, dans la mesure où ce professionnel est partagé entre des devoirs antagonistes que lui imposent simultanément dans certains cas l'obligation de parler » .

² المادة 23 من القانون رقم 01-10 خصوصا المادة 31 من ذات القانون. (سابقا المادة 28 وما يليها من القانون رقم 91-08 وبالخصوص المادة 35 منه).

³ بمقتضى المادة 24 من القانون رقم 01-10 فقد وسع المشرع الجزائري من مهام محافظ الحسابات، فلا تتعلق فقط مثلما كانت عليه بالمصادقة على مدى صحة الحسابات المدعمة طبقا لما كانت عليه بفعل المادة 29 من القانون رقم 91-08 الملغى، وإنما تمتد حاليا إلى الحسابات المدمجة، وفي هذا الصدد يجب الرجوع إلى أحكام المادة 32 وما يليها من القانون رقم 07-11 السالف الذكر، والمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

⁴ باستقراء المادة 29 من القانون رقم 91 - 08 ، لا يمكن أن تكون الرقابة متبادلة في إطار مجموعة الشركات الملزمة بإعداد شركات مدعمة، بل مندوب الحسابات الشركة القابضة وحده تمتد مهامه إلى الشركات التي تملك فيها هذه الشركة - المراقبة - أسهما، ولا يمكن إجراء رقابة متبادلة، أي العملية العكسية.

Concernant la position du droit français, v. art. L. 822-15 al. 1^{er} C. com. fr.

⁵ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, n° 1961, p. 797 ; J.-F. BARBIERI, *De quelques aspects du secret professionnel des commissaires aux comptes*, op. cit., p. 935, et A. COURET, *Le secret professionnel des commissaires aux comptes à l'épreuve des mesures d'instructions civiles*, Bull. Joly soc.1996, p. 7 : « tout ce qui ne doit pas être diffusé à l'égard de toute personne non bénéficiaire d'un droit à l'information » .

⁶ B. PY, op. cit., n°57, p.10: « l'infraction de violation de secret professionnel ... suppose un mode d'acquisition particulier. Un fait reconnu comme confidentiel, ne pourra être retenu comme objet de violation illicite ... que si sa connaissance a été requise par le prévenu en raison de son activité professionnelle » et A. SAYAG, *Le commissariat aux comptes : renforcement ou dérive ?*, op. cit., n° 537, p. 472.

⁷ يعتبر مندوب الحسابات من بين المؤتمنين بحكم مهنتهم، خلافا لغيره من المؤتمنين بحكم الواقع، أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة بالمادة 301 ق.ع.ج.

⁸ إذا اكتشف مندوب الحسابات وقائع تشكل جرائم فيقع عليه واجب إعلام وكيل الجمهورية، أي يلزم بإفشافها.

المعلومات التي يقوم بالكشف عنها نتيجة مهامه بالسرية¹. وبالمقابل، فالوقائع والمعلومات التي تحصل عليها مندوب الحسابات أثناء مهامه والمتعلقة بوظيفته الرقابية تكون بالضرورة محلا للحماية، لأنها نتيجة مباشرة وحتمية لممارسته لصلاحياته².

والمعتمد لدى جانب من الفقه أن المعلومات والوقائع التي اطلع عليها مندوب الحسابات في الشركة المراقبة والتي لا تتعلق بمهامه، بل تخرج عنها، لا تكون موضوعا لسر مهني لمندوب الحسابات وهو ما يدعى بالتعريف السلبي للسري المهني³، ويؤدي إلى الحفاظ ليس فقط على ما اطلع عليه من معلومات في الشركة المراقبة، بل حتى بالنسبة لما اطلع عليه لدى الغير، لأنه ما علم بها إلا لأنها أدليت له أثناء وبمناسبة مهامه⁴.

ويسمح النطاق الموضوعي بتحديد السر المهني لمندوب الحسابات، فباعتباره مهنيا يمكنه الاطلاع على أسرار الشركة أو الكشف عنها، فلا يتعلق الأمر فقط بالمعلومات والوقائع والوثائق يدلى له بها، وإنما يجب البحث في هذا الشأن في مضمونه مما يطرح مفهوم السر التجاري أو سر الأعمال⁵، والذي يستدعي تحديد مضمون وإطار الالتزام بالمحافظة على السر المهني⁶.

وانطلاقا من المهن المرتبطة بعالم الأعمال بما في ذلك المتعلقة الشركات التجارية، فتميز بين السر المهني بالمفهوم الدقيق له وسر الأعمال. ويدخل ضمن سر الأعمال الوقائع والمعلومات، التي بطبيعتها وفي مصلحة الشركة يجب أن تظل تحت طي الكتمان. لذا، فلا يجب

¹ ينص المشرع الجزائري بنص المادة 627 ق.ت.ج.: " يتعين على القائمين بالإدارة ومجموع الأشخاص المدعويين لحضور اجتماعات مجلس الإدارة، كتم المعلومات ذات الطابع السري أو التي تعتبر كذلك"، يجب الإشارة هنا أن هذه المادة تعد الوحيدة التي تلزم صراحة الهيئات الإدارية بسرية الاجتماعات ومداواتها، وتسمح باستخلاص أن حضور جلسات الهيئات الإدارية ليس مقتصرًا على القائمين بالإدارة. كما تظهر أهمية هذه المادة في وجود معلومات يمكنه كذلك الاطلاع عليها أثناء حضور جلسات مختلف الهيئات الإدارية.

² Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, n° 1961, p. 797 : « le secret couvre tout ce qui a été connu pour et par l'exercice de la mission » ; B. PY, op. cit., n° 27, p. 6: « la connaissance est incontestablement obtenue à titre professionnel lorsque les constatations faites par le praticien ont été effectuées dans l'exercice même de sa profession, parce qu'elles étaient la conséquence directe et nécessaire des investigations qu'elle comportait », et dans le même sens, R. VOUIN par M.-L. RASSAT, op. cit., n° 250, p. 300 : « celui qui est astreint au secret professionnel est dans l'obligation de garder un mutisme complet non seulement sur ce qui lui a été confié, mais sur tout ce qu'il a pu voir, entendre, comprendre, ou même déduire, dans l'exercice de sa profession ».

³ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op.cit., p. 351 ; Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, n° 1961, p. 797 : « le champ d'application du secret peut aussi se définir négativement. Ainsi, les faits dont il aurait connaissance au sein de la société, mais en dehors de l'exercice de sa mission, ne sont pas couverts par le secret professionnel ».

⁴ A. TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 526, p. 486.

⁵ المشرع الفرنسي، في إطار تحديد الأحكام المتعلقة بحرية الأسعار والمنافسة، فيمنح " سلطة المنافسة" عدة صلاحيات مع واجب مراعاة سر الأعمال. V. spéc. art. R. 463-13 C. com.fr.

⁶ B. PY, op. cit., n° 27, p. 6: « il semble toutefois que doctrine et jurisprudence évoquent en la matière la notion de secret des affaires, ce qui aurait pour principale différence de limiter le contenu et la force de l'obligation de silence ».

أن تنتشر أو أن تخرج للعموم¹. ولكن السر الملزم به مندوب الحسابات لا يتحدد فقط بسر الأعمال² أو السر التجاري كقائمة الزبائن³، بل هو أوسع من ذلك بكثير⁴. ويقصد بالسر التجاري تلك المعلومات التي ينشأ من إفشائها إلى المنافسين ضررا للشركة صاحبة السر⁵ أما سر الأعمال يهدف إلى حماية ذمتها المالية⁶.

ويشكل بذلك السر كل الوثائق التي قدمت إلى مندوب الحسابات أثناء تأدية مهامه، خاصة إذا كان نسخ منها نسخا لازمة لممارسة الرقابة والمراجعة الحسابية له، أو نظائرها، ومنها الاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر، ومقابلا للضمان الملقى على عاتق المهني في التكتّم عن مضمون هذه الوثائق، فإن المشرع يعاقب على الامتناع على اطلاعه عليها⁷، حماية وضمانا لاستقرار النظام العام. خلافا لذلك، فلا يمكنه أخذ نسخ أو نقلها، بل يتم الاطلاع عليها في مكان وجودها إذا تعلق الأمر بترشيحه للتعيين⁸.

كما أنه يشهد على صحة وانتظامية الحسابات السنوية، وكل ما يبين الوضعية المالية للشركة، أي حساب النتائج وقيم ووثائق الشركة سواء للسنة المالية السارية أو السنوات السابقة⁹. وإذا كانت الشركة المراقبة تعد حسابات المدعمة¹⁰ أو مدمجة¹¹، وما ينجر عنه من

¹ D. KLING, *Le monde des affaires et le secret*, in Mél. *Secrets professionnels*, M.-A. FRISON-ROCHE (sous la direction de), éd. Autrement-Essais, 1999, p.176 : « entrent dans la définition du secret des affaires les faits qui par nature et dans l'intérêt de l'entreprise doivent rester confidentiels et pour ce motif ne seront ni publics ni publiés » .

² Dans certains cas, selon une partie de la doctrine française, le commissaire aux comptes doit être tenu au secret d'affaires, même vis-à-vis de l'assemblée des actionnaires car celle-ci n'est pas destinataire de telles informations, v. J. LARGUIER et Ph. CONTE, op.cit. p. 351 et Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, n° 1963, p. 797.

³ J.-M. ROBERT, *Sociétés*, Encyc. D. pén, 1987, n° 169, p. 13 : « le respect du secret ne vise pas seulement les secrets du commerce tels que la liste des clients, mais généralement tous les faits, actes et renseignements dont le commissaire a pu avoir connaissance à raison de ses fonctions » .

⁴ A. SAYAG, op. cit., n° 537, p. 472 : « sera du domaine du secret, tout ce qui a été connu par et pour l'exercice de la profession, et non pas seulement le "secret des affaires" ». Dans le même sens, M. PATIN, P. CAUJOLLE, M. AYDALOT et J.-M. ROBERT, *Droit pénal général et législation appliquée aux affaires*, op. cit., p. 323 : « le secret des affaires protège l'entreprise et, à ce titre, il n'est qu'une composante de l'intérêt social » .

⁵ L. CONSTANTIN, op.cit., p. 851; Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1961, p. 797 : « le secret de commerce ne peut se limiter au seul secret de commerce, c'est-à-dire aux seules informations dont la divulgation aux concurrents est de nature à nuire à l'entreprise » ; B.-H. DUMORTIER, préc. et F. SALOMON, op. cit., n° 24, p. 10.

⁶ J.F. BARBIERI, op. cit., p. 935.

⁷ المادة 831 ق.ت.ج.، والجزء من هذه الدراسة إلى واجب إسهام مندوب الحسابات في حياة الشركة أعلاه.

⁸ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁹ المادة 23 من القانون رقم 10-01.

¹⁰ المادة 732 مكرر 4 ق.ت.ج.

¹¹ المادة 32 من القانون رقم 11-07.

الإطلاع على باقي الوثائق المحاسبية ومختلف التقارير في الشركات التي تنتمي إلى مجموعة الشركات¹.

والوثائق التي يعدها مندوب الحسابات لصالح الشركة، أي التقارير التي تتضمن إسهاده عن وضعية الشركة التي يراقبها هي الأخرى تكون محلا للإسرار²، لأنها من تتضمن ما اطلع عليه وتعتمد على معايير في إعدادها، لذا، فهي الأخرى تتضمن نتيجة عمله وما شهد به وصادق عليه³. ويضاف إليها ما يطلق عليه بالملف السنوي المتضمن لكل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة، لاسيما برنامج العمل وتفاصيل الأعمال التي أجريت والمراجع وتلخيص للأعمال المنفذة وخلاصة الشهادة التي يدلي بها. إلى جانب ذلك، الملف الدائم⁴ والذي يستعمله مندوب الحسابات طوال مدة توكيله في الشركة المراقبة، والملفات الفرعية التابعة له، الذي يتضمن كل المعلومات ذات الطابع القانوني والمحاسبي والاقتصادي والتجاري.

ولا يختلف مفهوم السر، إذ يتضمن معلومات ووقائع وبيانات مهما كان السند الذي تعتمد، فقد تكون محررة في وثائق، كما يمكن أن يكون السند غير مادي، كالمعلومات المدلى بها شفاهة، أو أي حوار مع ممثلي الشركة، بالإضافة إلى ذلك مختلف مجريات المداورات والجمعيات العامة والاجتماعات التي يستدعى إليها والتي يحضرها المهني، ومن بينها عمليات التصويت.

ومن ثم، فالمعلومات والوقائع والوثائق التي يدلي بها إلى مندوب الحسابات تجعل من الإطار الموضوعي للسر الواقع عليه واسعا، غير أنه يتحدد من جهة أخرى أنها أدليت له بها بحكم مهنته أو وظيفته، أي أثناءها أو بمناسبةها.

وسبقت الإشارة إلى أن كيفية وصول السر إلى مندوب الحسابات يجب أن تتبع سبيلا خاصا، الأمر الذي يسمح باستبعاد مختلف الوقائع والمعلومات والوثائق التي لم تصل إلى علمه بحكم مهمته في الشركة المراقبة⁵، وأما إذا ارتبطت هذه الأخيرة بمهامه، ولكن وصلت إلى علمه بطرق أخرى غير وظيفته الرقابية في الشركة، فالأصل أنه ليس ملزما بالاحتفاظ بسريتها، إلا أن واجب التحفظ الملقى على عاتقه بناء على القواعد الأخلاقية لمهنته يفرض عليه التكم حتى في هذه الحالة، ولكن في حالة إفشائها فلا يكون عرضة للمتابعة الجزائية، ما لم يؤدي إلى الكشف عن أسرار أخرى.

وبالمقابل فالمعلومات التي تصل إلى علم المهني في الشركة المراقبة وهي أجنبية عن إطار مهامه الرقابية والمراجعة الحسابية فلا تدخل في إطار السر المهني، سواء أدلي له بها، أو اكتشفها، ومن بينها الوقائع المتعلقة بالحياة الشخصية، أو الحالة الصحية للمديرين. وبصفة عامة لا يشكل سرا كل عنصر لا يرتبط مباشرة مع حياة الشركة المراقبة.

¹ المادة 24 من القانون رقم 01-10 (نفس الموقف القانوني السابق بالمادة 29 من القانون رقم 91-08 المذكور أعلاه).

² M. DOMINGO, *Le secret professionnel du commissaire aux comptes et ses limites*, op. cit., p. 149 : « l'ensemble des documents de travail ainsi établis par ce professionnel appartient à la sphère du secret ».

³ المادة 2 من المرسوم رقم 202-11.

⁴ في هذا الشأن المقرر 94 /SPM/ 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، المرجع السابق الذكر، ص. 76. ويستحسن الاحتفاظ بهذه القواعد من الاجتهادات المهنية، المزمع صدورها.

⁵ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., p. 351 ; F. SALOMON, op. cit., n° 24, p. 10, et Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1961, p. 797.

الأثر الثالث: تحديد النطاق الزمني لواجب تكتم محافظ الحسابات على السر المهني

تمارس مهام مندوب الحسابات في الشركات التجارية في المهلة التي يكون فيها معيناً نظامياً، لأن مهمته الرقابية في الشركة ليست مطلقة¹، بل تتحدد بمدة زمنية، وبعد انتهاء وكالته في الشركة المراقبة، لا يمكنه الاطلاع على أسرار الشركة بالصفة ذاتها. لذا، يطرح التساؤل حول متى يبدأ سريان الالتزام بالمحافظة على السر المهني وإلى متى يبقى مفروضاً عليه، الأمر الذي يجب معه تحديد النطاق الزمني لواجب محافظة مندوب الحسابات على السر المهني.

وسبقت الإشارة إلى أن الالتزام بالمحافظة على السر المهني يفرض على مندوب الحسابات منذ انضمامه إلى المهنة، أي أدائه اليمين القانونية²، غير أن أسرار الشركات التي يراقبها لا تكون لديه إلا بترشيحه وبقيامه بمهمة الرقابة والمراجعة الحسابية، ويصبح للالتزام محلاً، والمتمثل في المعلومات والوقائع ومختلف الوثائق التي تتعلق بالشركة المراقبة.

وقبل قبول محافظ الحسابات المهام المسندة إليه، فيقوم بالاطلاع على وثائق تسلمها له الشركة، طبقاً لما كانت تنص عليه الاجتهادات المهنية الدنيا لمندوبية الحسابات في إطار قبول التوكيل للدخول إلى الوظيفة³، واعتمدها المشرع ضمن أحكامه⁴، وذلك من أجل تحديد وضعيته اتجاه حالات التنافي القانونية، والاطلاع على القرارات التي تقترح تعيينه، لاسيما مداورات جمعيات الشركاء وعدم وقوعها تحت طائلة البطلان، كما يطلع على القائمة الحالية للقائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المراقبة ومجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة المراقبة والشركات المنسوبة إليها، وإذا اقتضى الأمر المساهمين بالأموال العينية، كما يتأكد من تمكنه من أداء مهمته بكل حرية إزاء مسيري الشركة، طبقاً لما تم تحديده ضمن دفتر الشروط والعقد الناتج عن ذلك.

أما إذا تعلق الأمر باستخلاف زميله في الشركة المراقبة⁵، فيجب عليه، وقبل الدخول في المهمة التأكيد من سبب انتهاء عهدة زميله، فإذا كان عزلاً فعلياً أن يتحقق لدى الشركة وزميله المعزول أن قرار العزل لم يكن تعسفياً⁶.

وباستقراء مجمل الأحكام القانونية فمندوب الحسابات يطلع على مجموعة من المعلومات والوثائق، بيد أنها غير مشمولة بالسر المهني، لأن القرارات والمداورات التي يطلع عليها قبل البدء قبوله التوكيل، تكون واجبة القيد في السجل التجاري⁷، كما يتم نشرها طبقاً للأوضاع القانونية المقررة، ومن ثم فلا تعتبر سرا. أما تلك التي تدخل تحت طي الكتمان، فلا بد للشركة

¹ من بين ميزات مهام مندوب الحسابات أنها مستمرة، ويقصد بذلك إمكانية إجراء المراقبة والمراجعة الحسابية التي يراها مناسبة متى رآه مناسباً، طيلة عهده، المادة 31 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه.

² المادة 6 من القانون رقم 10 - 01 (سابقا المادة 4 من القانون رقم 91-08 الملغى).

³ التوصية الأولى التي تحدد الاجتهادات المهنية الأولية والدنيا في إطار قبول التوكيل، المقرر رقم 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، المرجع السابق الذكر ص. 71 وما يليها .

⁴ المادتين 5 و6 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁵ يتم استخلافه لانتهاء عهده، أو اعتراضها لعرض، كالعزل، أو الشطب من الجدول المهني. إلا أنه إذا كان سبب ذلك الوفاة أو الشطب أو المنع من ممارسة المهنة، فالوزير المكلف بالمالية يقوم ببناء على اقتراح من الغرفة الوطنية المهنية من بتعيين خلفه لتسيير مكتبه. وأنظر أعلاه الجزء المخصص للأثار المترتبة على العقوبات الجزائية والتأديبية.

⁶ التوصية الأولى التي تحدد الاجتهادات المهنية الأولية والدنيا في إطار قبول التوكيل، المقرر رقم 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، المذكور أعلاه، ص. 72 وما يليها.

⁷ المادة 548 ق.ت.ج، إذ يلعب السجل التجاري دوراً إخبارياً للمعلومات والبيانات المقيدة فيه. وأنظر ف. زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري، المرجع السابق ذكره، رقم 247، ص. 426.

أن تمنحه ترخيصاً صريحاً ومكتوباً بذلك¹، وتعتبر في ذمة مندوب الحسابات المترشح للتعيين سراً، حتى وإن لم يتم اختيار عرضه، ولم يتم تعيينه.

وبالدخول في المهمة، أي بقبوله العهدة²، فيلقى على عاتقه واجب المحافظة على المعلومات والوقائع التي يطلع عليها، ويتم الإدلاء له بها، سواء بمراقبة الشركة ذاتها، وإذا كان لها مساهمات في شركات أخرى، فيطلع على الوثائق محاسبية أو تقرير محافضي الحسابات في هذه الأخيرة³. وتمتد مهامه طيلة سريان عهده وممارسة مهامه القانونية في الشركة، وتنتهي مبدئياً بحلول الأجل القانوني، ما لم يتم تجديدها⁴. كما تنهى مهامه يوم اتخاذ الهيئة المؤهلة قانوناً قراراً يقضي بعزله أو رده. ولا يتم عزله قبل الانتهاء العادي لمهامه في شركة المساهمة بسبب الخطأ أو المنع، لا يتم إلا باللجوء إلى القضاء⁵.

ويجوز للمهني تقديم استقالته، إذ يلزم بتقديم إشعار مسبق بذلك للشركة المراقبة مدته ثلاثة أشهر، أي يواصل مهامه في هذه المرحلة ولا تسري هذه الاستقالة إلا بمرورها. وبالرغم من تقديم استقالته فلا يمكنه التخلص من التزاماته القانونية، أي يواصل ممارسة صلاحياته إلى غاية استخلافه⁶.

غير أنه باستقراء الأحكام الخاصة بشركة المساهمة، فلا تنتهي مهامه إلا من تاريخ المصادقة على حسابات السنة المالية الأخيرة من عهده⁷، غير أنه يبقى في مهامه إلى غاية استخلاف مندوب آخر إما بتعيينه من قبل الجمعية العامة بناء على الإجراءات التي حددها المشرع، أو بطلب قضائي⁸.

لذا، فيقع الالتزام على كل المعلومات والوقائع وحتى الوثائق التي اطلع عليها مندوب الحسابات في هذه المهلة. أما غيرها من المعلومات والوقائع المتعلقة بالشركة التي يطلع عليها بعد ذلك، لا يفرض عليه الالتزام بالمحافظة عليها لانقطاع الرابطة القانونية مع الشركة التجارية التي كان يراقبها.

ويجب على مندوب الحسابات المحافظة على الأسرار التي اطلع عليها طيلة قيام رابطة مع الشركة المراقبة، ويظل الالتزام قائماً في ذمته، ما لم تفقد الشركة التجارية شخصيتها المعنوية تماماً، فلا يكفي وجودها في حالة التصفية بل يمتد إلى غاية قيد شطب الشركة في السجل التجاري، وبذلك تنتفي المصلحة المحمية. ويبقى، رغماً عن ذلك، من الواجب المعنوي لمندوب الحسابات بقاءه متكتماً على تلك المعلومات، لأن ميزة مهنته في الحرص وواجب التحفظ يفرض عليه إبقاء السر متكتماً عليه⁹.

¹ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 32.

² المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 32، (أما ضمن الأحكام السابقة بالمادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136)، وطالع ضمن هذه الرسالة على الدراسة المتعلقة بتعيين مندوب الحسابات.

³ المادة 24 من القانون رقم 10-01 المذكور سابقاً.

⁴ المادة 56 من القانون رقم 10-01 المذكور سابقاً.

⁵ المادة 715 مكرر 9 ق.ت.ج.

⁶ المادة 38 من القانون رقم 10-01.

⁷ المادة 715 مكرر 7 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

⁸ المادة 715 مكرر 7 الفقرة الثانية ق.ت.ج.

⁹ وهذا خلافاً للمهني الاستشفائي التي تفرض بقاء السر متكتماً عليه بالرغم من وفاة صاحبه، أي المريض، بالمادة 41 من المرسوم التنفيذي رقم 85-05 السابق ذكره.

الأثر الرابع: رفع الالتزام بتكتم مندوب الحسابات على السر المهني في الحالات المحددة قانوناً

يرفع الالتزام بالمحافظة على السر المهني لمحافظ الحسابات، متى توافرت أحد الحالات الأربع المنصوص عليها قانون يفسرها النظام العام لوجود مصلحة بالإفشاء أجدر بالحماية من التكتم عليه¹. وتبين مما سبق على أن هذا الواجب يفرض على أشخاص متعددة، فهل يجوز لها جميعاً التحلل من هذا السر في تلك الحالات، أم تقتصر الأمر على محافظ الحسابات. الأمر الذي يفرض معه تحديد نطاق رفع الالتزام، تم تحديد هذه الحالات وسرياتها.

نطاق رفع الالتزام بالمحافظة على السر المهني لمندوب الحسابات

إن نظرية النظام العام مرنة، بحيث يمكنها تفسير أساس التزام مندوب الحسابات بالسر المهني، وفي نفس الوقت تستوعب الاستثناءات الواردة عليه، متى تطلبها النظام العام، أي توافر مصلحة أسمى وأحق بالحماية من المحافظة بالسر لمصلحة الشركة، فإذا كان المشرع الجزائي² قد حدد الحالات التي يجوز لمندوب الحسابات التحلل من السر المهني، فإن المهني هو الوحيد الذي يقدر مدى الضرورة البقاء متكتماً أو العكس.

وتنص المادة 72 من القانون رقم 10-01 السالف ذكره³، على أنه: " لا يتقيد ... ومحافظ الحسابات ... بالسر المهني في الحالات المنصوص عليه في القانون ... " وهو المعتمد في قانون العقوبات⁴، بعبارة " في غير الحالات التي يوجب عليهم فيها القانون إفشاؤها ويصرح لهم بذلك"، والمقصود بذلك أن حامل السر المهني لا يمكنه التحلل منه إلا في حالات محددة قانوناً، تكون تارة من باب الإلزام أي يفرض عليهم الإفشاء، وتارة أخرى يسمح ويرخص لهم قانوناً.

C.A. Limoges, 8 mai 1985, préc. : « à la différence de certains secrets professionnels (médecins, confesseurs, avocats) qui relèvent du droit de la personnalité, le secret professionnel ... des commissaires aux comptes est donc institué essentiellement dans l'intérêt du maître du secret et devient sans objet quand la divulgation ne peut plus causer un préjudice quelconque à celui-ci ».

¹ المادة 72 من القانون رقم 10 - 01 (المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 الملغى). إلا أنه من واجب المشرع رفع واجب الالتزام بالسر المهني في مواجهة المجلس الوطني للمحاسبة وبالضبط لجنة الانضباط والتحكيم، إلا أن لجنة مراقبة النوعية، والتي يحدد صلاحياتها بالمادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، وبالنظر إلى المهام المسندة لها، فيجب رفع التزام مندوب الحسابات ليتمكن من التعاون معها في سبيل تسهيل مهامها في مجال شرعي. وبالمقابل يجب إلزامهم بالسر المهني تحت طائلة العقوبات المقررة لذلك، ضماناً لمندوب الحسابات، ولزبناؤه.

En droit français, le commissaire aux comptes ne peut opposer le secret professionnel lors des contrôles professionnels, art. L. 821-12 C. com. fr.

² يوافق موقف التشريع الجزائري التشريع الأوربي، الذي يبين صراحة بأن الهدف من التحلل هو حماية النظام العام.

V. art. 36, 6°, al. 4 a, de la huitième Directive européenne, préc.

³ كان فحوى هذه الأحكام متضمناً في المادة 18 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 91-08 الملغى، إذ تنص على أنه: " لا يسمح للأشخاص المشار إليهم أعلاه بإفشاء السر المهني إلا في الحالات المنصوص عليها صراحة في القانون"، ويتعلق الأمر بمندوبي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين المشار إليهم في هذه المادة إلى جانب المتمرنين والمستخدمين.

⁴ المادة 301 ق.ع.ج.

والملاحظ أن المشرع يستعمل مصطلح يصرح لهم، والأصح يرخص لهم بذلك¹. وما تجدر ملاحظته من خلال الأحكام الراهنة أنها تتوافق فيما بينها، إذ تقصر إمكانية استعمال هذه الرخصة بالنسبة للمهنيين² المسجلين في جدول المنظمة. وهذا خلافاً ما كان سابقاً³، فالفقرة الأولى من المادة 18 من القانون رقم 91-08 الملغى كانت تفرض على أصحاب المهن المحاسبية بما فيهم محافظ الحسابات بالمحافظة على السر المهني، أما الفقرة الثانية فكانت توسع من مجال الالتزام ليشمل المتمرنين⁴ والمساعدين، وفي الفقرة الأخيرة من هذه المادة، كان يسمح للأشخاص المشار إليهم أعلاه، على ألا يتقيدوا بالسر المهني متى أجاز لهم القانون ذلك.

بيد أن الوضع الحالي لا يسمح إلا للمهنيين التحلل من السر المهني. وحسنا فعل المشرع الجزائري، إذ يعزز من جهة أصل الالتزام بالمحافظة على السر المهني الواقع على مندوب الحسابات. ومن جهة أخرى، أن المستخدمين والمتربصين والخبراء الذين يستعين بهم، فمسؤوليتهم هي مسؤولية احتياطية، ولا يجوز لهم التحلل من السر المهني، في الحالات التي المحددة قانوناً لأنها لا تتطابق مع مركزهم، إنما تخصص للمهني شخصياً.

وإذا كان القانون التجاري يفرض على مندوب الحسابات اطلاع وكيل الجمهورية على الأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها⁵، إلا أنه باستقراء مختلف الأحكام القانونية العامة القابلة للتطبيق على جميع المهن المحاسبية، ومن بينهم فئة محافظي الحسابات، فعدم التكتم على الوقائع ولو كانت تكتسي طابعاً سرياً واطلعوا عليها في الحالات المنصوص عليها قانوناً، ويتعلق الأمر بأربع مذكورة على سبيل المثال⁶، نظراً لاستعمال المشرع لمصطلح "لاسيما"، مما يفتح المجال لتساؤلين أولهما ما هي الحالات التي تتعدى تلك المنصوص عليها قانوناً، وثانيهما مدى أثرها ومفعولها الذي يشل مفعول الركن الشرعي ولا يمكن معه متابعة مندوب الحسابات.

ومن المقرر أن أسباب الإباحة يتم النص عليها قانوناً وعلى وجه الدقة، واستعمال المشرع لمصطلح "لاسيما" يشكل خطراً، بحيث يفتح المجال للاجتهاد بالنظر لما ينعكس عنه عند التوسع في تلك الحالات. ولكن باستقراء مختلف الأحكام القانونية فلا يضاف إليها إلا حالة واحدة منصوص عليها قانوناً⁷، وتتمثل في واجب مندوب الحسابات باطلاع وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي يكتشفها، والتي ستكون محل تحليل⁸، لأن المهني إذا أخل بهذا الالتزام يكون محلاً للمتابعة الجزائية لأنها من بين مهامه.

¹ En ce sens, et à titre de comparaison, v. art. 36, 2° de la huitième Directive européenne, préc : «... les informations couvertes par le secret professionnel ne peuvent être divulguées à aucune autre personne ou autorité, sauf si cette divulgation est prévue par les procédures législatives, réglementaires ou administratives d'un Etat membre ».

² إلى جانب الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، أي أصحاب المهن المحاسبية.

³ المادة 18 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁴ لم تشمل الأحكام الراهنة وضعية المتمرّن، مما يستحسن النص على أحكام بهذا الشأن مثلما كان يفعله المشرع سابقاً.

⁵ المادة 715 مكرر 13 الفقرة 2 ق.ت.ج.

⁶ المادة 72 من القانون رقم 10-01، وهو نفس موقف المشرع في ظل الأحكام السابقة، بالمادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

⁷ المادة 715 مكرر ق.ت.ج. بالنسبة لشركة المساهمة، والمادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 06-345 المذكور آنفاً بالنسبة لشركات المسؤولية المحدودة.

⁸ طالع من هذه الرسالة جنحة عدم كشف مندوب الحسابات الوقائع الإجرامية.

لذا، يستحسن على المشرع الجزائري إلغاء مصطلح " لاسيما"، لأنه يمثل خطورة في إلغاء مفعول الأحكام الجزائية وتثبيت الركن الشرعي، غير أنه لا قصد تحلله عن السر المهني وضع كل ملف عمله تحت التصرف، بل بالعكس يجب عليه التقيد بالمجال المخصص قانونا لسبب الإباحة¹، مما قد ينتج عنه استباحة حالات تتعدى تلك المنصوص عليها قانونا، فهي حدود فاصلة بين مهمة مندوب الحسابات في الإعلام والتزامه بالتكتم.

تعتبر هذه الحالات² من بين أسباب الإباحة وتعتمد كل منها على أصل من أصول قانونية، بحيث ترفع الحرج على مندوب الحسابات، وبفضلها لا يتكتم على السر المهني للشركة التجارية التي يراقبها. ومن ثم، فلا جريمة متى أمر القانون أو أذن بفعل، أو كان في إطار الدفاع الشرعي³. كما يمكن لصاحب الحق أن يتنازل عن الحماية القانونية المقررة لصالحه، عندما يجيز له القانون ذلك، ما لم ينتهك بها مصلحة أسمى، إذ لا تجد هذه المصلحة تطبيقا لها إلا بتحديد المهنة التي تستفيد من أسباب الإباحة، وهنا مهنة مندوبية الحسابات. بالإضافة إلى عناصر السر المهني التي يمكن إباحتها، فليس لمندوب الحسابات البوح بكل المعلومات حتى التي ليس لها علاقة بالمسألة موضوع سبب الإباحة⁴، إنما يتقيد بالقدر اللازم للوفاء بالإباحة، دون التعدي إلى الإفشاء. إلى جانب ووجهتها، أي متلقي هذه المعلومات التي هي في أصلها سرية، ويقع عليه واجب التحقق من صفته⁵.

وما تجدر الإشارة إليه بداءة، أن المشرع يجيز فقط لمندوبي الحسابات التحلل من السر المهني، ولا يتعدى ذلك إلى مساعديه أو المتدربين لديه⁶. والمستقر عليه أن الفعل الذي يجيزه القانون لا يعد جريمة. ومن ثم، فإن مندوب الحسابات لا يعد مرتكبا لجرم عندما يدلي بالمعلومات السرية في الحالات المحددة، لأنه بذلك يعتمد على رخصة قانونية أو أداء لواجب يأمر به إما القانون أو سلطة مختصة واجبة الطاعة لإباحة التحلل منه والتي تؤسس عليها قدرة مندوب الحسابات التخلّص من الالتزام بالسر المهني، فلا يصلح النشاط المقترف في هذه الحالات لأن يكون مصدرا من مصادر المسؤولية، بل وأن كل من يساعده على تنفيذ الواجب لا يعتبر مساهما في اقرار جريمة، وإنما يشترك في عمل مبرر⁷. وهو ما ينطبق على مستخدمي مندوب الحسابات ومساعديه، بالإضافة إلى المتدربين عند تنفيذهم لأوامر مدير التدريب، دون أن تصدر المبادرة منهم شخصيا، أي أنه مثلما هو قادر على تحمل الالتزام بالمحافظة على السر المهني، فيتحلل منه متى سمح له القانون ذلك، وفي كلتا الحالتين لا يكون للمساعدين أو المتدربين دورا جوهريا، وإنما يبقى ثانويا وتابعا لموقفه.

¹ A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 5293, p. 1499.

² هي حالات أربع، يضاف إليها واجب تبليغ وكيل الجمهورية عن الوقائع الجنحية، غير أن هذه الأخيرة تكون محل دراسة ضمن هذه الرسالة.

³ المادة 39 ق.ع.

⁴ A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 5293, p. 1498.

⁵ B. BOULOC, G. ROUJOU DE BOUBEE, J. FRANCILLON et Y. MAYAUD, *Code pénal commenté*, Dalloz, 1996, p. 403.

⁶ حاليا ليبين المشرع صراحة أن عدم التقيد بالسر المهني لا يتعدى المهني، وهو ما كانت تنص عليه المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136 السالف الذكر: " يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة،...، غير أنهم لا يتقيدون بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها،...".

⁷ ك. السعيد، المرجع السالف الذكر، ص. 181.

الحالات التي يرفع فيها الالتزام بالمحافظة على السر المهني

تطبيقاً لنظرية النظام العام التي يعتمد عليها أساس فرض التكتّم على أسرار المهنة، فإنه بتوافر مصلحة أسمى بالحماية فيجوز التحلل من السر المهني في حالات أربع محددة قانوناً. وتجدر الملاحظة أن التمسك بالتكتّم في هذه الحالات لا يقتصر بعقوبة جزائية، خلافاً لواجب محافظ الحسابات إطلاع وكيل الجمهورية على الوقائع الإجرامية التي علم في إطار الشركة المساهمة، مثلما سيأتي بيانه¹.

الحالة الأولى: رفع واجب الالتزام بالسر المهني بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة

باستقراء مختلف الأحكام الجبائية، فإنه يجوز للإدارة الجبائية أن تمارس حقها في الإطلاع² عند ممارستها للرقابة على الضريبة³، وذلك من جهة لتأسيس الوعاء الضريبي⁴، ومن جهة أخرى لمراقبة صحة تصريح المكلف بالضريبة⁵. ويقصد بحق الإطلاع جمع وتحصيل المعلومات والوثائق من المكلف بالضريبة أو من الغير، بغرض تأسيس الضريبة وإثبات الأسس المعتمدة في تحديدها. فلا يمكن لمندوب الحسابات الاستناد إلى السر المهني، لرفض إطلاع الإدارة الجبائية، غير أن المشرع لا يبين وجهة هذه الرقابة إذا كانت موجهة في إطار الرقابة الجبائية على الشركة التجارية أو على مندوب الحسابات.

وبالمقابل فيتم ممارسة حق الإطلاع على الدفاتر والوثائق التي تهم الشركة أو المتعلقة بها، سواء لديها، أو لدى الغير المحددين قانوناً وعلى سبيل الحصر⁶، وليس من بينهم مندوب الحسابات، الأمر الذي لا يسمح، مبدئياً، لمندوب الحسابات بإطلاع إدارة الضرائب على السر المهني، إلا إذا تعلق برقابة جبائية بشأنهم⁷.

غير أنه بالنسبة لممارسة حق الإطلاع الذي تمارسه الإدارة الجبائية على الشركة التجارية، فيتم في مكان وجود الوثائق والدفاتر والمستندات، ما لم يطلب المكلف بالضريبة القيام بذلك في مكان آخر، وقد يكون لدى مندوب الحسابات. ومن ثم، تجيز له الشركة المراقبة التحلل من السر المهني في مواجهة الإدارة الجبائية، إلا أنه في غير هذه الحالة فلا يمكن لمندوب الحسابات منح مساهمته للإدارة الجبائية في الرقابة على الشركة التجارية التي يراقبها. ولا شك

¹ يخصص لهذه الجنحة دراسة خاصة بأهميتها، ولكنها لم ترد من بين الحالات الأربع المحددة قانوناً.

² حدد المشرع الجزائري أحكام الإطلاع بالمادة 45 وما يليها من ق.إ.ج.ج. ، أي خصص له الجزء الرابع من القسم الثاني من هذا القانون.

³ المادة 18 وما يليها من ق.إ.ج.ج.

⁴ الأصل أن إثبات أسس الضريبة تعتمد على مبدأ التصريح طبقاً للمادة الأولى من ق.إ.ج.ج.

⁵ المادة 45 ق.إ. ج.ج.: "يسمح حق إطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصريح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه".

⁶ إن المشرع قد حدد الأشخاص والهيئات التي يمكن للإدارة الجبائية ممارستها حق الإطلاع، ويتعلق الأمر بالإطلاع على مختلف الوثائق التي تشكل أدلة لدى الإدارات العمومية، طبقاً للمادة 86 ق.إ.ج.ج.، إلى جانب هيئات الضمان الاجتماعي، بناءً على المادة 86 ق.إ.ج.ج.، أما المادة 87 من ذات القانون فتجيز ذلك أمام الهيئات القضائية، كما أن المادة 88 من نفس القانون السابق الذكر تؤكد على هذا الحق لدى من المودع لديهم سندات ذات طابع عمومي. كما أنه لا يجوز للمصرفيين والوسطاء والبنوك والهيئات المالية، الاحتجاج بالسر المهني لرفض إطلاع الإدارة الجبائية طبقاً للمادتين 55 و 57 من ذات القانون. ولا يجوز لها القيام بممارسة حق الإطلاع لدى غيرهم من الأشخاص والهيئات. ويكون محل العقوبة المقررة.

⁷ المادة 4 وما يليها ق.إ.ج.ج.

بأنه من بين مهام مندوب الحسابات في الشركات التجارية، فإنه يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركة، على احترام التشريعات المعمول بها في هذا المجال¹، مما يفترض أنه لا يجد اعتراضاً على طلب الشركة في منح إدارة الضرائب حق الاطلاع، بناءً على طلبها.

ومندوب الحسابات كغيره من أصحاب المهن غير التجارية، يلزم بمسك وتنظيم محاسبه، والرقابة التي تمارسها الإدارة تتعلق بدفائره الحسابية والوثائق الثبوتية التي تستند إليها²، وفق ما تحدده الأحكام الخاصة بها³. ويستخلص مما سبق أن مندوب الحسابات معفى من التكتم على السر المهني بموجب إلزامية اطلاع إدارة الضرائب للتحقق من الأسس الجبائية الخاضع لها، حتى وإن شملت وثائق تخص زبائنه موجودة لديه، إلى جانب مختلف الوثائق التي يعدها لصالحها، بما فيها ما يثبت تقاضيه أتعابه. ويجب الإشارة هنا، إلى أن عدم الاستجابة إلى طلب الاطلاع لطلب الإدارة الجبائية يعرض صاحبه إلى عقوبة الغرامة الجبائية، إلا أنه لا يواجه عقوبات جزائية⁴.

الحالة الثانية: رفع واجب الالتزام بالسر المهني لمحافظ الحسابات بعد فتح بحث أو تحقيق قضائين بشأنهم

يسمح لمندوب الحسابات عدم التقيد بالسر المهني عندما يكون محل بحث أو تحقيق قضائين، وما يفسر تحلل مندوب الحسابات من الالتزام بالتقيد بالسر المهني، هو رجحان مصلحة الدفاع عن نفسه عوض التكتم عن السر المهني لصالح الغير، نظراً للخطر الذي يواجهه⁵، بل ويعتبر من المبادئ التي لا يمكن متابعة الإجراءات أمام القضاء إلا إذا تم ضمانها له، وهو مبدأ المحاكمة العادلة⁶ وضمان حقوق الدفاع. وبالرغم من الاختلافات الفقهية في تحديد الأسس الذي يعتمد عليه مندوب الحسابات في الإفشاء بالسر المهني، فالمتفق عليه أنه بناءً على نص قانوني⁷. وما يدفع به إلى ذلك هو حالة الضرورة، إذ يتولى مندوب الحسابات درء وصد الخطر المحدق به نتيجة الإجراءات المتخذة ضده، من خلال البحث أو التحقيق، خشية أن يجد نفسه محل عقوبات.

والواقع أنه لا يمكن الاستناد إلى فكرة الدفاع الشرعي، لأن الدفاع الشرعي يجب أن يوجه ضد اعتداء غير مشروع، وهو ما لا يتفق مع مفهوم البحث أو التحقيق القضائين، لأنهما مجرد إجراءات من أجل السعي للتوصل إلى الحقيقة.

ويبين المشرع أن مندوب الحسابات لا يتقيد بالسر المهني إلا بعد فتح والبدء في هذه الإجراءات. وللتخلص من تبعاتها، يمكنه الإدلاء بما يعلمه من أسرار للضرورة الماسة إلى ذلك.

¹ المادة 71 من القانون رقم 01-10، أما سابقاً بالمادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

² وفي هذا الشأن القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، السابق ذكره.

³ المادة 4 الفقرتين 2 و3 ق.إ.ج.ج.

⁴ المادتين 62 و63 ق.إ.ج.ج.، وتطبق العقوبة الجبائية المتمثلة في الغرامة على كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع.

⁵ أساس الدفاع الشرعي هو تعارض حقين متضادين في الوجود، ينبغي التضحية بأحدهما في سبيل بقاء أحقهما في الوجود، وفي هذا الشأن: ك. السعيد، المرجع السابق ذكره، ص. 142 وما يليها وفي نفس السياق، ب. شهاب، مبادئ القسم العام لقانون العقوبات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص. 193.

⁶ V. Ph. Merle, note sous Com, 14 novembre 1995, préc.: « la règle du secret professionnel s'efface ainsi devant le principe supra-légal du procès légal ».

⁷ المادة 72 من القانون رقم 01-10، وكان سابقاً بالمادة 6 الفقرة 2 البند 2 من المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136.

أما قبل البدء في هذه الإجراءات فلا يسمح له إفشاء المعلومات والوقائع التي تحمل الطابع السري¹، أي أن يكون خطر المتابعات حال².

ولا يتوقف حق مندوب الحسابات في الدفاع عن نفسه بانتهاء التحقيق، بل يمكنه أن يستمر عند مطالبته بالتعويض لجبر الضرر اللاحق به نتيجة ذلك التحقيق أو البحث القضائيين متى ثبت أنهما تعسفيان. أما الدفاع الشرعي، فلا يجوز بعد انتهاء الاعتداء على الشخص، إذ يكون في هذه الحالة يقتصر لنفسه، وتجاوز حدود الرد على الاعتداء.

ولم يحدد المشرع الجزائي طبيعة البحث أو التحقيق المقصودين، فقط أن يتعلق الأمر بإجراءات قضائية. لذا، يمكن أن يرفع الالتزام بالسري المهني سواء كان في إطار جزائي أو مدني. كما أن المشرع لا يشترط عنصر الضرورة لمندوب الحسابات لإثارة ما يعلمه من أسرار، في هذه الحالة، لكن من واجبه المهني التقيد بالمقاييس والمعايير المهنية والأخلاقية، وتجنب كل تصرف يمس بكرامته وشرفه المهني.

لذا، فلا يكشف على سر مهني إلا إذا استدعى ذلك الدفاع عن مصالحه الشخصية في مواجهة تحقيق أو بحث قضائيين. زيادة على ذلك فلا تبين ذات الأحكام ما إذا كانت هذه الإجراءات اتخذت بمبادرة من محافظ الحسابات أو غيره، مما يسمح له باستعمال سبب الإباحة سواء بادر بهذه الإجراءات أو تمت مباشرتها ضده.

يستنتج أن ممارسة الحق الممنوح لمندوب الحسابات في التحلل من السر المهني بعد فتح تحقيق أو بحث قضائي يجب أن يتم طبقاً لضمير مهني، دون أن يتجاوز القدر في الإفشاء بما يتفق والتخلص من هذه الإجراءات وهو ما استقر عليه القضاء الفرنسي³. وبالمقابل، فليس للقاضي أو الهيئة التي يتم البحث أو التحقيق القضائيين أمامها استبعاد أدلة الإثبات التي قدمها مندوب الحسابات بدعوى أنها مشمولة بالسري المهني، بل يجب قبولها، احتراماً لحقوق الدفاع الممنوحة للمتقاضين.

¹ La jurisprudence française a eu à prendre position en la matière, puisqu'elle a considéré que le commissaire aux comptes viole le secret professionnel auquel il est tenu en communiquant à des tiers des faits dont il n'a eu connaissance qu'à l'occasion de sa mission ; est un tiers à son égard, l'inspecteur du SRPJ (service de recherche police judiciaire), qui n'agit pas sur commission rogatoire, mais sur réquisition du Parquet avant que l'information soit confiée à un juge d'instruction, v. Tb. corr. Lille, 28 mai 1985, Bull. CNCC 1985, p. 88.

² V. art. 36, 4^oal. 4 b de la huitième Directive européenne, préc.

³ Il a été décidé qu'un commissaire aux comptes a le droit de transgresser le secret professionnel en cas de poursuites engagées contre lui, en vertu du principe de « libre défense », à condition de ne révéler que les éléments nécessaires à cette défense, v. C.A. Paris, 11 janvier 1985, D.1985, I, p. 276, et Com., 14 novembre 1995, Bull. CNCC 1995, p. 510, note Ph. Merle : « la levée du secret professionnel n'est plus justifiée par le principe de libre défense du commissaire aux comptes, ce qui permettait à celui-ci de faire un tri à l'intérieur de son dossier et de produire seuls les éléments favorable à sa défense », et c'est dans ce sens que va une partie de la doctrine française, v. Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, n° 1971, p. 801.

الحالة الثالثة: لا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني عندما يدعى للإدلاء بشهادته أمام لجنة الانضباط والتحكيم

سبقت الإشارة إلى أنه يحدث لدى المجلس الوطني للمحاسبة المهنية¹ لجنة الانضباط والتحكيم²، والتي تختص بالبت في كل إخلال بالواجبات المهنية أو عدم احترام نظامها الداخلي³. ويفرض على أعضاء اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة أو باقي الهيئات المعنية المهنية المحافظة على السر المهني⁴، الأمر الذي التابعة يسمح بملاحظتين.

إن مندوب الحسابات، وفي إطار المنهجية للحالة السابقة التي يجوز له فيها التحلل من السر المهني، يمكنه الدفاع عن مصالحه أمام لجنة الانضباط والتحكيم، بل وحتى الهيئات المهنية ضمن نفس الأساس الذي يدافع به عن مصالحه بعد فتح تحقيق أو بحث قضائين بشأنه. غير أن الأمر يتمثل في الإدلاء بشهادته أمام هذه الغرفة، وللوفاء بهذا الالتزام فلا يتقيد مندوب الحسابات بالسر المهني، أمامها لتمكينها من الفصل عند الإخلال بالقواعد الأخلاقية للمهنة، طبقاً لنظامها الداخلي.

وتعد المعلومات والوقائع وحتى الوثائق التي تتضمن شهادة مندوب الحسابات سرا مهنياً، فهل تلزم الغرفة بالسر المهني في هذه الحالة؟ وهو مضمون الملاحظة الثانية التي تتلخص حول مدى واجب اللجنة والهيئات التي تكونها، بالمحافظة على السر المهني. فلا يوجد جواب قانوني، لأن المشرع لا يفرض على اللجان واجب المحافظة على السر المهني⁵. بيد أن هذه الهيئة تضم مهنيين المفروض عليهم السر المهني. كما أنه لم يبين باقي تشكيلتها⁶. لذا، يستحسن على المشرع عند تحديد الأحكام التنظيمية الخاصة بهذه اللجان أن يفرض عليها واجب التكم على المعلومات والوقائع التي أدليت أمامها من قبل زميلهم.

وهو الحل الأكثر منطقية من الناحية القانونية فالالتزام أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة واللجان التابعة له، بالإضافة إلى الهيئات المهنية، بالسر المهني في إطار مهامهم لأنه يقع على المهني المحافظة على السر المهني سواء تعلق الأمر بزبونه أو في إطار تمثيله وحماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁷. ويبقى في كل الأحوال الحل الأمثل، مثلما سبق، النص صراحة على ذلك. كما يجب أن يتضمن النظام الداخلي قواعد عمل هذه اللجان وواجباتها اتجاه أعضاء الغرفة لاسيما المحافظة على الأسرار التي تم الاستشهاد بها أمامها. إلا أن السؤال الذي يتبادر، هل يلزم مندوب الحسابات بذلك، وإذا لم يكن في صالحه، فهل له أن يمتنع؟

¹ يتعلق الأمر بالنقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والتي تجتمع في مجلس. وفي هذا الشأن، المادة الأولى وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 92 - 20 الملغى .

² المادة 5 الفقرة الأولى البند 4 من القانون رقم 10-01، جاءت هذه اللجنة خلفاً لغرفة المصالحة والانضباط والتحكيم التابعة آنذاك للنقابة الوطنية بموجب المادة 10 من الرسوم التنفيذية رقم 92-20.

³ المادة 63 من القانون رقم 10-01 (سابقاً بالمادة 11 من الرسوم التنفيذية رقم 92-20).

⁴ يجب أن يتم إلزام كل أعضاء لجان المجلس الوطني للمحاسبة بالسر المهني، وبالأخص لجنة مراقبة النوعية.

⁵ كان يستحسن على المشرع أن يضع حكماً عاماً عند تنظيم مجلس الوطني للمحاسبة يقضي بإلزامهم السر المهني. لذا يمكن أن يتم النص على ذلك ضمن نظامها الداخلي، إلا أنه لتطبيق العقوبة الجزائية لا بد من نص قانوني خاص.

⁶ المادة 5 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01.

⁷ المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 (سابقاً هو ما كانت تتضمنه المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المعدلة بالمادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 01-421 السالف ذكرهما).

لا يوجد ما يلزم مندوب الحسابات في الإفصاح عن الأسرار المهنية أمام الغرفة، خاصة إذا تمكن من التخلص من الإجراءات المتبعة ضده بتكتمه إذ لا يلزم شخص بتقديم دليل ضد نفسه. أما إذا تبين علمه وبقائه ساكنا، فقد يواجه مسؤولية تأديبية. علاوة على مسؤوليته المدنية في حالة التسبب في ضرر. ومن ثم، فيباح لمندوب الحسابات الإدلاء بشهادته والاستعانة بما أدلي له واطلع عليه ضمن مهامه الرقابية، والتي تشكل سرا في غير هذه الحالات المقررة.

ويجب التأكيد هنا كذلك، على أنه لا يجوز لمحافظ الحسابات التمادي في عرض كل ما يعلمه، بل يؤدي شهادته في حدود ما يطلب منه. ويشترط المشرع الجزائي أن تتم دعوته من قبل اللجنة للإدلاء بشهادته¹، أما إذا أقبل عليها بمحض إرادته، فلا يرخص له الإفشاء، إلا إذا أبدت اللجنة اهتمامها بمعرفة المزيد من المعلومات والوقائع، فيعتبر ذلك بمثابة دعوته إلى الإدلاء بشهادته.

الحالة الرابعة: يتحلل محافظ الحسابات من الالتزام بالتكتم على السر المهني بناء على إرادة صاحب السر²

يمكن حسب الأحكام العامة المتعلقة بالمهنة المحاسبية، أن يرفع الالتزام بالتكتم على السر المهني على مندوب الحسابات بناء على إرادة صاحب السر. ويعتبر السر نظاما قانونيا خاصا بصاحبه وتحت تصرفه بالرغم من الحماية الجزائية التي يحظى بها، إذ يمكنه إجازة إفشائه لمن ائتمنهم عليه³.

ويسهل التعبير عن ذلك إذا كان صاحب السر شخصا طبيعيا، إلا أن الشركة التجارية الشخص المعنوي يرتبط بالعديد من الهيئات التي تشكله، يتوجب معها تحديد الهيئة التي تملك سلطة التنازل على حقها في المحافظة على أسرارها.

والمؤكد أن القانون يجيز رفع الحرج عن مندوب الحسابات بالمحافظة على السر المهني، لكنه لم يحدد الهيئة التي يجوز لها منحه الرخصة في الإدلاء بالأسرار المهنية. وهو الوضع بالنسبة للترخيص المكتوب الذي يمنح له عند إبداء رغبته في الترشح لتعيينه لمراقبة الشركة في سبيل تقييم مهامه⁴. فتباينت الآراء الفقهية، إذ يرى جانب من الفقه أن الجمعية العامة للشركاء هي المختصة، وصورته المثالية أن يتم ذلك أثناء انعقاد الجمعية ويطلب منه أحد المساهمين الإجابة على سؤال ما. فلا يمكنه رفض تقديم التفسيرات، بشرط أن لا يتعدى موضوعها مهامه، مادام أنها تمت في إطار جمعية العامة للشركاء، أما إذا تعدت المسموح بها

¹ تنص المادة 6 الفقرة 2 البند 3 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السابق: " ... لا يتقيدون بسر المهنة ... عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم..."، بيد أن هذه الغرفة تم استخلافها بلجنة الانضباط والتحكيم لدى المجلس الوطني للمحاسبة بالمادتين 5 الفقرة الأولى، و63 من القانون رقم 10-01.

² يبين المشرع صراحة بأنه يعهد لمندوب الحسابات عهدة مهنية خلافا لما كان سابقا أين كان يعتمد نظام الوكالة، لأن الأحكام الراهنة تبين أن طبيعة مهامه لا يقوم على نظام الوكالة، بل هي مهام شرعية. لذا، يستحسن أن يتم تغيير عبارة الواردة في النص القانوني "بناء على إرادة موكلهم" ويقترح ألا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني بناء على إرادة صاحب السر.

³ Ph . MERLE et A. VITU, *Traité de droit criminel*, op. cit., n° 442, p. 201, v. aussi B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 141, p. 30 : « ... il est de principe que le consentement de la victime n'a pas, en droit pénal, de valeur justificative générale ; exceptionnellement, à propos de certaines infractions, ce consentement constitue néanmoins un fait justificatif spécial. Tel est le cas en ce qui concerne la violation du secret professionnel » .

⁴ المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

في الأحوال العادية فعليه أن يطلب رخصة رئيس الشركة¹. وتتفق هذه الحالة عند السعي والعمل على تعيين محافظ الحسابات.

كما أن جانبا آخر من الفقه يرى بأن الرخصة الممنوحة له من قبل ممثليها كافية، حتى خارجا عن إطار الجمعية، لأنه يعبر عن إرادتها، وهو ما يثبت أن مندوب الحسابات ليس وكيلًا عن الشركاء أو الشركة، وإنما يخضع لتنظيم قانوني مستقل عن الشركة ليحكم مهامه²، مما يسمح له بضمان حماية النظام العام، وليس فقط الشركة صاحبة السر.

وبهذا، فالشركة التجارية باعتبارها شخصا معنويا، تحتاج إلى ممثل ليعبرها إرادته، ويمكنه متى استدعت مصلحة الشركة ذلك، أن يمنح، تحت مسؤوليته، هذه الرخصة ويشترط أن يكون هذا القرار ضمن قرار خاص وصريح، ومن دون اشتراط بند في القانون الأساسي لذلك. كما أنه لا ينبغي منح رخصة محددة بمهلة زمنية كالسنة أو السداسي، والأنسب أن يتم رفع الالتزام عنه بحسب الدواعي حالة بحالة³. ولكن ما الأمر إذا كان الترخيص الممنوح لمندوب الحسابات منطويا على غش الممثل؟

يجب الإشارة إلى أنه من مهام مندوب الحسابات الكشف على سوء نية الممثل، والاحتياط من الوقوع في إطار الاشتراك معه، بل ويجب عليه التحقق من مدى جدية إرادة الشركة في ذلك، وعدم إلحاق الأذى بمصلحتها. أما إذا كان في الإفشاء أذى للشركة المراقبة، فلا بد لقاضي الموضوع عند تقديره للوقائع أن يتحقق من مدى سوء نية مندوب الحسابات⁴، فإذا كانت متوافرة، فيكون مسؤولا نظرا لاكتمال أركان الجنحة، وبالرغم من الرخصة الممنوحة له من قبل ممثل الشركة، بل ويعد ممثل الشركة مشاركا في جنحة إفشاء السر المهني. أما بانعدامها، فتقوم مسؤوليته، إلى جانب المسؤولية المدنية والتأديبية، فباعباره مهنيا ففي استطاعته أن يتوقع حصولها، كما يمكنه اجتناب اقترافها.

ومن ثم، فاردة مودع السر، أي الشركة التجارية المراقبة، تأخذ طابعا خاصا، لأنها لا ترفع الطابع الجزائي أليا عن التحلل من السر المهني، لأنه موجه لحماية النظام العام⁵، ويقترف مندوب الحسابات الركن المادي بإفشائه السر المهني، لذا يجب تحديد المقصود بالإفشاء.

ثانيا: تحقق النشاط المادي لجنحة إفشاء السر المهني

يتجسد التزام مندوب الحسابات بالمحافظة على أسرار الشركة المراقبة بعدم إطلاع الغير عليها، والركن المادي للجريمة هو نشاط خارجي يأخذ شكل سلوك إيجابي. ففي جنحة إفشاء السر المهني لمندوب الحسابات فيتمثل في عمل نهى القانون عنه وترتب على الإتيان به إطلاع الغير على السر المهني الذي أوتن عليه، وأدلي إليه به، بحيث يمكن للغير

¹ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op.cit., t. 2, n° 989, p.782, et E DU PONTAVICE, Bull. CNCC 1975, n° 19, p. 350.

² B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 142, p.30.

³ M. GERMAIN, *Le secret professionnel du commissaire aux comptes*, op. cit., p. 45 ; F. TERRÉ, op. cit., p. 21 et B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 143, p. 30.

⁴ سبقت الإشارة إلى أن الضرر ليس ركنا من أركان جنحة إفشاء السر المهني، غير أنه في حالة تحقق الضرر للشركة من شأنه أن يشكل قرائن على سوء نية مقترفها، ولقاضي الموضوع الفصل في ذلك.

⁵ En ce sens, v. Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, n° 1972, p. 801 et contra, M.-L. RASSAT, *Droit pénal spécial : infractions des et contre les particuliers*, Dalloz, 2006, n° 380, p. 259 : « le consentement de la personne intéressée au secret exclut en toute hypothèse, que l'infraction puisse être constituée ».

إدراكه. والمشرع لم يحدد شكلا ولا طريقة لتحقيق الإفشاء، مما يستدعي البحث أولا على تعريف الإفشاء، ثم عناصره.

1- تعريف الإفشاء

باستقراء أحكام قانون العقوبات، فالمشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي¹، لا يعرف الإفشاء ولا يبين الوسيلة التي يتحقق بها، وإنما يبين المحل الوارد عليه الإفشاء بأنه يقع على سر تم الإدلاء به إلى المهني. والإفشاء لغة هو الظهور والانتشار²، وإفشاء السر يعني نشره والإخبار به وتعريفه.

أما اصطلاحا، فهو كل سلوك ينجم عنه إطلاع الغير شيئا كان مستورا أو مجهولا، كما ينتج عن نشر وإذاعة السر، مما يؤدي إلى انتهاك حرمة السر المهني، وينتج عن الإفشاء انتقال المعلومات والوقائع من حالة الكتمان إلى العلانية وإطلاع الغير عليها، ويضيف جانب من الفقه إلى ضرورة إطلاع الغير على السر والشخص المتعلق به³، ونقل العلم به وتمكينه من إدراك مضمونه، إذ لا يخرج عن إفشاء المؤتمن على السر إلى شخص آخر ليس على علم به كليا أو جزئيا، مع ضرورة اليقين بالواقعة.

ويجب أن ينصب سلوك محافظ الحسابات عند إفشائه السر المهني الشركة المراقبة على سر اطلع عليه مندوب الحسابات أثناء أو بمناسبة ممارسة الرقابة الشرعية. والأطراف التي يتحقق بها إفشاء السر هما المقشي، أي الشخص الأمين على السر وانتهاك حرمة، والمقشي له والمتمثل في الشخص الذي لا يحق له الاطلاع على المعلومات والوقائع المنصبة على السر المهني، بحيث ليس من مهام مندوب الحسابات القيام بذلك، وكان إفشاء مندوب الحسابات سببا لذبوع العلم بالمعلومات والوقائع التي يشملها السر، زيادة على السلوك التي يحصل به الإفشاء.

2 - العناصر التي يتحقق بها إفشاء السر المهني

من أجل تحقق الإفشاء يجب أن يصدر من مؤتمن على سر أدلي إليه به أثناء أو بمناسبة ممارسة مهامه، بحيث يؤدي إلى إطلاع الغير على مضمونه. وإفشاء السر المهني في إطار مندوبية الحسابات يتميز ببعض الخصائص، يتم التعرض إليها من خلال تحديد محل الإفشاء وشكله، ثم التعرض إلى طبيعته وأطرافه. وهذه العناصر التي ينتج عنها إطلاع الغير على السر المهني.

أ- محل الإفشاء وشكله

يرد الإفشاء على كل ما يعتبر سرا، فإذا لم تشكل المعلومات والوقائع الصادرة عن الشخص سرا، فلا يعتبر إفشاء بمعنى المادة 301 من قانون العقوبات الجزائري. والأصل أن العلم بالسر ينحصر في فئة محددة، ولكن ذبوعه ووصوله إلى علم العامة من الناس، لا يرفع عن مندوب الحسابات واجب التكم عليه، لأن المعلومات والوقائع قد تكون غير مؤكدة في محيط من يعلم بها، وإذا أقرها المهني، فلا يخلو سلوكه من اقتراف الإفشاء.

¹ المادة 301 ق.ع.ج.

V. art. 226-13 C.pén.fr., qui ne détermine pas, lui aussi, le sens du mot révélation.

² Révéler, terme d'origine latine, de *revelatio* du verbe *revelare*, *dévoiler*, *communiquer* *faire connaître*. in Dictionnaire Larousse 2009, v. partie *locutions latines, grecques et étrangères*, p. 1089.

³ ع. الديناصورى وع. الشواربى، المرجع السابق ذكره، ص. 1154.

ولا يبين المشرع الجزائري مثله في ذلك مثل المشرع الفرنسي، الصور التي يتحقق بها الإفشاء، مما يفتح المجال في اعتماد كل وسيلة أو دعامة أو سند يتحقق بها الركن المادي لجنة إفشاء السر المهني. ويستوي أن ينصب الإفشاء على السر بكامله أو جزء منه بشرط إمكانية إدراكه وتقصي معانيه، سواء كان كتابيا أو شفاهة¹.

ومن ثم فجوهر الإفشاء هو الإفشاء بمعلومات ووقائع محددة بما فيه الكفاية لكي تمثل مضمونا لسر ولها معنى، بغض النظر عن الوسيلة التي تم بها، أي صدور الإفشاء عن أمين السر ليصل الى علم من ليس له الحق في الاطلاع عليه من قبل هذا المهني، ويتحقق بإعلام مندوب الحسابات بالرغم من انعدام أي نص يعطي الحق للمستفيد من الكشف عن السر². أما المعلومات والوقائع العامة بطبيعتها، فلا يعد التحدث بها إفشاء، على العكس من تلك التي تكون سرية بطبيعتها³.

والمقرر أن الإفشاء يتم باطلاع الغير على المعلومات والوقائع المنطوية تحت طي الكتمان وانتقاله إلى حالة العلنية بالإعلام به ونشر مضمونه كما يشمل تأكيد أو تصديق المعلومات والوقائع غير الدقيقة أو غير الثابتة. ويستوي في تحققه الوسيلة المعتمدة، شأنها في ذلك الشكل الذي تصدر به، طالما أنها تخرج السر من نطاق الكتمان، والذي يفترض أن يظل منحصرا فيه.

لذا، فاطلاع الغير يتم بأية وسيلة كانت، سواء شفاهة أو كتابة، فتحصل الأولى في إطار حديث أو مناقشة مباشرة أو عن طريق وسائل الإعلام كالتلفزيون أو الاتصال كالمكالمة الهاتفية⁴ أو عبر الخط الإلكتروني.

ولا يفترض شكلا محددًا لتحقيق الإفشاء، على أن تتحقق العلنية فيه، لأن العلنية هي الدليل على فقدان السر طابع الكتمان والتستر إلى الذبوع والانتشار سواء كان لسبب الإعلام أو فقط الكلام، مهما كانت وجهته، إلى جماعة من الأشخاص أو لشخص واحد، إذ يكفي أن يصل إلى علم شخص واحد لحصول العلنية وتحقيق الإفشاء⁵. كما يظهر كذلك من خلال الكتابة كالتقارير أو الشهادات، سواء كانت على ورق أو عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني.

أما بالنسبة للمعلومات والوقائع الوسط، أي بين ما هو سري وما هو عادي، فيعود الأمر في تحديد مدى سريتها إلى قاضي لأنها مسألة موضوع يحوز فيها على السلطة التقديرية في تبيان ما إذا تحقق الركن المادي، على أن الخطورة تتمثل في تحقق إفشاء ضمني وتأكيد المعلومات السرية.

¹ J.-B. DENIS, op. cit., p. 185 et D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, op. cit., n° 134, p. 17.

² J.-F. BARBIERI, op.cit., n° 9, p. 937.

³ Crim., 12 avril 1991, D. 1991, p. 363, préc. : « Le secret étant un fait caché, l'application des règles du secret professionnel se limitent aux seuls faits qui ont ce caractère, et doivent être rejetés tous les faits connus, publiés, notoires ou destinés à être publics ».

⁴ Tb. corr. Lille, 28 mai 1985, préc: « viole le secret professionnel le commissaire aux comptes qui communique des faits dont il a eu connaissance à l'occasion de sa mission à l'inspecteur du SRPJ, ... il convient de souligner que l'inspecteur a formulé ses demandes par téléphone... ».

⁵ يرى جانب من الفقه أنه يمكن أن يتحقق الإفشاء متجردا من العلنية، وفي هذا المعنى أنظر : م. ن. حسني، شرح قانون العقوبات - القسم الخاص-، دار النهضة العربية، 1999، رقم 1023، ص. 716.

وبصرف النظر عن القدر المفشى من الوقائع سواء كثرتها أو قلتها، فإن الإفشاء يتحقق بالإفشاء بالسر كاملاً، أو بجزء منه متى كان له معنى يتمكن المفشى له من إدراكه، ولو كان هذا الأخير عالماً به، وإنما جاء الإفشاء لتأكيدده، ودفعه من دائرة الشك إلى مجال اليقين به، وما يزيده حجية هو صدوره الأمين عليه وصاحب مهنة وخبير.

وبالمقابل، فلا يعتبر إفشاء اطلاع الغير على المعلومات والوقائع الخاصة بالشركة، في الحالات المحددة قانوناً التي يبيح فيها المشرع ذلك، ولكن دون تجاوز القدر الكافي للوفاء بالالتزام الواقع على مندوب الحسابات، على أنه إذا تعدى هذا الإفشاء إلى عناصر غير ضرورية وتمثل سراً، فلا شك بأن الإفشاء هنا يتعدى المجال الجائز ليكون مقترفاً للجنحة، ومن ثم، فإن محل الإفشاء هو ذاته موضوع السر المهني، فهما يتفقان في المضمون. لذا، يتطلب الإفشاء تحديد أطرافه وطبيعته.

ب - أطراف الإفشاء وطبيعته

يصدر السلوك المادي لجنحة إفشاء السر المهني عن الأمين عليه، ويتمل أصلاً في مندوب الحسابات، وكل من يمتد إليه واجب الالتزام بالسر المهني، ويقصد بذلك مساعديه وكل متربص لديه، بحيث يتجه الإفشاء إلى الغير، ويجب أن يصل السر إلى علمه ويمكنه إدراكه وتقصي معانيه بطريقة واضحة ودقيقة لتزليل الطابع المجهول عن السر ويزج به خارجاً عن النطاق الشخصي المخصص للسر المهني.

ويقصد بالغير، هنا، كل شخص أجنبي لا يعلم، بطبيعته، المعلومات والوقائع المتستر عليها، والذي ليس من مهام مندوب الحسابات إطلاعه عليها¹، فلا لا يسمح له مركزه القانوني بالاطلاع على السر ولا رفعه في مواجهته، فيعتبر أجنبياً عن العلاقة بين صاحب السر والأمين عليه. وبالمقابل يفرض عليه القيام بمهامه الإعلامية، واطلاع بعض الهيئات عن المعلومات التي يعلمها أو اطلاع عليها ولا يعتبر ذلك إفشاءً، مما يفرض التساؤل بتحديد أطراف الإفشاء؟

سبقت الإشارة إلى أن الإفشاء يصدر بالضرورة من جانب الأمين على السر والمتمثل أساساً في مندوب الحسابات كما يضاف إليه مساعديه والمتربصين وتعتبر هذه الطائفة الأطراف الإيجابية للإفشاء لأنه يصدر عنها بفعل نشاط إيجابي مكون للركن المادي لجنحة انتهاك حرمة السر المهني، ويكون موجهاً إلى طرف آخر لا يقوم إلا بتلقيه وهو الطرف السلبي في عملية الإفشاء، والذي يعبر عنه أنه من الغير أي أجنبي، والأصل أن تكون المعلومات السرية محل حماية قانونية ضد كل أجنبي، كالقاضي الفاصل في شؤون الأسرة، فليس لمندوب الحسابات اطلاع على مداخل القائم بالإدارة أثناء قضية طلاقه²، أو محكمة التحكيم التي تستدعي مندوب الحسابات للإدلاء بشهادته أمامها، حتى وإن ادعت الشركة تحريره من ذلك³. وعليه، إما أن يكون مندوب الحسابات أثناء قيامه بمهمة الإعلام المسندة إليه أو أن يتعلق الأمر بإفشاء.

وتبرز النظم القانونية المطبقة على الشركات التجارية حالات يرتبط مندوب الحسابات بغيره من مندوبي الحسابات عند ممارسة المهام الرقابية، ويكون كل منهم ملزماً بالسر المهني

¹ J.-F. BARBIERI, préc.

² C. A. Aix-en-Provence, 14 juin 1977, Bull. CNCC 1977, p. 477. En ce sens, v. A. SAYAG, op. cit., n° 539, p. 473 : « le commissaire n'est délié du secret qu'à l'égard de certaines personnes, au nombre desquelles ne figurent ni le juge des affaires matrimoniales, ni l'ex-épouse de l'administrateur ».

³ J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op.cit., n° 1241, p. 547, en ce sens v. Bull. CNCC 2001, n° 121, p. 157.

ضمنها¹، مما يثير التساؤل حول إمكانية المهني التحلل من السر المهني وإطلاع زميله، في هذه الظروف، بما أدلي له من معلومات ووقائع ووثائق أثناء أو بمناسبة عمليات الرقابة، وتشمل وضعيات مختلفة. والمقرر أن المشرع يفرض تعيين أكثر من مندوب للحسابات في بعض الشركات التجارية²، كما أنه لا مانع من تعيين أكثر من مندوب للحسابات حتى وأن كان ذلك اختياريًا، الأمر الذي يتبادر معه الإشكال هل يقع على أحدهما الالتزام بالسر المهني اتجاه الآخر؟

وما تجدر ملاحظته بداية أن الالتزام بالسر المهني مرتبط بمندوبية الحسابات كمهنة، بغض النظر عن مدى إلزامية تعيين المهني في الشركة التجارية من عدمه، لأن النص يلزمه عند ممارسة مهامه في الشركة التي يراقبها بالمحافظة على السر المهني، وإذا تم تعيين أكثر من مندوب للحسابات فإن المهام تبقى نفسها في سبيل تحقيق مراقبة ومراجعة الحسابات، أي يكون لمندوبي الحسابات نفس المهام، فما مدى إمكانية إطلاع أحدهما الآخر بالمعلومات التي تعتبر في مواجه الغير سرا.

على عكس التشريع الجزائري، فلا يطرح هذا التساؤل في التشريع الفرنسي³، إذ أن التزام مندوبي الحسابات بالتكتم على المعلومات عند مراقبة نفس الشركة يكون من دون أي معنى، لأنهما يعدان تقريرًا واحدًا⁴، وحتى في حالة خلاف بينهما فضمن ذات التقرير يبين كل منهما موقفه⁵. غير أنه باستقراء مختلف الأحكام القانونية، لم نجد أي نص يمنع أو يجيز ذلك صراحة عند المشرع الجزائري، مما يستدعي من جهة تحديد القواعد التي تحكم عمل مندوبي الحسابات ضمن نفس المهمة، والهدف من إسناد المراقبة إلى أكثر من واحد، وهل تتحقق هذه الأهداف عندما يطلع أحدهما الآخر؟

¹ Concernant la huitième Directive européenne modifiée par la Directive 2006/43 du 17 mai 2006, préc., v. art 36, 1°.

² طالع الجزء من هذه الرسالة المتعلق بالجنح المتعلقة بعدم تعيين مندوب الحسابات، أعلاه.

³ V. Art. L. 823-13 C. com. fr. : « à toute époque de l'année, les commissaires aux comptes, ensemble ou séparément, opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns ... » (même position du droit antérieur, art. 189 al. 1^{er} déc. n° 67-236 du 23 mars 1967: « si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, ils peuvent procéder séparément à leurs investigations, vérifications et contrôles, mais ils établissent un rapport commun », en ce sens v. E DU PONTAVICE, op. cit., p. 488), et spéc. art. L 823-14 de ce même Code.

⁴ B.-H. DUMORTIER, op.cit., n° 155, p. 32 : « en cas de pluralité de commissaires, l'obligation de respecter, entre eux, le secret professionnel serait un non-sens, ils établissent un rapport commun ; cette disposition implique nécessairement qu'ils soient entre eux déliés du secret » et J. MONEGER et Th. GRANIER, op.cit., n° 713, p. 184.

⁵ Art. R. 823-8 C. com. fr. : « si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, ils peuvent procéder séparément à leurs investigations, vérifications et contrôles, mais ils établissent un rapport commun.

En cas de désaccord entre les commissaires, le rapport indique les différentes opinions exprimées ». (.art. 189 al. 2^{er} déc. n° 67-236 du 23 mars 1967, abrogé: « en cas de désaccord entre les commissaires, le rapport indique les différentes opinions exprimées ».

يفرض المشرع في حالة تعيين أكثر من محافظ للحسابات، أن ينفذ كل واحد منهم مهمته ويتحمل شخصيا مسؤولية ذلك¹، كما يمنع عليه إشراك مندوب آخر أثناء توكيله، إلا أنه يجوز له في إطار مهامه وعلى حسابه الاستعانة بأي خبير آخر²، فيكون هذا الأخير مسؤولا على السر المهني، لأنه يدخل ضمن النطاق الشخصي للملزمين بالتكتم عليه، إذ يعتبر من بين مساعدي محافظ الحسابات، كما يمكن أن يكون هذا الخبير أصلا ملزما بالمحافظة على السر المهني³.

ويؤكد المشرع على مسؤولية مندوب الحسابات الشخصية في القيام بمهامه ولو كانوا منضمين إلى شركة مندوبي الحسابات⁴، بالإضافة إلى ضرورة ممارسة مهامه الرقابية منفردا، ودون أن يوكل مهامه ولا يفوضها إلى غيره⁵، إلا أن نتيجة مهامهم تتضمن في تقرير واحد. وهذا ما يمكن استخلاصه من مضمون المادة 36 من القانون رقم 01-10 المذكور سابقا⁶، ولا مانع من أن يختلفان في النتيجة المتوصل إليها، ويكفي بيان ذلك ضمن القرار، كما يجوز لهم التدخل أثناء انعقاد الجمعية. ومن ثم، يلاحظ بأن المشرع يسعى في إطار المراقبة من قبل مندوبين للحسابات أن تضاعف الرقابة، وليس تقاسم المهام وتخفيف عبئها على أحدها، كما لا يعني ذلك دفع الشركة لأتعاب مضاعفة، إنما يتم حسابها بناء على تقييم مالي في إطار المعايير التي تحكم مهامه⁷ ضمن دفتر الشروط الذي كان أساسا في العقد بين المهني وتوافق عليه الشركة⁸.

وبالرغم من أن المشرع يفرض على كل مندوب الالتزام شخصيا بمهامه، وقد حدد طريقة تحديد الأتعاب. كما أنهما يضعان تقريرا واحدا عن عملهما، إلا أن الإجابة على التساؤل حول إمكانية اطلاع أحد المندوبين الآخر على السر المهني الخاص بالشركة التي يراقبها ليست بسيطة. ولا شك أن العلاقة التي تجمع مندوب الحسابات بالمندوب الآخر لا تقوم إلا في مواجهة الشركة، فإذا أراد الاطلاع على وثائق أو تقارير تم إعدادها من قبل المراقب السابق أو حتى الذي يمارس في نفس الوقت يقوم بطلبها من الشركة.

يظهر مما سبق أن علاقة كل مندوب للحسابات بالثاني تتم عن طريق الشركة، وليس لأحدهما مع الآخر علاقة مباشرة إلا بوجود الشركة بينهما، والتي يفرض عليها تسهيل مهامهما.

¹ المادة 29 من القانون رقم 01-10 (وهو ما كنت تتضمنه المادة 13 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 الملغى).

² كانت الأحكام السابقة صريحة بالمادة 42 من القانون رقم 91 - 08 الملغى، إلا أنه حاليا، لا مانع من ذلك.

³ على سبيل المثال كل من الخبير المحاسب أو المحاسب المعتمد ملزم بالتكتم على السر المهني.

⁴ المادة 12 من القانون رقم 01-10 (عوضت الفقرة الأولى من المادة 14 من القانون رقم 91 - 08 الملغى).

Y. GUYON, op. cit., n° 375, p. 362, et A. SAYAG et A. PALMADE, op. cit., n° 19, p. 354.

⁵ كانت الأحكام السابقة صريحة بالمادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، أما حاليا فيقوم بمهامه شخصيا.

⁶ وتنص هذه المادة على أنه: " يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته". وما يؤسف عليه التركيب الركيك الواردة به المادة، وكان من الأجدر الاحتفاظ بما كانت تنص عليه ذات الأحكام قبل إلغائها، أي المادة 43 من القانون رقم 91 - 08.

⁷ المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁸ تبين الأحكام الحالية بأن تحديد أتعاب مندوب الحسابات تتم بينه وبين الكيان المراقب عند تعيينه، بناء على دفتر شروط وعرض يقدمه لها. أما سابقا فكان يتم ضمن سلم أتعاب يحدد من قبل السلطات المختصة، بمقتضى المادة 44 من القانون رقم 91 - 08 و المادة 28 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136 و المادة 6 من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 والسلم الملحق به، إلا أنها أحكام أُلغيت بالمادة 81 من القانون رقم 01-10.

ولكن يجوز للمندوب أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها مناسبة للحصول على مختلف المعلومات والتوضيحات المناسبة لأداء مهمته¹، فإذا استدعت ممارسة الرقابة الاتصال بالمندوب الآخر، فلا مانع من ذلك متى تطلبت مهامه ذلك، لأنه من بين المؤتمنين ويفرض عليه الحفاظ على الأسرار المهنية، مثله مثل زميله، فأثر اطلاع مندوب الحسابات للآخر ليس إلا لممارسة المهام الرقابية في الشركة، فليس للاطلاع هنا نفس الأثر، بحيث أن السر بقي في زمرة الملزمين بالمحافظة عليه، كما أنه لا يمكن القول بأن هناك إفشاء للسر المهني لأن اطلاع مندوب الحسابات لأحد الملزمين بالمحافظة عليه لا يخرج السر من نطاق التكتم عليه، خاصة إذا كان في مصلحة الشركة وأداء مهامه، وكان الشركة عندما خضعت للرقابة من قبل مندوبين قد رخصت لهما القيام بمهامهم على النحو الذي يسمح لهم بالوفاء بالالتزامات القانونية والمهنية، وبحقهم في إجراء التحقيقات وبالحرية الكافية للتوصل إلى نتيجة موضوعية².

كما أن المعلومات التي يتم الإدلاء بها لأحد المندوبين، يجب أن يعلمها الآخر لتحقيق نوع من التوازن في الرقابة، وهذا ما يبين أن مضمون السر المهني لأحدهما متطابق مبدئياً مع الآخر بحسب المهام المسندة لهم، في حدود ما قام به فعليا من عمليات المراقبة والتفتيش³.

يستخلص مما سبق أنه بإمكان مندوبي الحسابات في الشركة المراقبة اطلاع بعضهما البعض على مختلف المعلومات والوقائع التي أدلي لهم بها، ولا يعتبر ذلك إفشاء طالما أن السر لا يتعدى الإطار الشخصي للملزمين به، وانتقال السر ضمن هذه الطائفة لا يخرج من حالة الكتمان إلى حالة الذبوع. ويرى جانب من الفقه الفرنسي أن مندوبية الحسابات من المهن التي يمكن للسر المهني أن يكون منفردا أو جماعيا، أي يشترك فيه أكثر من مهني ضمن نفس المهام⁴، إلا أنه يشترط حتى يمكن الاشتراك في السر المهني أن يكون هذا الاشتراك ضروريا لأداء المهام المنوطة بالمهنيين⁵، ويستحسن بالرغم من ذلك أن يبين المشرع صراحة هذه الإمكانية، خاصة وأن القواعد المهنية المتعلقة بالسر المهني تفرض على مندوب الحسابات المحافظة على سرية المعلومات خارج مكتبه⁶، كما تضيف الاجتهادات المهنية أن كل واحد مجبر على مسك ملفات خاصة بنشاطه الرقابي في الشركة⁷، ودون إثارة مسألة السر المشترك.

¹ المادة 31 من القانون رقم 10-01 السابق ذكره.

² المادة 35 من القانون رقم 10-01 السابق ذكره.

³ J. MONEGER et Th. GRANIER, n° 714, p. 185 : « les commissaires aux comptes doivent collaborer et sont déliées de leur obligation au secret professionnel ».

⁴ B.-H. DUMORTIER, op.cit., n°154, p.32 « conformément aux usages de nombreuses professions libérales, le secret professionnel a un aspect collectif tout autant qu'individuel.

⁵ A. SAYAG et A. PALMADE, op. cit., n° 19, p. 354.

⁶ المقرر 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 السابق، الاجتهادات الدنيا المهنية لمحافظ الحسابات: الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل، الطابع السري، رقم 12، ص. 78.

⁷ المقرر 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994، الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل، حالة تعدد محافظي الحسابات، رقم 14، ص. 78.

والالتزام بالمحافظة على السر المهني يجد له إطارا أثناء ممارسة المهنة أو بمناسبةها، ومن غير الضروري اللجوء إلى فكرة السر المشترك لإباحة الإفشاء في حين المنطق المهني يفرضه¹، فالإلتئام على السر بوجود سر ذي طبيعة مشتركة، ينبثق من العلاقة الناشئة بين المؤتمن عليه ونشاطه. ويبقى للقضاء السلطة التقديرية في تحديد الأشخاص المؤهلة لتلقي الأسرار المشتركة.

وإذا كان البحث في السر المشترك ينطلق دوما من مدى انتهاك حرمة، فإن الاشتراك فيه لا ينص القانون على جوازه، وإنما حالة الضرورة ومصصلحة الشركة المراقبة ضمن أصول المهنة هي التي تفرض الاشتراك. لذا، فإن روح القانون هي التي تسمح للاشتراك في السر المهني.

وفي نفس السياق يرتبط مندوبو الحسابات للشركات التي تسعى إلى إنشاء علاقات رأس المال، إذا تعلق الأمر بعمليات الإدماج والانفصال، أو وجود حالة الرقابة بإعداد شركة ما لحسابات مدعمة. ويلعب المهنيون دورا في تحقيق هذه العمليات، فهل يجوز لهم اطلاع بعضهما البعض على المعلومات والوقائع التي تعتبر في مواجهة الغير سرا.

وبالاعتماد على القواعد المتعلقة بإدماج وانفصال الشركات التجارية²، فهي تسمح صراحة من جهة إلى مندوبي حسابات الشركات التي تسعى إلى تحقيق مشروع الاندماج أو الانفصال بالاطلاع على جميع المستندات المفيدة لدى كل شركة معنية³، وذلك بغرض إعداد وتقديم تقرير عن العملية، أي أنه بمناسبة السعي في هذا المشروع يرفع السر المهني لكل شركة في مواجهة مندوبي حسابات الشركة الأخرى. ولا شك أنه يمكن من الناحية القانونية لمندوبي الحسابات في إطار الإجراءات الخاصة بعمليات الإدماج والانفصال اطلاع بعضهم البعض على مختلف المعلومات الخاصة بالشركة المراقبة، بالرغم من الإلتئام إلى شركات مختلفة⁴.

غير أن هذه النتيجة ليست خالية من أي خطورة، لأنه من ناحية يجب على مندوبي الحسابات إعداد تقرير واحد ولذلك لا مانع من تبادل المعلومات للتوصل إلى نتائج ضمنه، وإذا اختلفت آراءهم فيجب إدراجها في التقرير، ولكن يجب أن يتوقف مندوبي الحسابات عن الإدلاء بأسرار الشركات المراقبة فيما بينهم في حدود ما يفيد للتوصل إلى إعداد تقرير خاص حول العملية التي تريد الشركتين تحقيقها ويتم وضعه تحت تصرف شركاء كل شركة، ودون تجاوز متطلبات العملية طالما أنها لم تكتمل بعد⁵. وإذا تعدى الكشف عن المعلومات والوقائع إلى تلك

¹ B. BOULOC, G. ROUJOU DE BOUBEE J. FRANCILLON et Y. MAYAUD, *Code pénal commenté*, op.cit., p. 403 : « il est inutile de recourir à la notion de secret partagé pour justifier une révélation qu'implique la nature des choses » et en ce sens, v. J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, *Lamy sociétés commerciales*, op. cit., n° 1242, p. 547 : « le secret professionnel nous paraît devoir être partagé avec les commissaire d'une même société, les suppléants, les commissaires successifs d'une même société, ceux des sociétés d'un même groupe, ceux de sociétés en voie de fusion, scission ou apport partiel d'actif ».

² المادة 744 وما يليها ق.ت.ج.

³ المادة 751 ق.ت.ج.

⁴ E. DU PONTAVICE, op. cit., p. 488 : à propos de la période de la préparation à la fusion, cet auteur estime qu'E « implicitement mais nécessairement le secret professionnel n'existe pas entre commissaires aux comptes titulaires de sociétés différentes, même si celles-ci n'appartiennent pas au même groupe ».

⁵ المادتين 745 الفقرة 2 و749 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

التي لا تتعلق إطلاقاً بالعمليات المراد تحقيقها، فيكون بذلك تعدى على حرمة السر المهني، مادام لم تكتمل العملية، لأنها تبقى في هذه المرحلة احتمالية ومرتبطة بقرار الجمعية العامة التي تبت في ذلك¹. وفي كل الأحوال، سواء تمت العملية أو رفضت من قبل الشركات، فيبقى مندوب الحسابات ملزماً بكنم المعلومات التي اطلع عليها، وهذا على غرار زميله الذي يراقب الشركة الأخرى في هذا المشروع، لأنه اطلع عليها أثناء مهامه وهي مرتبطة بها².

ويلزم المشرع كذلك الشركات التي تعد حسابات مدعمة³ بتعيين مندوبين للحسابات⁴، ويقصد بالحسابات المدعمة تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل وحدة⁵. إذ تقوم الشركات في مجال الأعمال، بالارتباط مع بعضها البعض لتقوية وتمتين مركزها في السوق، وتنمية نشاطها، ويتحقق ذلك إما بروابط تعاقدية، وتبقى كل شركة محتفظة باستقلالها المالي والقانوني، وتسري عليها أحكام العقود والالتزامات عموماً. كما تجتمع الشركات تحت رقابة شخص طبيعي أو بروابط مالية عندما تملك شركة جزء من رأسمال شركة أخرى أو كله⁶.

وينص المشرع الجزائري عند تحديده للنظام المحاسبي المالي الحالي⁷، على الحسابات المدمجة والمركبة⁸، بحيث يتم إعدادهما بالرغم من اختلاف الكيانات التي تشكل الكيان المهيم، أو تلك الخاضعة لنفس سلطة اتخاذ القرار كأنها تشكل نفس الكيان⁹.

إن الهدف من تحديد هذه الأحكام أن هذه الشركات التي تشكل مجموعة الشركات تتم مراقبة كل منها من قبل مندوب للحسابات أو أكثر، أضف إلى ذلك أن مفهوم مجموعة الشركات ليس قانونياً، بل اقتصادياً ويثبت وجوده واقعيًا، ويستعمل المشرع في القانون التجاري عبارة الشركات القابضة أو الشركات التي تعد حسابات مدعمة، فهل يمكنه اطلاع مندوب الحسابات للشركة الأخرى على أسرار الشركة المراقبة من قبله؟

ويكون محافظ الحسابات ملزماً بالتأشير في تقريره السنوي إلى مساهمات الشركة المراقبة¹⁰، ويمكنه بالنظر إلى الإمكانيات المعنوية الممنوحة له لتسهيل مهامه أن يطلب من القائمين بالإدارة أن يحوزوا في مقر الشركة معلومات تتعلق بمؤسسات توجد معها علاقة

¹ المواد 752 الفقرة الأولى و754 و759 ق.ت.ج.، وراجع ضمن هذه الدراسة أحكام تعيين مندوب الحسابات.

² En ce sens, v. E. DU PONTAVICE, op. cit., p. 493.

³ المادة 732 مكرر 3 ق.ت.ج.

⁴ المادة 732 مكرر 2 ق.ت.ج.

⁵ المادة 732 مكرر 4 ق.ت.ج.

⁶ M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 237, p. 157. Et pour la doctrine française, Y. GUYON, op. cit., n° 582, p. 559 ; M. COZIAN, A. VIANDIER et F. DEBOISSY, *Droit des sociétés*, Litec, 19^{ème} éd., 2004, n° 1946, p. 721 ; Ph. MERLE, op. cit., n° 640, p. 701 et J. HAMEL, G. LAGARDE et A. JAUFFRET, op. cit., n° 770, p. 570.

⁷ القانون رقم 07 – 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المالي المحاسبي، السابق الذكر.

⁸ يعرفها المشرع بالمادة 31 ما يليها من القانون رقم 07 – 11 السابق ذكره، ويحدد معايير تأدية المهام عند إعداد التقرير بالمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202، والملاحظ أنها لم تذكر إلا الحسابات المدعمة والمدمجة.

⁹ خصوصاً المادتين 32 و 34 من القانون رقم 07 – 11 السابق ذكره.

¹⁰ المادة 837 أولاً ق.ت.ج.

مساهمة¹. كما أن مهامهم تكون في إطار المصلحة السامية لمجموعة الشركات، أي تلك التي تتعدى مصلحة شركة منفردة.

وبذلك يمتد واجب المراقبة والتفتيش إلى الشركات التي تملك الشركة المراقبة فيها أسهما حتى يمكن لمندوب الحسابات الإشهاد بأكثر موضوعية وشمولية على الحسابات التي تعدها. ويبدو من ظاهر النص أن العملية العكسية غير واردة². أما التشريع الفرنسي فيجيز صراحة لمندوب الحسابات للشركات التي تعد حسابات مدعّمة والشركات المدعّمة³، من أجل أن يكون لكلاهما إحاطة شاملة بمختلف المعلومات المتعلقة بالشركة التي يراقب كل منهما، ويدخل ذلك ضمن مطلب التعاون والمساعدة بين المهنيين.

وباستخلاف مندوب الحسابات لمراقبة الشركة يفرض المشرع عليه بداءة أن يتصل بزميله الذي سبقه في المهمة لإعلامه باقتراح استخلافه الذي يعلمه إذا كان استخلافه مطويا على محالة التملص من التطبيق الصحيح من المهمة⁴، أي أن يتأكد من أسباب عدم تجديد مهامه وأن انتهاء المهام لم يكن تعسفيا⁵. غير أنه، حاليا يمكنه حتى في حالة عدم الاتصال بسابقه التحقق من ذلك، قبل ترشحه وتقديم عرضه أن يطلع عليها⁶.

ومن ثم، فالمشرع الجزائري يسمح بأن يستعلم مندوب الحسابات المقترح للتعين من زميله المنتهية مهمته عن ما قد يدعوه إلى رفض المهمة في الشركة، كما أنه سيصبح من بين المؤتمنين على السر الخاص بها. والملاحظ أن الاجتهادات المهنية في هذا الشأن تبين أنه من واجب محافظ الحسابات المعين حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تقيده في التكفل بمهامه بطريقة صحيحة وشرعية⁷. وبالمقابل يجب على محافظ الحسابات المنتهية عهدته، أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء.

وإذا كان يقع على مندوب الحسابات المنتهية عهدته واجب التحلل من السر المهني في مواجهة خلفه في سبيل تسهيل دخوله المهام، فمن باب أولى أن يتم ذلك ما بين مندوبي الحسابات الممارسين في نفس الشركة وفي نفس الوقت، أو في إطار مجموعة الشركات.

وإن الرقابة الواردة على الشركات التجارية تتم أيضا في مراحل أخرى خاصة عندما يتعلق الأمر بتقديم أموال عينية، إذ يلزم المشرع، في إطار شركات المساهمة أن يتم تقديرها من

¹ المادة 32 من القانون رقم 10-01، وحسنا منه فعل المشرع بعدم النص مثلما كان سابقا بالمادة 36 من القانون رقم 91-08 الملغى على أن يطلب من القائمين بالإدارة، ذلك، لأنها أحكام تتعلق فقط بشركة المساهمة، بل أصبح الوضع أشمل بحيث يتعلق بالأجهزة المؤهلة في الشركة المراقبة.

² المادة 24 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 السالف الذكر، وهو ما تؤكدته المادة 2 من المرسوم 11-202.

³ V. art. L. 823-14 als. 2 et 3 C. com. fr. V. aussi E. DU PONTAVICE, op. cit., pp. 490 et 494, pour les besoins de la consolidation (...) les commissaires titulaires des différentes sociétés dont les résultats entrent dans les comptes consolidés, ne sont pas tenus d'opposer le secret professionnel aux commissaires de la société mère, à charge de réciprocité (...) et ce, même s'il s'agit de commissaires contrôlant des sociétés dans lesquelles la société mère détient une simple participation ».

⁴ المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 الملغى.

⁵ المقرر المتضمن الاجتهادات المهنية الدنيا، المرجع السابق، قبول التوكيل، رقم 3 وما يليه، ص. 72.

⁶ المادتين 4 و 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

⁷ إلى الاجتهادات المهنية الدنيا، المرجع السابق، الدخول إلى الوظيفة، رقم 13، ص. 73.

قبل المندوب المكلف بتقدير "المقدمات"¹ العينية، والتي تعتبر مهمته الأساسية عندئذ²، والذي يكون من بين المسجلين في سجل المصنف الوطني باعتباره محافظا للحسابات³، والملاحظ أن المشرع لم يبين إذا كان يبقى محتفظا بالسر المهني في مواجهة مندوب الحسابات للشركة المراقبة، ولكن بما أنه من بين الملزمين بالمحافظة على السر المهني فلا مانع من التحلل في مواجهته عن السر المهني، في حدود مهمته الظرفية.

وفي سبيل المقارنة بالتشريع الفرنسي، الذي يفرض تحديد محافظ حسابات احتياطي، الذي يتولى مهامه بانتهاء مهام سابقة، مما يوجب تحديد مدى إمكانية اطلاعه على السر المهني لدى مندوب الحسابات المعين والذي يراقب فعلا الشركة. فمحافظ الحسابات الاحتياطي لا يمارس الرقابة على الشركة، وإنما تم اختياره ليحل محل زميله السابق، فليس له أي مهام في الشركة، إلى حين استخلاف سابقه. ومن ثم، فيعتبر أجنبيا على الشركة وليس لمندوب الحسابات اطلاعه على السر المهني لأنه لا يعد من زمرة المؤتمنين بالنسبة للشركة صاحبة السر ولا يدخل ضمن النطاق الشخصي للسر المهني.

وينص المشرع الجزائري⁴ على أنه إذا تم تعيين أكثر من مندوب للحسابات يقوم كل واحد منهم بمهمته، ويتحمل شخصيا مسؤوليته كاملة. يستخلص مما سبق، أنه من واجب مندوبي الحسابات التضامن فيما بينهم متى استدعت ضرورة تسهيل مهامهم في الشركة المراقبة والتحلل من السر المهني في حدود تحقيق الغاية المبتغاة من الرقابة دون التعدي على مصلحة الشركة. وبالرغم من واجب الإعلام الملزم به مندوب الحسابات، فيجب أن يتم طبقا لقواعد محددة، تحت طائلة متابعته لإفشاء السر المهني، مما يفرض طرح التساؤل حول مدلول الاطلاع ووسائله؟

ولقد سبقت الإشارة إلى أن المشرع لم يحدد لا وسيلة ولا شكلا للإفشاء، الأمر الذي يسمح باعتماد كل وسيلة يمكن أن يتحقق بها، بشرط أن يكون الإفشاء يتضمن معلومات يصدق عليها السرية، إلى جانب تضمنها لعناصر ليست معلومة لدى المفشى له أو غير دقيقة في ذهنه، وليس لمندوب الحسابات إطلاعه عليه.

وباستقراء مختلف الأحكام القانونية، فيلزم مندوب الحسابات الوفاء بالتزامه بالإفشاء ببعض المعلومات، ولا يكون محل اقتراح الجنحة، إذ يتعلق الأمر بأن يعلم المسيرين أو الجمعية العامة للشركاء عن كل نقص أو مخالفة يكتشفها أو اطلع عليها من طبيعتها عرقلة استمرار الاستغلال⁵، فلا يمكن لمندوب الحسابات إعطاء آرائه أو نصائحه للشركة التي يراقبها، سواء تعلقت بالجانب القانوني أو الجبائي لأنها لا تدخل في مهامه، كما يمنع عليه التدخل في التسيير، في مختلف مجالاته بالتنظيم أو التمثيل أو الإنتاج⁶.

¹ حول هذا المصطلح، ف. زراوي صالح، تقديم العمل في الشركات التجارية، المقال السابق الذكر، ص. 10.

M. SALAH, op. cit., n° 77, p. 54, note 1 : « art. 416 C. civ. ... faire attention à la terminologie utilisé dans la rédaction en langue arabe ».

² المادة 601 ق. ت. ج.

³ حاليا يمكن لمحافظ الحسابات والخبير المحاسب القيام بمهمة تقدير المقدمات العينية، أما سابقا فلم يمكن الأمر جائزا إلا لمحافظي الحسابات بالمادة 41 من القانون رقم 91 - 08 الملغى.

⁴ المادة 29 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

⁵ المادة 23 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01.

⁶ J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 16, p. 940.

وبالنسبة لمندوب الحسابات يتم ذلك من خلال التقارير التي يعدها لصالح الشركة، أو الملفات التي يمسكها، كالملف السنوي، والملف الدائم، وكل معلومة أو واقعة تتعلق بالشركة¹. والملاحظ أن المعلومات والوقائع التي تكون من طبيعتها عامة، فلا يقوم الركن المادي للجنة بالإدلاء بها، غير أن واجب التحفظ المفروض على المهني، يؤدي به إلى عدم التطرق إليها أو على الأقل عدم التمادي في إثارتها مع أي كان، لأنه قد يؤدي بطريقة ضمنية إلى إفشاء معلومات ووقائع مرتبطة بها.

وليس لمندوب الحسابات إطلاع الغير، وإنما يؤدي مهامه الرقابية لصالح الشركة، كما إطلاع مندوب الحسابات الشركة لا يعتبر إفشاء، لأن من مهامه وظيفته الإعلام المتمثلة في إعلام الشركة في حالات يفرض عليه ذلك. ويقصد به هنا الإعلام عن كل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه والذي يكون من شأنه عرقلة استمرار استغلال الشركة²، ويتم إعلام الشركة من خلال الجمعية العامة للشركاء والمساهمين، أو المسيرين، بل ويجب عليه أخذ المبادرة في إطلاع المسيرين³، أو جمعية الشركاء⁴، أو ضمن التقارير التي يعدها⁵، وبالنسبة للتقارير الخاصة بالاتفاقيات المبرمة بين الشركة وأحد القائمين بالإدارة فالسر ليس مطلقاً، إنما يفرض على مندوب الحسابات إعداد تقريره ووضع تحت تصرف الشركة، خاصة إذا تعلق الأمر بالجمعية العامة غير العادية.

ومن ثم، فمندوب الحسابات لا تربطه أي علاقة مع الشريك بانفراده إلا إذا تم ضمن الجمعية العامة للشركاء، وهو الأمر بالنسبة للمساهم خارج إطار الجمعية العامة فيفقد حق الإعلام المباشر من قبل مندوب الحسابات، غير أنه يمكنه الإطلاع على مختلف وثائق الشركة ومن بينها التقارير التي يضعها مندوب الحسابات تحت تصرف الشركة، أو التي يعدها بمناسبة اجتماعات الجمعية⁶.

غير أنه بالنسبة للمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة فإن صلاحيات الجمعية تؤول إلى الشريك الوحيد باعتباره المالك لرأس المال⁷، لأن مندوب الحسابات تم تعيينه من قبل الشركة للقيام بإعلامها عن نتيجة الرقابة التي يمارسها على حساباتها، وليس لخدمة الشريك، خاصة وأنه يمكن أن يكون هذا الأخير شريكاً في شركة منافسة.

والمقرر أن مندوب الحسابات يمكنه أن يعرض نتيجة نشاطه الرقابي على الجمعية، وقد يفصح عندئذ عن أسرار اطلع عليها، فلا يقوم بذلك إلا إذا طلب منه، والذي يعد بمثابة الرخصة

¹ Y. GUYON, op. cit., n° 368, p. 373.

² المادة 23 من القانون 10-01 المذكور سابقاً، القابلة للتطبيق على كافة الشركات التجارية.

³ المادة 715 مكرر 10 ق.ت.ج. بالنسبة لشركة المساهمة، أما شركة المسؤولية المحدودة المادتين 4 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 06 – 354 المذكور آنفاً.

⁴ المادة 36 من القانون 10-01.

⁵ Y. GUYON, préc.

⁶ En ce sens v. la position de la compagnie nationale des commissaires aux comptes française, in Bull. CNCC 1991, n° 82, p. 268. Celle-ci recommande une attitude semblable envers l'Etat actionnaire détenant le capital social à cent pour cent, et Bull. CNCC 1994, n° 93, p. 146.

⁷ المادة 564 الفقرة 3 ق.ت.ج.

الممنوحة له من قبل الشركة، غير أن جانب من الفقه¹ يرى أنه من واجب مندوب الحسابات التقيد بمضمون القرار الذي أعده بمناسبة هذه الجمعية، وإذا تعلق الأمر بمعلومات أخرى فعليه إثارة السر المهني بتحويل السؤال الموجه له إلى رئيس الشركة أو الشخص المعني في الشركة المراقبة، ولا يجيب عليه لأنه يكون قد تجاوز الحد المسموح به قانوناً، إذ يكون من المعلومات ما لا يجب البوح بها حتى بالنسبة للمساهمين، إذ يحتمل أن يتواجد من بينهم منافسين للشركة المراقبة².

كما أن مندوب الحسابات لا يتقيد بالسر المهني في مواجهة مسيري الشركة لأنهم يعبرون على إرادتها ومن واجبه إعلامهم، ومن بين ما يشملها الإعلام كل نقص يلاحظه أو يطلع عليه. ويفرض عليه إبلاغ وكيل الجمهورية عن المخالفات التي اكتشفها، مما يمكنه من التحلل من السر المهني في مواجهة جمعيات الشركات والهيئات الإدارية³. أما إذا أسند التسيير والإدارة إلى هيئة جماعية وجب تحديد ما مدى جواز اطلاع أعضائها انفرادياً. فلا يطرح المشكل إذا كانت الإدارة متعددة. ففي شركات الأشخاص قد تكون الإدارة متعددة ولكن ليست جماعية، لأنه يسند لكل مدير أن يمثل الشركة ما لم يقض القانون الأساسي لهذه الشركات خلاف ذلك، بتحديد سلطات كل واحد من المدراء⁴. وإذا كان الشريك أو جميع الشركاء مدراء في شركة التضامن فلا وجود للسر المهني في مواجهتهم انفرادياً، لأن صفتهم في إدارة الشركة ترفع الطابع السري عن المعلومات الخاصة بالشركة وهو الأمر بالنسبة لمسيري شركة المسؤولية المحدودة⁵، وهو ما يطبق على الشريك المتضامن في شركة التوصية البسيطة، أما الشريك الموصي فهو ممنوع من الإدارة الخارجية، فلا يتلقى تلك المعلومات إلا من خلال انعقاد الجمعيات⁶.

أما بالنسبة لشركة المساهمة، وكغيرها من الأشخاص المعنوية، تحتاج إلى من يعيرها إرادته حتى تتمكن من مواصلة نشاطها⁷، وأسند هذه المهمة إلى هيئات تتمتع بسلطات إدارتها وتمثيلها، وهي تعتمد على أحد النظامين، من جهة النظام التقليدي، أي مجلس إدارة⁸ أو من جهة أخرى قد تسندها إلى مجلس المديرين تحت رقابة مجلس المراقبة⁹، وهو النظام الحديث.

¹ A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op.cit., n° 5293, p. 1499.

² M. PATIN, P. CAUJOLLE, M. AYDALOT et J.-M. ROBERT, op. cit., p. 324.

³ T.G.I. Paris, 6 décembre 1999, Bull. CNCC 2000, n° 118, p. 210, note de Ph. Merle.

⁴ المادة 554 ق.ت.ج.

⁵ المادتين 567 و577 ق.ن.ج.

⁶ المادتين 563 مكرر 1 و563 مكرر 5 ق.ت.ج.

M. SALAH, op. cit., n° 612, pp. 348 et s.

⁷ المادة 50 ق.م.ج.

⁸ المادة 610 وما يليها ق.ت.ج.

⁹ المادة 642 وما يليها ق.ت.ج.

سبق التعريف بمجلس الإدارة باعتباره هيئة جماعية للتقرير ويشكل وحدة بالرغم من تعدد أعضائه¹، وليس لأعضائه منفردين²، كما يكون له رئيس³، يقوم بتسيير الشركة، كما عبر عنها المشرع بالمديرية العامة. علاوة على ذلك يقوم بتمثيل الشركة في علاقاتها مع الغير⁴. بالإضافة إلى مدير عام أو على الأكثر اثنين⁵. أما إذا تعلق الأمر بشركة المساهمة ذات مجلس المديرين، فيديرها هذا الأخير تحت رقابة مجلس المراقبة⁶، ويعين هذا الأخير رئيس مجلس المديرين⁷، كما يمكنه إسناد هذه الوظيفة لواحد أو أكثر من أعضاء المجلس.

ولقد منح المشرع الجزائري لمديري شركات المساهمة سلطات واسعة للتصرف باسمها ولحسابها. فيعد مجلس الإدارة هيئة جماعية للتقرير⁸، ويحدد الأهداف المسطرة في إطار الإستراتيجية المعتمدة في المجالات الاقتصادية والمالية والتكنولوجية⁹. وتتخذ القرارات بالتصويت في الجلسات التي يعقدها، غير أنه لا يتصرف، لأنه ليس هيئة تنفيذية، لذا لا يمثل الشركة، إنما يؤول إلى رئيس المجلس تنفيذ هذه القرارات كما يمثل الشركة التي يرأسها، إذ تسند إليه المديرية العامة فهو الآخر يتمتع بسلطات واسعة للتصرف باسم الشركة، أما المدير العام فمهمته مساعدة رئيس الشركة في مهامه، وتساعد له نفس السلطات الممنوحة لرئيس الشركة في تمثيلها. وعليه، فلا يعتبر إفشاء اطلاع مندوب الحسابات مجلس الإدارة أثناء انعقاد جلساته أو رئيسته أو المدير العام على المعلومات ذات الطابع السري.

أما بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس المديرين فلا يجوز لمندوب الحسابات إطلاع أعضائه انفراديا بل المجلس ككل، إلا إذا تعلق الأمر برئيسته لأنه يمثل الشركة، أو أن يتم أثناء جلسات هذا المجلس¹⁰. أما مجلس المراقبة، فيتولى الرقابة على التسيير. وتكون ممارسة

¹ J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 3298, p. 1439.

² ف. زراوي صالح، نظام المؤسسات، محاضرات الماجستير، السابق ذكرها.

³ المادة 635 ق.ت.ج.

⁴ كما أنه يستأثر برئاسة الشركة واستدعاء وتحضير اجتماعات المجلس ومراقبتها.

⁵ ع. فنينخ، المذكرة السابق ذكرها، ص. 43 و 44 وفي نفس المعنى م. بو جلال، توزيع السلطات بين المديرين في شركة المساهمة، مذكرة الماجستير، 2005، جامعة وهران، ص. 49 وما يليها.

À titre de comparaison, le législateur français a permis, par la loi N.R.E. n° 2001- 420 du 15 mai 2001, la dissociation des fonctions en introduisant la notion de directeur général délégué. En ce sens v. Juriscl. soc. : *Administration*, 2001, fasc. 133-10, pp. 23 et s., spéc. n° 133, p. 25.

⁶ المادة 642 ق.ت.ج.

⁷ المادتين 644 و 652 الفقرة 2 ق.ت.ج.

⁸ المادة 622 ق.ت.ج.

⁹ Y. GUYON, op.cit., n° 399, p. 345 .

¹⁰ لا يجوز لمندوب الحسابات إفشاء السر المهني لأحد أعضاء مجلس المديرين، إلا إذا تم في إطار المجلس، أي غير أنه بالنسبة لرئيسته فهو يمثل الشركة، فلا يلتزم في مواجهته بالسر المهني بمقتضى المادة 652 الفقرة الأولى ق.ت.ج.، وهو الأمر بالنسبة للمدير العام عندما يؤهله مجلس المراقبة لتمثيل الشركة طبقاً لأحكام المادة 652 الفقرة الثانية ق.ت.ج.

Une partie de la doctrine française estime que le commissaire aux comptes ne peut opposer aux membres du directoire pris isolément le secret professionnel, v. A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 5266, p. 275 . Mais par contre, il a été soutenu qu'il semble plus logique que le commissaire aux comptes ne doit pas opposer le

الصلاحيات جماعية، والملاحظ أنه يتم استدعاؤه إلى اجتماعاته، ومن مهامه اطلاع هيئات الشركة بما فيها مجلس المراقبة¹. ومن ثم فلا وجود للسر المهني في مواجهة جمعيات الشركات والهيئات الإدارية لشركة المساهمة ضمن اجتماعاتها ومجالسها، بالإضافة إلى كل حائز صفة ممثل شركة المساهمة.

إلا أن جانبا من الفقه الفرنسي يؤيد بأن السر المهني قائم في مواجهة كل من ليس لديه حق الإعلام، أي الغير، أو أن حقه محدد في إطار نص قانوني². فالجمعية العامة لا يمكن اطلاعها على سر الأعمال، إنما تتلقى فقط كل نقص أو خطأ لاحظته المهني، ولكنه لا يبوح بكل ما يعرفه، وهو الأمر بالنسبة للمدراء، فلا يطلعهم على مضمون الوثائق أو الوقائع التي حصل عليها في إطار مهامه ضمن مجموعة الشركات أو لدى الغير³.

كما أن الشركة إذا عينت مندوبا للحسابات، فالاطلاع عن الحالة الصحية لحساباتها وماليتها يكون من حقها، وليس لأجرائها، وبالرغم من ذلك وبغرض إشراك العمال في مراقبة وتسيير الشركة وحماية حقوقهم بفعالية سمح بذلك عن طريق لجنة المؤسسة⁴، والتي تتشكل من مندوبي المستخدمين المنتخبين من قبل قرنائهم، وهو ما يؤكد أن السر المهني موجه لحماية مصلحة الشركة المراقبة بدرجة أولى.

تتمتع لجنة المؤسسة بصلاحيات واسعة في مراقبة تسيير المؤسسة بفضل حقها في الإعلام والاستشارة حول المسائل المهمة، ولا يتسنى لها إبداء رأيها إلا إذا حصلت على المعلومات الكافية لذلك. ومن بين الوسائل الممنوحة لها إمكانية استدعاء مندوب الحسابات لتلقي تفسيراته حول مختلف الوثائق التي تم الاطلاع عليها لاسيما الوثائق الحسابية والتقارير التي يعدها⁵. وتلزم اللجنة بكتمان المعلومات التي تم الاطلاع عليها في إطار ممارسة مهامها⁶. ومن ثم، فالهيئات لا يكون مندوب الحسابات ملزما بكتم السر المهني اتجاهها. أما أعضائها بانفراد يجب عدم إفشائه⁷.

ويجب التذكير بأن محافظ الحسابات ملزم باطلاع وكيل الجمهورية عن الوقائع والأفعال الجنحية التي قد تعرقل استمرار استغلال الشركة، ولا تعتبر إفشاء بل يفرض عليه الإبلاغ عنها تحت طائلة عقوبات جزائية⁸، وفي غير هذه الحالة لا يجوز لمندوب الحسابات الإدلاء لوكيل

secret professionnel au directoire qui agit collégalement ou à son président, ou dans le cas de répartition de tâches entre ses membres avec l'autorisation du conseil de surveillance, Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, n° 1963, p. 798 .

¹ المادة 715 مكرر 15 ق.ت.ج.

² M. COZIAN, A. VIANDIER et F. DEBOISSY, op. cit., n° 781, p. 341.

³ J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 18, p. 940.

⁴ في هذا الشأن ع. سبع، المذكرة المذكورة آنفا، ص. 236.

⁵ A titre de comparaison, v. art. L. 432-4 al. 7 C. trav. fr. : « le comité peut convoquer les commissaires aux comptes pour recevoir leurs explications sur les différents postes des documents communiqués ainsi que sur la situation financière de l'entreprise ».

⁶ المادة 94 من القانون رقم 90 - 11 المؤرخ في 21 أبريل 1990 المعدل والمتمم والمتعلق بعلاقات العمل، ج.ر. 25 أبريل 1990، عدد 29، ص. 495.

⁷ A. SAYAG, op.cit., n° 540, p. 474.

⁸ أي الجنحة محل دراسة ضمن هذه الرسالة أعلاه.

الجمهورية بالمعلومات السرية، تحت طائلة متابعته بإفشاء السر المهني، لأن الرخصة الممنوحة تتحدد بوجود وقائع إجرامية¹.

وقد تواجه الشركة حالة الإفلاس أو التسوية القضائية، إذ ينتج عن الحكم بشهر الإفلاس تنظيم هيئات قضائية وأخرى غير قضائية، وتتمثل الهيئات القضائية في المحكمة التي أصدرت الحكم، إلى جانب النيابة العامة والقاضي المنتدب، كما يتم تعيين وكيل متصرف قضائي يقوم بتسيير أموال المفلّس، ويحل محله في ذلك، أما الهيئات غير القضائية تتمثل في جماعة الدائنين ويمكن اختيار اثنين منهم كمراقبين. ويمكن لرئيس محكمة الإفلاس أن يأمر بجميع إجراءات التحقيق لتلقي جميع المعلومات عن وضعية المدين وتصرفاته². وبما أن الوكيل المتصرف القضائي يحل محل المفلّس فيمكن لمدنوب الحسابات اطلاعه على الوثائق والمعلومات التي تهمه في تسيير أموال التفليسة نتيجة لجواز الاطلاع على الدفاتر التجارية في حالة الإفلاس³، إلى جانب استعانتها بجميع المستندات والدفاتر والأوراق والمعلومات التي يحصل عليها⁴، وبالمقابل، فلا يمكنه اطلاع المراقبين أو جماعة الدائنين على السر المهني، لأن الشركة التجارية لا تزال قائمة، وليس مؤكدا زوالها، ومن المحتمل أن يكون من بين هؤلاء منافسين للشركة المفلسة.

أما عند حل الشركة فتتم تصفيته⁵، بغض النظر عن سبب حلها، بيد أن المشرع الجزائري ينص صراحة على أن مهام مندوب الحسابات لا تنتهي في هذه المرحلة⁶، بل ويمكن تعيينه⁷ وتجديد عهده⁸، ولا شك أنه يمارس المهام المنوط بها في هذه المرحلة للرقابة والمراجعة الحسابية، خاصة بالنسبة لعملية التصفية، والى جانب ذلك الرقابة على احترام مبدأ المساواة بين الشركاء.

والمقرر قانونا أنه أثناء التصفية تنتهي سلطات مجالس الإدارة والمسيرين، ويسعى المصفي لتحقيق عمليات التصفية ويمثل الشركة في هذه المرحلة⁹، غير أنه باستقراء مختلف الأحكام القانونية لا يوجد ما يجيز أو يمنع صراحة مندوب الحسابات اطلاع المصفي بالمعلومات ذات الطابع السري. إلا أنه بالرجوع إلى مهام مندوب الحسابات فيلزم باطلاع ممثل الشركة عن نتيجة نشاطه وباقي المهام الأخرى¹⁰، مما يسمح له باطلاع المصفي على

¹ Le procureur de la République, en dehors des circonstances prévues par la loi, devient un tiers à qui le secret professionnel est opposable. V. C.A. Paris 22 février 1988, Rev.soc. 1988, p. 442.

² المادة 221 ق.ت.ج.

³ المادة 15 ق.ت.ج.

⁴ المادة 256 وما يليها ق.ت.ج.

⁵ المادة 766 ق.ت.ج.

⁶ المادة 780 ق.ت.ج.

⁷ المادة 781 ق.ت.ج.

⁸ الفقرة الثانية من المادة 789 ق.ت.ج.

⁹ المادة 788 ق.ت.ج.

¹⁰ لا ينص المشرع ضمن الأحكام العامة الراهنة على واجب استدعاء محافظ الحسابات لاجتماعات الهيئات الإدارية، ويؤسف لعدم اعتماده لموقفه السابق، بالمادة 40 من القانون رقم 91-08 الملغى، بل وكان يستحسن أن يمتد إلى جميع الاجتماعات التي تعقدها الهيئات الإدارية للشركات التجارية. وبقي الوضع يشمل شركة المساهمة بالمادة 715 مكرر 10 ق.ت.ج.

المعلومات التي تكون ضرورية للمصفي لتحقيق عملياتها، دون تجاوزها، وهذا ما اعتمده جانب من الفقه الفرنسي¹.

ويجب الإشارة إلى أن الشركات المسعرة في البورصة أو التي تلجأ علناً للاذخار هي الأخرى تكون محل رقابة من قبل مندوب الحسابات، بل قد أنشأ المشرع الجزائري لجنة تمارس سلطة ضبط وتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها²، ومن تسميتها تتجلى وظيفتها في مراقبة تطبيق الأحكام القانونية المتعلقة بسير سوق القيم المنقولة³، كما تتولى الرقابة لدى الشركات التي تلجأ إلى التوفير علناً⁴. وفي إطار مهمتها هذه يسمح لها المشرع استدعاء أي شخص من شأنه أن يقدم لها معلومات في القضايا المطروحة عليها⁵.

وتتضمن عبارة "أي شخص" في إطار الشركات التجارية سواء المسعرة في البورصة أو التي تلجأ علناً للاذخار بالضرورة مندوب الحسابات⁶. ومن ثم، فلا يتقيد بالسر المهني في مواجهتها متى تم استدعاؤه في إطار إجراء الرقابة الذي تمارسه اللجنة على الشركة التي يراقبها، وهذا لا يجعل منه تابعاً لهذه الهيئة⁷. وبالمقابل فالمشرع يفرض على أعضاء هذه اللجنة التقيد بالسر المهني الناتج عن نشاطها، تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها قانوناً⁸.

إن تحلل مندوب الحسابات من السر المهني في مواجهة لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها لا يعتبر إفشاء، بل هو دليل آخر على أن اللجنة لا تقترب إذا بقي السر في إطار المؤتمنين عليه، كما يبرهن على أن مهام مندوب الحسابات تهدف إلى تحقيق الصالح العام للحفاظ على النظام السائد.

وبالرغم من ذلك، يجب على مندوب الحسابات الاحتياط حيال الحالات التي يمكنه فيها ممارسة مهام الإعلام، أي في الحالات المقررة قانوناً، لأن من له الحق في الإعلام في ظروف محددة قد لا يكون له ذات الحق في ظروف أخرى أين يقترب فيها مندوب الحسابات الإفشاء⁹

¹ M. GERMAIN, op. cit., p. 45.

² المادة 20 المعدلة من القانون رقم 10-93 المؤرخ في 23 ماي 1993، ج.ر. بتاريخ 23 ماي 1993، عدد 34، بالقانون رقم 04-03 المؤرخ في 17 فبراير 2003 ج.ر. بتاريخ 19 فبراير 2003، عدد 11.

³ المادة 31 المعدلة من القانون رقم 93-10 بالقانون رقم 04-03، السابق ذكرهما، ويتعلق الأمر بالوظيفة القانونية للجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

⁴ المادة 35 المعدلة من القانون رقم 93-10 بالقانون رقم 04-03، السابق ذكرهما.

⁵ المادة 38 المعدلة من القانون رقم 93-10 بالقانون رقم 04-03.

⁶ Même position en droit français, v. arts. L. 828-3-4 C. com.fr. En ce sens, v. J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op.cit., n° 1194, p. 526 : « Les agents de la COB (aujourd'hui AMF) peuvent demander aux commissaires aux comptes tous renseignements sur les sociétés qu'ils contrôlent ». (la COB (commission des opération de bourse), devenu AMF (autorité des marchés financiers), v. art. L. 621-1 C. com. fr.)

⁷ Y. GUYON, *L'indépendance des commissaires aux comptes*, J.C.P. éd. G. 1977, I, n° 2831, doc., n° 19, p. 5.

⁸ المادة 39 الفقرة الأولى من القانون رقم 93-10 المعدلة بالقانون رقم 04-03.

⁹ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op.cit., p. 351 : « une même personne pourra, selon les circonstances, être considérée comme un tiers autorisé ou non ».

والذي يكون معاقبا عليه إذا لم يستند إلى أساس قانوني، أو لم يفسره النظام العام¹، فعليه التحقق من وجهة المعلومات المشمولة بالسر².

ولتحقق الركن المادي لجنحة إفشاء السر المهني، لا بد من سلوك ونتيجة وعلاقة سببية بينهما، وباجتماع هذه العناصر يصبح الركن المادي متوافرا الجريمة تامة متى توافر باقي أركانها³. ولا خلاف بأن إفشاء السر المهني جريمة تقترب بنشاط إيجابي، إذ أن السلوك المتمثل في الإفشاء بمعلومات ووقائع واجب التكم عليها، بحيث يؤدي ذلك الإفشاء إلى وصول مضمون السر إلى الغير، والملاحظ أن المشرع لا يشترط تحقيق نتيجة أخرى معينة، ومن ثم فهي جريمة لا تتطلب في تكوينها على حصول ضرر للمجني عليه صاحب السر والمتمثل في الشركة التجارية.

إن النتيجة الفعلية الناتجة عن الإفشاء هي الاعتداء على حق الشركة التجارية بالمحافظة على أسرارها، لأنه من الناحية القانونية تكون مشمولة بالحماية الجنائية، ويكون السلوك الذي أتاه الجاني مطابقا للركن الشرعي، أي النموذج المحدد قانونا لجريمة إفشاء السر المهني.

ويجب التذكير أن الضرر ليس ركنا من أركان الجنحة، كما أنه لا تتم العقوبة إلا على الجريمة التامة فلا عقوبة على الشروع في الإفشاء⁴. والأكد أن الإفشاء يصدر عن علم من الأمين عليه وإدراكه بأنه يقترب تصرفا نهى القانون عنه الأمر الذي يستوجب معه البحث في الركن المعنوي لجنحة إفشاء مندوب الحسابات للسر المهني.

المطلب الثاني: الركن المعنوي لجنحة إفشاء مندوب الحسابات السر المهني

ليست الجريمة مجرد كيان مادي أو مظهرا خارجيا لسلوك محذور، وإنما ترتبط بطابع نفسي الذي يمثل وجهها الباطني. ويقصد به توجيه الجاني إرادته إلى ارتكاب الجريمة على النحو الذي يحددها القانون، فتنصرف إرادته إلى تحقيق جميع أركانها وعناصرها، ولا يتسنى للجاني ذلك إلا إذا استند إلى عنصر العلم، مما يؤدي إلى قيام القصد الجنائي. وجنحة إفشاء السر المهني جنحة إرادية يجب توافر القصد الجنائي لقيامها⁵. فبمجرد توفر علم مندوب الحسابات بعناصر الجريمة وإرادته في تحقيقها يعد مقترفا لجنحة إفشاء السر المهني. لذا، تعتبر جنحة عمدية⁶ ولقيامها لا بد من ركن معنوي.

والقصد الجنائي فيها هو عام⁷، إذ لم يشترط المشرع قصد خاص أو باعث لاقترافها، فلا يعتد بسعي المهني لإلحاق ضرر للشركة المراقبة أو إلى تحقيق ربح من وراء الإفشاء. لذا، يتحدد القصد الجنائي بعنصرين أولهما العلم، وثانيهما الإرادة.

¹ M.-L. RASSAT, op. cit., n° 851, p. 317, et Ph. MERLE et A. VITU, *Traité de droit criminel*, t. 2, op. cit., n° 1988, p. 492 ;

² Tb. corr. Lille, 28 mai 1985, préc : « viole le secret professionnel ... le commissaire aux comptes qui communique à des tiers des faits dont il a eu connaissance à l'occasion de sa mission, ... sans même s'assurer de l'identité de son interlocuteur, et n'a pas craint de lui révéler des renseignements, puis par la suite de lui envoyer un pré-rapport... »

³ ك. السعيد، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات، المرجع السابق ذكره، ص. 204.

⁴ الشروع لا يعاقب عليه إلا بنص قانوني، ومادام لم ينص المشرع على ذلك، فلا متابعة عليه.

⁵ A. SAYAG, op. cit., n° 437, p. 472, et F. SALOMON, op. cit., n° 26, p. 10.

⁶ A TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 528, p. 489.

⁷ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1997, p. 803.

أولاً: علم مندوب الحسابات بسرية المعلومات والوقائع التي أفشاها

يقصد بعلم مندوب الحسابات حينما يقدم على إفشاء السر عن عمد عامل أنه يفشي سرا، بحيث يكون أدلي له به إلا بطريق مهني، أي أثناء أو بمناسبة ممارسة الرقابة والمراجعة الحسابية على الشركة التجارية صاحبة السر.

ولا شك أن مندوب الحسابات، بالنظر إلى المهام الملقاة على عاتقه وما تفرضه عليه قواعد ممارسة نشاطه وأخلاقيات مهنته، لا يمكنه أن ينفي علمه بأن الواقعة ليست سرا.

ثانياً: الإرادة في نقل المعلومات المشمولة بالسر المهني إلى علم الغير

يجب أن تتجه إرادة الجاني إلى إفشاء السر باطلاع الغير عليه ممن يخرج عن دائرة المؤمنين، وليس لمندوب الحسابات إطلاعه عليه. وتتحقق إرادته من خلال اختياره للألفاظ التي يصرح بها أو المصطلحات التي يستعملها ويكتبها، أو الوثائق التي يطلع الغير عليها، وفي كل الأحوال لا تترجم إلا من خلال نشاط إيجابي.

الفرع الثاني: إهمالات مندوب الحسابات المعاقب عليها

لا يتم إيراد العقوبة الجزائية على مجرد نية آثمة ما لم تترفق بسلوك يخرج تلك النية من أعماق صاحبها، ولا يتمثل هذا السلوك في مجرد سلوك إيجابي، بل يمكن أن يأخذ صورة سلوك سلبي، لتحقيق غرضه المحظور قانوناً، ذلك أن النية الآثمة تصدر بفعل أو امتناع.

ويتحقق السلوك السلبي في عدم الإتيان بعمل يوجب القانون القيام به في وقت معين، والإرادة في هذه الحالة من شأنها أن تمنع صدور التصرف الواجب القيام به إلى العالم الخارجي انتهاكاً لحكم قانوني إلزامي.

ولقد فرض المشرع على مندوب الحسابات بعض المهام يجب عليه القيام بها، ويقترن إهمالها من قبله بعقوبات جزائية، وتتحدد في التشريع الجزائري على غرار التشريع الفرنسي، عدم إعلام وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي يكتشفها في الشركة المراقبة. زيادة على ذلك، فيعاقب مندوب الحسابات جزائياً عند إهماله التأشير بمساهمات الشركة المراقبة، مثلما حدده التشريع الساري العمل به.

ومن ثم، فإحجام مندوب الحسابات في إعلام وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية في الشركة المراقبة، وإهماله تحديد النسب والتأشير بها، والتي تمثل مساهمات الشركة المراقبة في شركات أخرى يكون عرضة للعقاب.

وتعد هذه الجرائم امتداداً للحماية القانونية التي يوردها المشرع لمهنة مندوبية الحسابات، ويضمن استقلالية هذا المهني، بأنه ملزم بالوفاء بمهامه خاصة الإعلام. وفي سبيل اعتراض النتائج الضارة من تقصيره في الإعلام أو سوءه، وجب إحاطة مهامه بهذا السياج القانوني المتمثل في الأحكام الجزائية.

لذلك، فيجب البحث في إطار الجرح المتعلقة بإهمال مندوب الحسابات القيام بعمل والذي يتعلق هنا، بالإعلام، حول جنحة عدم إفشاء الوقائع الإجرامية لوكيل الجمهورية، ويخصص لها المبحث الأول، أما المبحث الثاني، فيتم التطرق إلى جنحة إهمال التأشير بمساهمات الشركة المراقبة.

المبحث الأول: جنحة إهمال مندوب الحسابات الكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها في الشركة المراقبة

تعتبر الشركات التجارية أرض خصبة لاقتراف مختلف الجرائم، لاسيما تلك التي تتعلق بمجال الأعمال والتي تضر بالمصالح المرتبطة بالادخار والاستثمار، مما يعيق تنفيذ السياسات التي تنتهجها الدول التنموية، ويؤدي إلى عزوف أصحاب الأموال عن توظيف أموالهم، مما يحتم اتخاذ أحكام دقيقة تهدف من جهة إلى محاربة اقتراف هذه الجرائم¹، ومن جهة أخرى وضع آليات وميكانيزمات تساهم في الكشف عن هذه الجرائم، وتسمح في متابعتها.

وإن الدور الذي اسند إلى مندوب الحسابات يتلائم مع المهام التي أوكلت له، إذ يفرض عليه الكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها، في إطار مهامه في الشركة المراقبة، ويكون مندوب الحسابات محل متابعة جزائية² إذا ثبت أنه علم بوجود وقائع إجرامية ولم يكشفها إلى وكيل الجمهورية.

ويرى جانب من الفقه³ بأن منح مندوب الحسابات هذه المهمة " يعتبر تجسيدا لرغبة المشرع في محاربة الإجرام في مجال الأعمال بتدعيم الثقة والأمان وضمان وسيلة لحماية الحقوق المرتبطة بها"، كما يؤدي إلى تحقيق استقلالية مندوب الحسابات، خاصة أنه يقوم بالكشف عن الجرائم التي اقترفت في الشركة التي قامت بتعيينه ليراقبها، باستقلال عن هيئاتها، كما تبين خاصية الاستمرارية التي تميز هذه المهنة⁴.

¹ المقرر 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات التوصية المهنية 4، المرجع السابق الذكر، ص. 90: "أراد المشرع حماية والدفاع عن المساهمين، أصحاب الأجر وكل شخص له علاقة بالشركة ضد كل تصرف يعارض مصالحهم، كما تمثل هذه المهمة طابعا وقائيا لأنها تفضل ضبط وحسن سير الشؤون الاجتماعية".

² المادة 830 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

Concernant le droit français, v. art. L. 820-7 C. com.fr .

³ بالنسبة لجانب من الفقه الجزائري، ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، محاضرات السابق ذكرها،

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*, Rev. entrep. com. 2007, III, n° 2, p. 72, et A. ZAHI, *Responsabilité du commissaire aux comptes et révélation des faits délictueux*, op. cit., p. 288. Quant à la doctrine française, v. Y. GUYON, *L'indépendance des commissaires aux comptes*, op. cit., n° 18 ; Ch. GOYET, *La révélation des faits délictueux (remarques sur une politique négociée de l'action publique)*, J.C.P. éd. G. 1989, I, doc., n° 3370, n° 2 . Et pour une étude des dispositions antérieurs, v. A. DALSACE, *Un texte à abroger, l'avant-dernier alinéa de l'article 34 de la loi du 24 juillet 1867*, Gaz. Pal. 1963, I, doc., n° 81, (actuellement v. art. 820-7 C. com.fr.).

⁴ غير أنه من الفقه الفرنسي من انتقد بشدة إسناد هذه المهمة إلى مندوب الحسابات، ويلاحظ أنها كانت محل أحكام قضائية كثيرة، دليل على الأرجح، أنها محل صعوبات سواء على المستوى المهني والتقني لهذه المهنة، أو على الصعيد القضائي لتطبيق العدالة.

En ce sens, v. B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 97, p. 22 : « Pour ou contre une telle incrimination ? » ; A. SAYAG, op. cit, p. 77 ; D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, op. cit., n° 703, p. 91 et H. ALVES, *Le point sur le statut des commissaires aux comptes*, Rev. Lamy dr. Aff. 2006, n° 3, p.10.

ومن ثم، فينطلب الأمر لتوافر أركان هذه الجنحة أن تكون أولاً قد اقتربت وقائع إجرامية في الشركة المراقبة، وقد علم بها مندوب الحسابات، ويتم تحليلها في المطلب الأول، وبالمقابل يمكن البحث عن مدى توافر عناصر الجنحة عندما يعتمد التكتّم عنها وعدم كشفها لوكيل الجمهورية، وهي موضوع المطلب الثاني.

المطلب الأول: الشروط الأولية الواجب توافرها لاقتراف مندوب الحسابات جنحة عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية لوكيل الجمهورية

يفرض على مندوب الحسابات ضمن مهامه بأن يقوم بإعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار المؤسسة¹. وتكون هذه المهام قابلة للتطبيق على جميع أشكال الشركات التجارية²، غير أن المشرع خص شركة المساهمة وشركة المسؤولية المحدودة بنصوص خاصة ضمن أحكامها، إلا أن أثر إهمال هذه المهام يختلف.

وبالرجوع إلى أحكام القانون التجاري، فالمشرع ينص على أن مندوب الحسابات ملزم بعرض الأخطاء والمخالفات التي لاحظها أثناء ممارسته مهامه إلى كل من الهيئات الإدارية³ والجمعية العامة للمساهمين⁴. علاوة على ذلك، يطلع وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي علم بها⁵. في حالة الإخلال بهذا الالتزام يواجه مندوب الحسابات المعين في هذه الشركة عقوبات جزائية، بالنص على متابعته في حالة عدم الكشف للنيابة عن تلك الوقائع الإجرامية⁶.

أما بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة⁷، فنص المشرع على أن مندوب الحسابات ملزم برفع كل فعل جنحي اطلع عليه في إطار مهمته الدائمة للمراقبة إلى وكيل الجمهورية، وها بالإحالة إلى المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري والخاص بشركة المساهمة. ولكن هذا الأخير لا يسمح بمدّ أعمال الأحكام الجزائية لتطبيقها⁸. لذا، فلا يمكن متابعة مندوب الحسابات في حالة إهماله اطلاع وكيل الجمهورية للوقائع الإجرامية التي اكتشفها عند مراقبته شركات المسؤولية المحدودة، وهو الأمر بالنسبة لشركات الأشخاص.

بيد أن الإحالة إلى شركة المساهمة لمدّ تطبيق أحكامها على شركة التوصية بالأسهم⁹، لا يسمح بتوسيع مجال الجرائم لمتابعة مندوب الحسابات في هذه الشركة، لأن الركن الشرعي بحاجة إلى نص خاص، يمكن معه معاقبته تطبيقاً لمبدأ الشرعية.

¹ المادة 23 الفقرة الأولى البند الأخير من القانون رقم 10-01.

² المادة 23 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

³ المادة 715 مكرر 10 ق.ت.ج.

⁴ المادة 715 مكرر 13 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

Concernant le droit français, v. art. L. 823-12 al. 1^{er} C. com.fr.

⁵ المادة 715 مكرر 13 الفقرة 3 ق.ت.ج.

⁶ المادة 830 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

⁷ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 السالف الذكر.

⁸ يفرض النص الالتزام فقط، ودون أن يقتصر بالعقوبة الجزائية في حالة مخالفته، مما لا يسمح بإعمال الأحكام الجزائية بمقتضاه.

⁹ المادة 715 ثالثاً الفقرة الثالثة ق.ت.ج.

يستنتج بأن إخلال مندوب الحسابات بمهمة إعلام وكيل الجمهورية، قد تجد جزاء مدنياً، لأنه بإهماله يكون قد اقترفا خطأ، على أن ذات الخطأ يكيف في شركات المساهمة على أنه جريمة معاقب عليه قانوناً، مما يبين بعدم تناسق موقف المشرع الجزائي في تحديد نظامه العقابي¹، وبالرغم من ذلك، فإن توافر عناصر هذه الجريمة تعتمد مبدئياً على عناصر أولية، يجب توافرها، والمتمثلة أولاً في وجود وقائع إجرامية، وثانياً ضرورة علم مندوب الحسابات بها.

أولاً: لا بد من وجود وقائع إجرامية

تسمح مهام مندوب الحسابات بالتحقيق والتدقيق في مدى انتظام حياة الشركة، والتي بفضلها يمكنه الكشف عن كل النقائص التي تشهدها الشركة المراقبة، كما أنه يطلع بالنظر إلى الإمكانيات والسلطات التي يحوزها، على مختلف الوقائع والحوادث التي تحصل في الشركة، مما يتوجب تحديد المقصود بهذه الوقائع الإجرامية وطبيعتها.

1- المقصود بالوقائع الإجرامية

ينص المشرع صراحة على أن مندوب الحسابات ملزم باطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية²، ولا يبين المشرع المقصود بهذه الوقائع الإجرامية، غير أنه يضيف بأنها الوقائع الإجرامية التي علم بها، أي تلك التي قد تصل إلى علمه وبذلك فهي متعددة ومتنوعة.

ولكنه يصبح بهذه الطريقة منهمكا فقط في اطلاع وكيل الجمهورية بهذه الوقائع، على حساب مهامه الرقابية الأصلية. لذا، يجب اعتماد الأحكام الخاصة بالرقابة في شركة المساهمة، إذ يفرض على مندوب الحسابات اطلاع الهيئات الإدارية والجمعية العامة³، علاوة على ذلك وكيل الجمهورية⁴، بالوقائع المكتشفة أثناء ممارسة مهامهم. غير أن هذا الأخير لا يتم إطلاعه بكل الوقائع، وإنما يختص المجال الموجه إليه بالوقائع ذات الطابع الإجرامي.

يستخلص من ذلك، أن الوقائع الواجب كشفها لقيام هذه الجناة يجب أن تكون إجرامية، على أن يكون مندوب الحسابات قد علم بها أثناء ممارسة مهامه الرقابية في شركة المساهمة⁵، لأنها نتيجة سلطاته في التحقيق والرقابة على الشركة.

¹ ف. زراوي صالح، محاضرات القانون الجنائي للأعمال، السالف ذكرها.

Arts. L. 820-1 C. com. fr. et s., le législateur français a procédé à l'unification du statut du commissaire aux comptes, v. en ce sens, A VIANDIER et A. CHARVERIAT, *Sociétés et loi NRE*, Dossiers pratiques Francis Lefebvre, 3^{ème} éd., 2002, n° 495, p. 174.

V. art. L.823-12 al. 1^{er} C. com. fr. ² المادة 715 مكرر 13 الفقرة 2 ق.ت.ج.

³ المادة 715 مكرر 13 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

⁴ المادة 715 مكرر 13 الفقرة 2 ق.ت.ج.

⁵ Crim., 17 mai 2006, note R. Salomon, *Recevabilité de la constitution de partie civile des chefs d'infractions relatives aux comptes sociaux et à l'exercice du contrôle légal des comptes*, Dr. soc. 2006, n° 191, p. 30. Et en ce sens, v. J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1018, p. 811 : « il paraît préférable de s'attacher aux faits délictueux connus du commissaire à l'occasion de l'exercice de ses fonctions ou, mieux encore, à raison de ses fonctions » ; B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 121, p. 23 : « le commissaire aux comptes ne doit révéler que les faits délictueux dont il a connaissance à raison de ses fonctions. Sont donc exclus ceux dont il aurait connaissance en tant que particulier. La doctrine, est à cet égard, unanime ».

وقد نص المشرع على مصطلح " وقائع إجرامية"، ولم يفرض الكشف على الجرائم، كما أنه لم يبين مصدر هذه الوقائع أو مرتكبها¹ حماية أوسع للمساهمين والشركة²، فقد يكون مقترفا مديرها، أو أحد أجراءها، بغض النظر عن طبيعة العلاقة التي تربطه مع الشركة، إذا كانت مأجورة أو دون مقابل، سواء كانت مهام محددة المدة أو غير ذلك.

وهكذا، يقصد بالوقائع الإجرامية تلك التصرفات والوقائع التي يمكن أن تشكل جريمة، لأنها تخالف الأحكام التشريعية والتنظيمية، ويترتب على مخالفتها عقوبة جزائية، ولا يتطلب المشرع أن يتم الكشف عن الجريمة ذاتها وبشكلها الشرعي، وإنما الوقائع والتصرفات التي تنعكس على مهامه، والتي لها أثر على حسابات الشركة وحالتها³. وعليه، فلا يدخل ضمن صلاحيات مندوب الحسابات أن يقدر وجود أسباب الإباحة وأثرها على تلك التصرفات.

وعليه، فإن مندوب الحسابات لا يقوم باطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع التي لا ترقى إلى درجة من الخطورة بحيث لا تشكل جريمة، إذ لا التزام بالنسبة للأخطاء أو الملاحظات والمخالفات الخارجة عن دائرة المجال الجنائي. فهذه الأخيرة يجب أن تعرض على أقرب جمعية للمساهمين⁴، كما عليه أن يعلم للهيئات الإدارية بها⁵.

والفقه الجزائري⁶، على غرار الفقه الفرنسي الذي استقر حالياً⁷، على أن الوقائع الإجرامية هي كل الوقائع المرتبطة بحياة الشركة، أي تلك التي اكتشفها أثناء أو بمناسبة مهامه في الشركة، طالما هو معين ليراقبها، وهو ما استقرت عليه التوصيات المهنية⁸.

¹ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1944, p. 786 et D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, op. cit., n° 707, p. 92.

² Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 322, p. 121.

³ T.G.I. Mulhouse, 25 mars 1983, D. 1985, p. 285 : « les commissaires n'ont pas à apprécier si tous les éléments constitutifs de faits susceptibles d'être qualifiés de délictueux sont réunis ».

⁴ المادة 23 الفقرة الأولى البند الأخير من القانون رقم 10-01 والمادة 715 مكرر 13 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

Concernant le droit français, v. art. L. 823-12 C. com. fr.

⁵ المادة 715 مكرر 10 ق.ت.ج.

⁶ 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° 3, p. 73 : « dès lors que le commissaire a connaissance dans l'exercice de ses fonctions d'un fait délictueux, il est tenu de le révéler au procureur de la République ».

⁷ Ch. GOYET, op. cit., n° 7 ; F. SALOMON, op. cit., n° 45, p. 13 ; J.-M. ROBERT, op. cit., n° 174, p. 14 ; H. LAUNAI, Y. DE LA VILLEGUERIN et L. ACCARIAS, op. cit., n° 382, p. 316, et M.-A. LAFORTUNE, *Les obligations du commissaire aux comptes pour la continuité d'exploitation, la protection et la sécurité des activités financières et boursières*, op. cit., p. 122.

⁸ المقرر 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 التوصية 4 : عرض الأسباب، الاجتهادات الدنيا لمهنة مندوب الحسابات، المقرر السالف الذكر.

V. norme 351, du 23 octobre 1985, préc.

وتفيد الصياغة اللغوية أن محل الكشف هي وقائع إجرامية¹، بصيغة الجمع، غير أنه من المؤكد أن وجود واقعة واحدة من تلك الطبيعة تكفي لقيام الالتزام في ذمة مندوب الحسابات بالكشف عنها²، وإذا تقاعس عن ذلك يكون مقترفا للجنحة.

ولقد تساءل جانب من الفقه الفرنسي حول امتداد عبارة الوقائع الجنحية³، فيرى أنها لا تشمل الجنايات والمخالفات، بحسب تقسيم الجرائم من حيث خطورتها، وتقتصر فقط في الجرح. وبتعداد للجرائم المقترفة في إطار الشركات التجارية وعلى اختلاف درجة خطورتها⁴، فمندوب الحسابات، فعلميا، نادرا ما سيكتشف جنايات، ما لم تتعلق بجرائم الفساد⁵، أو تلك المنصوص عليها في قانون العقوبات. وينتج عن ذلك، أن هذا الموقف من شأنه أن يستبعد المخالفات من مجال الوقائع الإجرامية. إذ يعد أمرا غير منطقي اعتبار عدم الكشف عن مخالفة جنحة⁶. إلا أن جانبا آخر من الفقه الفرنسي يعارض هذا التمييز⁷. أما القضاء الفرنسي، وفي حكم منعزل، بين أنه يفرض على مندوب الحسابات إطلاع وكيل الجمهورية بكل الجرح والمخالفات المقترفة في الشركة المراقبة⁸.

ولا يمكن القول بأن مندوب الحسابات أهمل إطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية، إلا إذا ثبت أن تلك الوقائع تشكل جريمة، أي أنه تمت متابعة مقترفاها بحكم جزائي نهائي يدينه. أما إذا لم تتم إدانة بفعل الوقائع التي لم يكشفها مندوب الحسابات، سواء لحكم بالبراءة، أو لحفظ الملف، أو غيره⁹، فالمفروض عدم معاقبته.

وبالمقابل، فيؤجل القاضي الجزائي، معاقبة مندوب الحسابات على أساس جنحة عدم إطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية، مادام لم يتم تكليف والفصل في طبيعة تلك الوقائع بحكم جزائي نهائي¹⁰. فإذا تبين أنها تشكل جريمة معاقب عليها قانونا، فيكون محل متابعة. كما أن تقادم الجرح المؤسسة على تلك الوقائع، ترفع الالتزام عن مندوب الحسابات بالكشف عنها لوكيل الجمهورية¹¹.

¹ المادة 715 مكرر 13 الفقرة 2 ق.ت.ج. "الأفعال الجنحية" والمادة 830 من نفس القانون "الوقائع الإجرامية".

² B.H. DUMORTIER, op. cit., n° 99, p. 22 : « il est certain qu'un fait délictueux unique suffit à constituer la condition préalable de l'infraction ».

³ L'expression « faits délictueux » conduit à ne retenir que les seuls délits, à l'exclusion des crimes et contraventions. En ce sens, v. P. CONSTANTIN, op. cit., p. 847 et A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 518, p. 241.

⁴ المادة 27 ق.ع.ج.

⁵ المادة 25 وما يليها من القانون رقم 06-01 المعدل والمتمم المؤرخ في 20 فبراير 2006، المتعلق بالوقاية ومكافحة الفساد، السالف الذكر.

⁶ B.-H DUMORTIER, op. cit., n° 106, p. 24.

⁷ M. DELMAS-MARTY et G. GIUDICELLI-DELAGE, op. cit., p. 301.

⁸ Tb. corr. Besançon, 3 juillet 1975, Bull. CNCC. 1975, n° 20, p. 436.

⁹ التوصية 4، السالف ذكرها.

¹⁰ Tb. corr. Paris, 5 juillet 1993, Bull. CNCC 1994, n° 94, p. 265, note Ph. Merle : « la juridiction saisie de faits de non-révélation doit surseoir à statuer dans l'attente d'une décision définitive sur la qualification pénale des faits en cause », et Tb. corr. Versailles, 5 juillet 1984, Bull. CNCC 1984, n° 55, p. 503 .

¹¹ B.-H. DUMORTIER, préc.

أما عند إلغاء القانون المجرم لتلك الوقائع، وأصبحت مباحة أو لا يرتب القانون على مخالفتها عقوبة جزائية، فإنه لا يلزم مندوب الحسابات بالكشف عنها إذا علم بها بعد الإلغاء، أما إذا تم قبله، فعليه أن يبادر به.

وهو ما يفرض أن يطبق على العفو، فقد يرد العفو على الجريمة فلا يبقى لها وجود، ولا يمكن معه متابعتها، كما يمكن أن يرد على العقوبة، فيبقى للجريمة وجود والإدانة التابعة لها، فقط أن الجاني يعفى من تنفيذ العقوبة. وفي هذا الأمر، فيرى جانب من الفقه الفرنسي¹ أن مندوب الحسابات ليس له أن يطلع وكيل الجمهورية بالوقائع التي شملها العفو سواء انصب على الجريمة أو العقوبة، وإذا انتابه شك، فعليه أن يتقرب من وكيل الجمهورية بإجراء أولي، للتحقق من أثر العفو على تلك التصرفات أو الوقائع، ليتخذ، بعد ذلك، قرارا حول الاطلاع عنها لاحقا².

غير أن جانبا آخر من الفقه يعارض التيار الأول³، بأن مندوب الحسابات ملزم باطلاع وكيل الجمهورية بمجرد اكتشافه لوقائع يمكن تكييفها بأنها إجرامية، ولا يعد نتيجة ذلك تداخلا في سلطة القاضي⁴. كما أنه وبالرغم من حصول بعض الظروف التي قد يستفيد منها الجاني، أو تؤثر في الدعوى العمومية، لأن الإدانة أو البراءة أو حتى حفظ الملف من اختصاص القضاء، وليس لمندوب الحسابات أن ينصب نفسه قاضيا.

ولا شك أن مندوب الحسابات، يستفيد من المبادئ العامة لقانون العقوبات، ومن بينها تطبيق القانون الأصلح للمتهم، فإذا تبين أن الوقائع التي يتابع على أساسها فقدت الطابع الجزائي، ولا تشكل جريمة بفعل إلغاء النص الذي يعاقب عليها⁵، أو أضيف ركنا جديدا لتشكيلها لا يتوافر في تلك الوقائع، أو أضاف القانون سببا للإباحة في فائدة مندوب الحسابات، فلا يمكن متابعتها جزائيا بفعالها، وهو ما حصل عند إهماله اطلاع وكيل الجمهورية بوقائع كانت تشكل جنحة، إلا أنه تم إلغاء طابعها الجنائي⁶.

¹ G. STEFANI, G. LEVASSEUR et B. BOULOC, op. cit., n° 798, p. 348.

² J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 1242, p. 548.

³ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 419, p. 115 : « le fait même que l'action pénale soit éteinte (décès, amnistie, prescription) ne dispense pas le commissaire de son obligation de révélation » et dans le même sens, v. J.-Ch. BOULAY, *L'obligation du commissaire aux comptes de révéler les faits délictueux*, Rev. soc. 1980, n° 13, p. 443 ; Ch. GOYET, *La révélation des faits délictueux*, op. cit., n° 3370, et F. SALOMON, *Les commissaires aux comptes et le droit pénal*, op. cit., n° 46 et s., p. 13.

⁴ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1021, p. 813 : « il faut que les faits soient délictueux, ce qui suppose, de la part du commissaire, une appréciation de la qualification pénale que les faits peuvent recevoir. Cette démarche ne constitue nullement un empiètement sur le rôle du juge ».

⁵ ك. السعيد، المرجع السالف الذكر، ص. 97.

⁶ C.A. Lyon, 27 mai 1987, Bull. CNCC 1987, n° 68, p. 475 : « il ne peut être reproché à un commissaire aux comptes de ne pas avoir révélé des faits à l'époque constitutifs de banqueroute, mais dépénalisés depuis ».

أما إذا لاحظ مندوب الحسابات وفاة مقترف الوقائع الإجرامية، فتؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية، بيد أنها لا تعفيه من اطلاع وكيل الجمهورية بذلك¹، لأنه لا يملك سلطة في تقديرها، بل ويمكن أن يتم الكشف عن مساهمين آخرين ضمن هذه الوقائع².

و بمجرد تعيين مندوب الحسابات في الشركة المراقبة يباشر مهامه الرقابية، والتي تسمح له باكتشاف تصرفات مختلفة قد تعنى باطلاع وكيل الجمهورية، سواء اقترفت قبل تعيينه أو بعده³. ويقع هذا الالتزام عليه، فلا يسأل غيره، عن الكشف عن تلك الوقائع الإجرامية، لاسيما مساعدته أو الخبراء الذين يعملون تحت مسؤوليته ويمدونه بالعون، بالرغم من أن عملية الكشف تمت من قبلهم، فيكون هو محل العقوبة، لأنهم تبعوا له، والمشرع خلف الالتزام في مواجهة المهني وليس غيره. ويستوي في ذلك حالة الشركة، سواء كانت في مرحلة التسوية القضائية، أو التصفية⁴، فيجب أن يوفي مندوب الحسابات بالالتزامه في الكشف عنها.

أما إذا تعدد مندوبي الحسابات في الشركة المراقبة، فالمندوب الذي تصل إلى علمه الوقائع الواجبة الكشف عنها فهو المسؤول عن ذلك، أما إذا تبين علم كل واحد أو حصل تبادل المعلومات فيما بينهم، فتمتد المسؤولية لهما، على أنه يجب أن تتم من قبلهما⁵، دون أن يتطلب قيام كل واحد منهم بذات الإجراءات، بل يكفي أن تتضمن في وثيقة مشتركة. أما إذا أسندت الرقابة إلى شركة مندوبي الحسابات، فممثلها القانوني، يقوم باطلاع وكيل الجمهورية، متى أقيم الدليل بعلمه بها⁶، إلا أنه يغني عن قيام ممثلها بهذه المهمة، إذا وفى بها مندوب الحسابات المعين من قبلها في الشركة المراقبة.

إلا أنه يبدو أن مندوب الحسابات في مجموعة الشركات ليس ملزما باطلاع وكيل الجمهورية على الوقائع الإجرامية التي حصلت في أحد شركات المجموعة إلا إذا انعكست على الشركة التي يراقبها وعلى حساباتها، وهو ما يقترح تطبيقه في إطار الشركات التي تعد حسابات مدعمة، فلا يصحح بوجود وقائع إجرامية ضمن مهامه ما لم تؤثر على الصورة الوافية للشركات التي تدخل في حالة التدعيم⁷.

ويشمل اطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية فقط، فلا يتطلب على مندوب الحسابات تحديد الأشخاص المعنيين، وإنما يختص القضاء الجزائي بإسناد التهمة وتحديد المساهمين في اقتراح الفعل، والفاعل الأصلي ومساعدته. لذا يبقى الالتزام قائما بالنسبة لمندوب الحسابات، حتى في حالة وفاة الشخص الذي يسند إليه التصرف، لأنه يمكن أن يتبين أن له شركاء في الجريمة⁸، أي ليس له تقدير ظروف الدعوى العمومية وحالتها. فضلا عن ذلك،

¹ E. DU PONTAVICE, *Révélation de faits délictueux*, Bull. CNCC 1971, n° 4, p. 335 .

² B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 108, p. 24.

³ Tb. corr. Lyon, 5 février préc., p. 263 : « peu importe qu'il s'agisse de faits antérieurs à l'entrée en fonction du commissaire ».

⁴ C.A. Paris, 3 mai 1975, Gaz. Pal. 1976, I, p. 8, aff. Agache-Willot.

⁵ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1941, p. 786, et D. LANGE, op. cit., n° 92, p. 19.

⁶ V. Bull. CNCC 1980, n° 39, p. 340.

⁷ J. RAFFEGEAU, P. DUFILS et J. CORRE, *Les comptes consolidés*, op. cit., n° 5404, pp. 868 et s, et contra, A. VIANDIER, *Sur les limites de l'obligation de révélation des faits délictueux*, J.C.P. éd. G. 1982, I, 3094, n° 21 .

⁸ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1017, p. 809 spéc. note n° 1.

وفي نفس السياق، يجب على مندوب الحسابات الكشف عن الجرائم حتى ولو تم تصحيحها أو محو آثارها¹.

إلا أنه باستقراء التوصية المهنية الرابعة من التوصيات المحددة للاجتهادات الدنيا والمتطلبات المهنية، فيجب التأكد من الطابع الإجرامي للوقائع، والذي لا يتم إلا إذا تم التعريف بالأشخاص المسؤولين². إلا أنه يعاب على هذه التوصية أنها تنقل مهام مندوب الحسابات بأمور يختص بها القضاء³، وإذا لم يتمكن مندوب الحسابات من إسناد الفعل لشخص أو أكثر، فلا يمكنه الادعاء بأنه لم يتمكن من إلحاق المسؤولية بصاحبها، لأنها تبقى من مهام القضاء، ويجب عليه في هذه الحالة تحديد تلك الوقائع بالرغم من ذلك، وإطلاع وكيل الجمهورية بها. وهو الأمر الذي يفرض تحديد طبيعة هذه الوقائع الواجب إفشاؤها.

2- طبيعة الوقائع الإجرامية التي يجب لمحافظ الحسابات الكشف عنها لوكيل الجمهورية

لم يحدد المشرع المقصود من الوقائع الإجرامية ولا امتدادها، فهل يفرض على مندوب الحسابات الكشف عن جميع الوقائع الإجرامية التي علم بها؟

يرى جانب من الفقه بأن الالتزام عام، أي كلما لاحظ وقائع جنحية، يجب عليه اطلاع وكيل الجمهورية، فلا يجب التمييز ضمن هذه الوقائع حول القواعد التي تم انتهاكها أو المتسبب فيها أو محلها، ويصبح مندوب الحسابات نتيجة لذلك من مساعدي القضاء⁴.

فمجال الوقائع الإجرامية له إطار واسع، فيشمل جميع الأفعال التي تعد جرائم، والتي لها آثار على الشركة، والتي يكتشفها بسبب الأخطاء والمخالفات التي يلاحظها أثناء ممارسته مهامه الرقابية والمراجعة الحسابية على الشركة المراقبة.

أ - نوعية الوقائع الإجرامية الواجبة كشفها لوكيل الجمهورية

إن الجرائم التي تقترف هي متنوعة ومتسعة الإطار، غير أن ما يجب الكشف عنه، هي تلك التي ترتبط بمهام مندوب الحسابات في شركة المساهمة⁵، خاصة وأن الأخطاء والمخالفات

¹ Crim., 15 septembre 1999, Bull. CNCC 2000, n° 117, p. 64, et v. note de Ph. Merle : « le commissaire aux comptes a l'obligation de révéler au procureur de la République ... les irrégularités susceptibles de recevoir une qualification pénale, même si celle-ci ne peut en l'état être définie avec précision ».

² صدرت هذه التوصيات، مثلما سبق بيانه في ظل القانون رقم 91-08 الملغى، بالمقرر رقم 94 /SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994، ويجب على المشرع أن يتم إصدار توصيات تماشياً مع الأحكام الحالية، غير أنها لا تفقد كل أهميتها، خصوصاً، هذه التوصية البند 4- د، السالف ذكرها.

³ F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 5, p. 77 : « il n'est pas tenu de l'identification de l'auteur du délit (-il doit même s'en abstenir-) et encore moins de le dénoncer ».

⁴ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1017, p. 809 et A. TOUFFAIT, A. AUDEREAU et J. LACOSTE, op. cit., p. 246.

المقرر 94 /SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات التوصية المهنية 4 المشار إليها: "إن التعلية هذه المهمة الفرعية الشرعية جاءت للتأكيد والتشديد بصفة أكثر على دور مساعد العدالة الذي يلعبه محافظ الحسابات".

⁵ ف. زراوي صالح، المقال السالف الذكر: ص. 187.

F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 3, p. 74 .

المحاسبية والمالية، يمكنها أن تخلف جرائم¹. ولا يملك مندوب الحسابات تقدير خطورة الوقائع ولا تكييفها إلى مخالفة أو جنحة أو جناية، إنما يكتفي بسرد وصفي لتلك الوقائع محل الإفشاء، وتقرير المتابعة يكون من قبل القضاء.

ومن المنطقي بأن مندوب الحسابات لا يمكن مسأئلته عن عدم الكشف على بعض الجرائم التي لا تعنى به ولا تتعلق بمهامه الرقابية في الشركة، كجرائم الأخلاق، أو إشعال حريق². أما باقي الجرائم، فتكون محلا لاطلاع وكيل الجمهورية عليها، ويمكن تصنيفها إلى فئتين أحدها خاصة بالمجال الجنائي للأعمال، أو ما يتعلق بالجنح الخاصة بشركة المساهمة، وإلى جانبها الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات والتي تقترب ضمن هذه الشركات³.

- الفئة الأولى من الوقائع الإجرامية

تتمثل الجرائم التي يجب على مندوب الحسابات اطلاع وكيل الجمهورية عليها، في كل الجرائم التي تم اقترافها ضمن الشركة من قبل مديرها أو الأجراء، أو أي شخص آخر معين في الشركة إما بطريقة نظامية أو يقوم بمهامه بطريقة واقعية، سواء كان بمقابل أو مجانا، ويستوي أن تكون هذه الجرائم اقترفت أثناء عهده أو قبل تعيينه في الشركة التي يراقبها، طالما أنه علم بها.

كما أنه من الضروري أن تمتد الحماية في أي مرحلة كانت عليها الشركة، سواء أثناء تأسيسها، أو أثناء سريان نشاطها وحياتها، أو عند انتهاءها ما دام يمارس مهامه الشرعية فيها، ومن ثم، فالجرائم الواجبة الكشف قد تكون الجرائم المتعلقة بتأسيس الشركة، أو إدارتها وتسييرها، أو انحلالها وتصفيته، ولا تختص بذلك إلا شركات المساهمة⁴.

ولا تنحصر الجرائم في تلك المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق المالي⁵، بل تتعدى ذلك لتشمل الجرائم المنصوص عليها في القانون التجاري، ومن بينها الخاصة بشركات المساهمة، إذ يجب اطلاع وكيل الجمهورية باقتراف جرائم التقليل والجرائم الخاصة بالإفلاس⁶، فضلا على ذلك، الجنح المتعلقة بالسندات التجارية، لاسيما جنح المتعلقة بالشيك، ويضاف إليها الجنح المتعلقة بشركات المساهمة، والتي يقسمها المشرع إلى جنح متعلقة بالتأسيس⁷، ومن بينها إصدار أسهم

¹ F. DELESALLE, *Objectif d'image fidèle et aspect pénal du droit comptable sont-ils compatibles ?*, P.A. novembre 2000, n° 237, p. 5.

² F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 3, p. 74 : « ... la non révélation de faits délictueux qui présente peu de rapport avec cette mission ne pourrait donc lui être reprochée : on cite généralement les cas d'outrage public à la pudeur et d'incendie volontaire des locaux de la sociétés » et A. ZAH, *La responsabilité du commissaire aux comptes et la révélation des faits délictueux*, Rev. alg. compt. et Audit 1994, III, p. 294, p. 291.

³ المقرر 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، التوصية المهنية 4، البند 3 أ و ب، المرجع السالف الذكر.

⁴ F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, préc.,

⁵ Le commissaire aux comptes doit révéler au procureur de le République les faits constatés lors de la présentation de bilan inexact, v. Crim., 26 mai 1986, J.C.P. éd. E. 1987, II, n° 15975, p. 971 .

⁶ المادة 369 وما يليها ق.ت.ج.

⁷ المادة 806 وما يليها ق.ت.ج.

بالرغم من عدم إتمام إجراء قيد الشركة على الوجه الصحيح¹، أو محاولة الحصول على اكتتابات باستعمال وسائل تدليسية أو اكتتابات صورية²، أو جنح الغش في قيمة الأسهم أو طبيعتها³، كما يجب اطلاع وكيل الجمهورية إذا لاحظ مندوب الحسابات أن المندوب المكلف بتقدير الحصص العينية تعمد قبول أو احتفظ بمهامه في الشركة بالرغم من حالات التنافي التي تعترضه⁴. كما تشمل الجرائم التي تمس بمديرية وإدارة الشركة المراقبة، ولا شك أن أهمها هي جنحة إساءة أموالها واعتمادها أو التعسف في استعمال السلطات أو الأصوات⁵. ويضاف إليها، الجنح المتعلقة بانتهاك قواعد انعقاد الجمعيات العامة⁶ أو الإخلال بمبدأ المساواة واحترام حقوق المساهمين في ممارسة حقوقهم المرتبطة بهذه الجمعيات واثبات انعقادها وصحتها⁷.

ويفرض، زيادة على ذلك، أن يتم الكشف لوكيل الجمهورية عن الجرائم المقترفة من قبل مندوب الحسابات في رقابة الشركة⁸، ولا تتأتى هذه الحالة إلا في حالة تعدد مندوبي الحسابات، وعموما الجنح الخاصة بمراقبة شركات المساهمة⁹.

¹ المادة 806 ق.ت.ج.

² المادة 807 ق.ت.ج.

³ المادة 808 ق.ت.ج.

Les faits de majoration frauduleuse d'un apport en nature, (Crim., 18 juin 1990, Rev. soc. 1990, p. 637), ou l'absence de désignation d'un commissaire aux apports, (Tb. corr. Paris, 18 mai 1979, préc., p. 425), doivent être révélés par le commissaire au comptes au procureur de la République, sous peine de poursuites et condamnations pénales.

⁴ المادة 811 ق.ت.ج.

⁵ المادة 811 ق.ت.ج.

Art. L.242-6, 3° et 4° C.com.fr. De même, a été condamné le commissaire aux comptes qui n'avait pas dénoncé les faits constituant le délit d'abus de biens sociaux, Crim., 12 janvier 1981, Rev. soc. 1981, p. 612 et Crim., 18 juin 1986, Gaz. Pal. 1986, I, somm., p. 345.

⁶ Le commissaire aux comptes, qui constate des infractions liées à la convocation des assemblées, tel que le défaut de tenue d'une assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice, (C.A. Bordeaux, 23 juin 1981 Bull CNCC 1993, n° 92, p. 533), ou le défaut de réunion de l'assemblée pendant trois exercices successifs (Tb. corr. Paris, 5 juillet 1993, Bull CNCC 1994, n° 94, p. 265), ou même le fait que l'assemblée générale n'ait été tenue que fictivement sur les documents (Tb. corr. Paris, 18 mai 1979, Bull. CNCC 1982, n° 48, p. 425, et T.G.I. Strasbourg, 25 novembre 1988, Bull CNCC 1989, n° 74, p. 203).

⁷ المواد 814 ق.ت.ج. وفي هذا المعنى، ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابقة.

Et M. DELMAS-MARTY et G. GIUDICELLI-DELAGE, op. cit., pp. 45 et s.; Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 385 et s., p. 273; W. JEANDIDIER, op. cit., n° 341, p. 361 et J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 338, p. 296.

⁸ Le commissaire aux comptes doit révéler au procureur de la République les délits relatifs au contrôle des sociétés, notamment le défaut de désignation et l'obstacle à l'exercice des fonctions censoriales, (Crim., 6 décembre 1982, préc.), ou l'entrave à ses fonctions (C.A. Paris, 28 avril 1993, Bull. CNCC 1993, n° 92, p. 504).

⁹ المادة 828 ق.ت.ج.

وسبقت الإشارة إلى أن مهام مندوب الحسابات تستمر إلى غاية حل الشركة¹ وتصفيته²، وفي هذه المرحلة، لم تسلم من وجود جرائم يمكنه الكشف عنها، وهو الأمر بالنسبة لجنح الخاصة بالأسهم والمخالفات المتعلقة برأس المال³.

ومن مهام مندوب الحسابات مراقبة الحسابات المدعمة، والإبلاغ عن الجرائم المتعلقة بالشركات التابعة والمساهمة⁴. غير أنه يطرح بالنسبة لمجموعة الشركات، قلا يوجد نص يفرض على مندوب الحسابات للشركة الأم أن يطلع وكيل الجمهورية على الوقائع الإجرامية التي علم بها في شركات أخرى ولو كانت الشركة التابعة، لأن الالتزام يتحدد بالشركة المراقبة، ما لم يكن لتلك الوقائع الإجرامية أثر في هذه الأخيرة، كأن تتأثر حساباتها بطريقة فاحشة، أو يكون لمديرها يد في اقتراف تلك الجرائم.

وإذا كانت الشركة التابعة عينت مندوبا للحسابات، فيمكن لمندوب الحسابات للشركة الأم أن يثير الأمر لزميله، والذي يتولى القيام بالجرائم المناسب، وهذا ما تقترحه المنظمة الوطنية لمندوبي الحسابات في فرنسا⁵.

وبالمقابل، إذا تم ذلك من خلال الحسابات المدعمة، والتي يفرض على مندوب الحسابات مراقبتها، فيجب عليه، وضمن مهامه، أن يطلع وكيل الجمهورية عن التصرفات والأفعال الجنحية التي علم بها في حدود المؤسسات التي تدخل في إطار هذه الحسابات، وبذلك أصبح مندوب الحسابات الحامي الشرعي للانتظام والدقة لمجموعة الشركات⁶. زيادة للأحكام الجزائية الصادرة في القوانين التابعة للقانون التجاري، خاصة الأحكام الجزائية المتعلقة بمخالفة أحكام القيد في السجل التجاري.

إلى جانب جرائم مخالفة قواعد النقد والقرض⁷، ومختلف جرائم حركة رؤوس الأموال، والأفعال الخاصة بتبييض الأموال⁸ أو الفساد⁹. كما لا تستثنى الجرائم الخاصة بقانون العمل،

¹ المواد 823 ق.ت.ج.

² المادة 838 ق.ت.ج.

³ Tb. corr. Lyon., 9 octobre 1972, Bull. CNCC 1973, n° 9, p. 79 : « le commissaire a été poursuivi pour n'avoir pas dénoncé au procureur de la République le défaut de tenue de l'assemblée générale extraordinaire pour se prononcer sur le sort de la société après la constatation des pertes entamant gravement le capital ».

⁴ المادة 837 ق.ت.ج.

⁵ Bull. CNCC 1991, n° 83, p. 374;

⁶ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., p. 314; Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., p. 189 et Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1947, p. 788 : « en effet, il est désormais le gardien de la légalité du groupe tout entier. Cette interprétation est d'autant plus justifiée que la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001, dite loi NRE, a exigé que les comptes consolidés fassent l'objet d'un vote de l'assemblée générale annuelle ». Dans le même sens, v. D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, op.cit., n° 709, p. 93.

⁷ أحكام القانون رقم 03-11 المؤرخ 26 أوت 2003، المتعلق بقانون القرض والنقد، السابق ذكره.

⁸ Cl. JASSON, *Blanchiment de capitaux et déclaration de soupçon : de la nécessité d'une adaptation conjointe de la législation et du comportement du commissaire aux comptes*, Bull. Joly soc. 2005, n° 33, p. 162, et B. BOULOC, *Le secret professionnel du commissaire aux comptes*, op. cit., n° 34, p. 299.

⁹ القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فبراير 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج.ر بتاريخ 8 مارس 2006، العدد 14، ص. 4.

إلى جانب التصرفات الجنحية الجمركية أو المخالفات الجبائية، ولا تستبعد الجرائم محل الرسالة الحالية، وإنما هي الأخرى يجب كشفها.

ويرمي اطلاع وكيل الجمهورية بهذه الجرائم إلى تحقيق حماية وضمنان لحقوق المساهمين والشركة، وتمتد إلى حماية المصلحة العامة، التي تلعب الشركات التجارية دوراً في ذلك الصرح، إذ ينبثق من مبدأ أن مندوب الحسابات يسعى إلى حماية مصلحة عامة، لأن مهامه شرعية ويمارسها باستقلالية وحياد مما يسمح له بتحقيق مصلحة سامية، تتعدى مصلحة الشركة والمساهمين¹. إلا أنه يجب الإشارة إلى موقفين فقهيين أحدهما يرى بأن توسيع مجال أعمال واجب اطلاع وكيل الجمهورية، لا يهدف إلى تحقيق المصالح الخاصة بالشركة والشركاء². وعلى العكس من ذلك، فامتداد وظائف مندوب الحسابات إلى مهام خاصة، تفرض عليه السهر على احترام بعض النظم القانونية الخاصة بالشركة المراقبة، والتي تهدف إلى حماية ذات المصلحة العامة³، وهو ما يسمح كذلك بمد أعمال مصطلح الوقائع الجنحية إلى الجرائم المتعلقة بقانون العقوبات عموماً، وهي الفئة التالية التي تكمل الأولى من الوقائع الواجبة الكشف.

- الفئة الثانية من الوقائع الإجرامية

إن مدلول عبارة الوقائع الإجرامية لا ينحصر في الجرح المتعلقة بالشركات التجارية⁴ أو التي لها انعكاس على حسابات الشركة أو حالتها المالية⁵، إنما تشمل كذلك الجرائم المتعلقة بالقانون الجنائي متى اطلع عليها بمناسبة أدائه مهامه في الشركة المراقبة وارتبطت بها، وتعتبر أهم الجرائم التي يمكنه الكشف عنها، تلك المتعلقة بالأموال، كالسرقة أو اختلاس الأموال، النصب، خيانة الأمانة، التزوير على اختلاف أشكاله ودرجاته واستعماله⁶.

¹ F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 3, pp. 74 et 75 et dans le même sens, concernant la doctrine française, Ch. FREYRIA, op. cit., n° 10, p. 5 ; F. SALOMON, op. cit., n°44, p. 13 et B. BOULOC, op. cit., n° 29, p. 298.

² W. JEANDIDIER, op. cit., n° 278, p. 354 : « c'est pousser trop loin le domaine de l'obligation de révélation, ces incriminations n'ayant pas pour but spécifique la protection de la société et des associés ».

³ M. DELMAS-MARTY et G. GIUDICELLI-DELAGE, op.cit., p. 360 : « la mission de certification est assortie de missions spéciales qui rendent les commissaires aux comptes gardiens de certaines régularités juridiques de l'entreprise et sont ouvertes sur la protection d'intérêts publics ».

⁴ En ce sens, C.A. Paris, 19 novembre 1981, préc., Crim., 6 décembre 1982, Rev. soc. 1984, p. 350, et Tb. corr. Lyon, 20 juin 1985, Bull. CNCC 1987, p. 68 : « en l'espèce, les dirigeants sociaux ayant été condamnés pour faux et usage de faux, c'est-à-dire un délit de droit commun, qui ne figure pas dans la loi de 1966 (*aujourd'hui le nouveau Code de commerce français*), le tribunal précise que l'application de la loi sur l'obligation de révéler ne peut être restreinte aux seules infractions réprimés par le droit des sociétés ». V. aussi, A. VIANDIER, *Sur les limites de l'obligation de révélation des faits délictueux*, op. cit., n° 8 ; D. REBUT, *Infractions pénales*, Rép. D. soc. 2006, n° 142, p.12 : « Mais les tribunaux français ont rejeté cette interprétation restrictive de l'art. L. 820-7, car la loi n'opère aucune distinction entre les infractions que le commissaire aux comptes doit révéler au procureur de la République », et F. SALOMON, op. cit., n° 45, p. 13.

⁵ المقرر 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 التوصية المهنية 4، البند 3 ب، لسالف الذكر.

⁶ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها.

ينشأ عن هذه الجرائم المقترفة انتهاك الحقوق المتعلقة بالشركة، ولها نفس التأثير كسابقتها من الجرائم المحددة في الفئة السابقة، وقد تنجم من أخطاء عمدية أثناء التسيير وعدم الاستقامة في إدارة الشركة، خاصة إذا تعلق الأمر بممثلها الشرعي، والذي يعبر الشركة إرادته مما يسهل عليه تنفيذ خطئه الإجرامية، لانعدام إرادة الشركة باعتبارها شخصا معنويا.

ب - ميزات الوقائع الإجرامية الواجب الكشف عنها لوكيل الجمهورية

يفرض نص المادة 830 من القانون التجاري صراحة¹، على مندوب الحسابات باطلاع وكييل الجمهورية بمختلف الوقائع الإجرامية التي علم بها أثناء تأدية مهامه في الشركة المراقبة، أما عند تحديد المهام الخاصة بمندوب الحسابات في إطار الأحكام الخاصة لشركة المساهمة، فالمشرع يستعمل مصطلح الأفعال الجنحية²، وهو ذات المصطلح مترجما إلى اللغة الفرنسية الذي استعمله في النصين السابقين بهذه اللغة³، والتي تشبه الأحكام القانونية الفرنسية⁴. لذا، يجب الإشارة إلى أن المشرع الجزائري، حسنا منه فعل، باستعمال مصطلح الوقائع الإجرامية لأنه أشمل، وأدق من حيث المعنى.

ومن ثم، فيجب على مندوب الحسابات الالتزام بالكشف عن كل الوقائع الإجرامية الى وكييل الجمهورية، بغض النظر عن ما إذا كانت جنحة أو جناية أو حتى مخالفة⁵، ويكون لهذا الأخير السلطة في مدى ضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة في متابعة وتحريك الدعوى العمومية، وهو ما اعتمده القضاء الفرنسي، ويؤيده الفقه⁶.

وبالمقابل لا يقع على مندوب الحسابات واجب إفشاء المخالفات والأخطاء التي يلاحظها والتي لا يضيفي القانون عليها الوصف الجنائي، إنما يفرض عليه اطلاع جمعية الشركاء والهيئات الإدارية. أما ما يمكن تكييفه بالطابع الجنائي فهو محل الاطلاع، والذي لا يفرض على القاضي الجنائي ذلك التكييف، إنما يبقى لهذا الأخير تقدير الوقائع واتخاذ مختلف الإجراءات كالتحقيق وغيرها، فالاطلاع لا يعتبر تدخلا في سلطات القاضي.

¹ تنص على أنه: " يعاقب كل مندوب للحسابات ... الذي لم يكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها...".

² المادة 715 مكرر 13 الفقرة 2 ق.ت.ج.: "ويطلعون، ...، وكييل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها...".

³ Arts. 715 bis 13 al. 13 et 830 C . com. alg. : « ... les faits délictueux... ».

⁴ Arts. L. 820-7 et 823-12 al. 1^{er} C. com. fr. : « ... les faits délictueux... ».

⁵ D. LANGE, op. cit., n° 153, p. 26 : « l'expression "fait délictueux" doit être entendue comme tout fait illicite susceptible d'une qualification pénale, quelle que soit la qualification juridique de l'infraction : crime, délit ou contravention ».

⁶ Crim., 6 décembre 1982, préc., p. 530 : « le caractère de gravité de l'infraction n'est pas de sa compétence », et C.A. Lyon, 12 décembre 2000, Bull. Joly soc. 2000, n° 38, p. 147 : « la loi... n'opère aucune distinction entre les infractions que doit révéler le commissaire aux comptes ». Et en ce sens, N. STOLOWY, op. cit., p. 526 : « le commissaire aux comptes doit, en outre, révéler les faits délictueux dont il a eu connaissance, quelle que soit leur gravité, et même si la situation a été régularisée ».

أما التوصيات المهنية لمهنة مندوب الحسابات فتفرض عليه هي الأخرى التصريح بالأعمال الإجرامية¹، وتبين التوصية الرابعة² الإجراءات وتعرض الأسباب التي يعتمدها مندوب الحسابات عند وجود مثل هذه الوقائع، وتجبره بالتصريح بالمخالفات وعدم الصحة الملاحظة، غير أنه ترد بعض الإجراءات اللازم احترامها، فعند اكتشاف الحدث، يقوم مندوب الحسابات بالبحوث التي يراها ضرورية وفقا للظروف وهذا للتأكد من الطابع الإجرامي للفعل الواجب التصريح به، إذ يتعلق الأمر بالتأكد من أهمية الفعل المصرح، وأنه ليس مجرد خطأ أو إهمال. كما يجب حصر نتائج الهدف المقصود منه. إلى جانب ذلك تعريف الأشخاص المرتبطة مهامهم في الشركة بالتصرف المقترف إن كان ذلك ممكنا، وأن يكون الفعل مهما لدرجة تواجد الشركة أو مسيريتها في حالة انتهاك للأحكام الشرعية³، بحيث أن تقييم الطابع الإجرامي يكون عند تاريخ اقترافه، وليس عند الكشف عنه.

وباستقراء التوصيات المهنية، فمنظمة المهنة لمندوبي الحسابات، في الجزائر، أرادت أن تتبع نفس المنهج الذي اعتمده قريبتها المنظمة الفرنسية لمندوبي الحسابات، إذ أنها تدخلت من أجل تفادي اللجوء الآلي و دون أي اعتبار لاطلاع وكيل الجمهورية عن كل هذه الوقائع⁴ وإغراق مكتبه بالتقارير المتضمنة الكشف عنها، مما سيعيق عمل العدالة⁵. لذا، فإن المتطلبات المهنية، تبين تطبيق أحكام اطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية، إذ أنها تمثل طابعا وقائيا

¹ التوصية رقم 4، المقرر رقم 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، ص.90 وما يليها.

V. norme n° 351-07 du Conseil français des commissaire aux comptes, reprenant ainsi la norme n° 351 du 28 octobre 1985, cité par Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1948, p. 789. Pour une étude comparative et critique, v. F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 4, p. 76, et spéc. note n° 2.

² التوصية المهنية الرابعة ما هي إلا استنساخ للتوصية رقم 351 الصادرة عن المنظمة المهنية لمندوبي الحسابات، وفي محاولة لتنسيق الأحكام القانونية بإدراج مضمون النصوص القانونية الخاصة بهذا الالتزام، ومضمونها، ووضع طريقة مهنية لتنظيم المتطلبات المهنية في إطار "التصريح" بالأعمال الإجرامية، التوصية المهنية رقم 4 السابقة.

³ هو البند الخامس من هذه التوصية، وأنظر إلى الترجمة اللغوية للعبارة إلى الفرنسية لهذه التوصية المهنية،

« doit être considéré comme fait significatif, tout fait ou ensemble de faits qui, ont pour effet de soustraire la société ou ses dirigeants à des dispositions légales »

غير أنه من الأفضل استعمال عبارة أدق للتعبير عن ذلك، بأنها انتهاكا واضحا للشركة أو مسيريتها للأحكام القانونية الواجبة التطبيق.

⁴ N. STOLOWY, *La responsabilité pénale du commissaire aux comptes : réflexions à propos des délits de confirmation d'informations mensongères et de non-révélation des faits délictueux*, op. cit., p. 534 : «... substituer à la révélation trop systématique, une révélation intelligente » et D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, op. cit., n° 710, p. 94.

⁵ F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, préc. et Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op.cit., n° 1948, p. 789 : « devant le risque d'engorgement des parquets et l'avalanche de révélations inconsidérées, le champ de la révélation a été volontairement restreint aux faits délictueux tout à la fois significatifs et délibérés ».

لضبط وحسن سير الشؤون الاجتماعية¹، ويستلزم معها شرطين لتوافر مفهوم الوقائع الإجرامية، أن تكون الوقائع من جهة مهمة ومؤثرة، ومن جهة أخرى أن تكون إرادية ومفتعلة².

فينشأ الالتزام باطلاع وكيل الجمهورية إذا نتج عن مراقبته الحسابية ومراجعته، ملاحظته لأخطاء ومخالفات تؤثر على حسابات الشركة على مدى صحتها وانتظامها، وتنعكس على حالتها المالية، والنتائج المالية للشركة المراقبة³.

ومن ثم، فإذا كانت الأفعال ناتجة عن انتهاك الأحكام الخاصة بالشركات التجارية، وبالخصوص شركة المساهمة، فتدخل ضمن إطار تلك الوقائع، ويكفي أن تلحق ضرراً أو من شأنها أن تلحق ضرراً بالشركة، حتى وإن لم تظهر بعد نسبة الضرر وشدته.

أما إذا كان التصرف مقررًا في نص غير القانون التجاري أو الأحكام المتعلقة بالشركات التجارية، فيجب أن يكون له أثر على حسابات الشركة السنوية وحالتها المالية، وينعكس على مدى صحتها ووفائها، بحيث يمكن أن لا تبين الوضعية الحقيقية للشركة المراقبة، فيكون من طبيعة التصرف الإضرار بالغير، لتأثر واجب صحة وصدق الإعلام⁴.

ونتيجة لذلك، فالجرائم الجبائية والمصرفية وتلك المتعلقة بعلاقات العمل، وغيرها، لا يمكن أن يتابع مندوب الحسابات على عدم اطلاع وكيل الجمهورية على اقترافها، إلا إذا أثر على حسابات الشركة ومسيرتها، أو عرض الشركة لخطر غير متوقع، كدفع رشوة مقابل الحصول على مشاريع، فالفعل يؤدي إلى ضرورة تزوير الوثائق الحسابية، كما يقم الشركة في حالة من اللاشعورية، مما يفرض عليه اتخاذ الإجراءات أمام وكيل الجمهورية، وهو الأمر

¹ التوصية المهنية 4، السابق ذكرها.

² Ch. GOYET, op. cit., n^{os} 8 et s., et v. annexe (recommandation du Conseil national des commissaires aux comptes du 12 septembre 1985).

³ التوصية المهنية 4، بالخصوص البنود 3 الفقرة الأخيرة منه و 4 و 5: "3 - ب: إن المخالفات، ...، والتي تؤثر على الحسابات السنوية،

4- ...، أ - التأكد من أن الفعل المصرح به ذو أهمية، ...،

5- يجب أن تعتبر كفعل مهم كل فعل أو مجموعة الأفعال التي من شأنها إقصاء الشركة أو مسيرتها من الأحكام الشرعية:

أ - تغيير بشكل محسوس الوضعية الواضحة،

ب- تحريف تفسير ميول النتائج،

ج- تضرر أو من شأنها أن تلحق بالمؤسسة ضرراً أو بشخص ثالث "... ويجب الإشارة إلى الترجمة في العبارة الأخيرة لأن الأمر يتعلق " بالغير " وليس " بشخص ثالث".

La quatrième recommandation professionnelle adoptée en Algérie est une traduction de la recommandation française, d'ailleurs, cette même recommandation traduite en langue française est identique en ses termes et ses dispositions ont respecté la même énumération que la recommandation française. V. la recommandation n° 351-07: «... doit être considéré comme significatif tout fait, qui ayant pour effet de soustraire l'entreprise ou ses dirigeants à des dispositions légales spécifiques :

- modifie sensiblement la situation nette ;
- fausse l'interprétation de la tendance des résultats ;
- porte ou est de nature à porter préjudice à l'entreprise ou à un tiers ».

⁴ D. LANGE, op. cit., n° 108, p. 92.

بالنسبة لتقليص مبلغ الرسم على القيمة المضافة الذي تلزم الشركة بدفعه، إذ يعتبر هذا التصرف جنحة جبائية، وبالمقابل يؤثر على صحة حسابات الشركة، ومن جنحة أخرى يستدعي استعمال أساليب لتغطية الفعل، وقد تم ذلك بجنحة التزوير، والتي لا محالة يلاحظها مندوب الحسابات، لأنها مهمة ومؤثرة على حالة الشركة.

وسبقت الإشارة إلى أن المشرع الجزائري، على غرار نظيره الفرنسي، لا يبين خاصية الأفعال الواجبة الإطلاع لدى وكيل الجمهورية، وهو الأمر بالنسبة للتوصية المهنية لمنظمة مندوبي الحسابات، في الجزائر، والمنظمة المهنية في فرنسا¹، ضرورة أن تكون الوقائع عمدية ومفتعلة، ذلك أن المطلوب قانوناً هي الوقائع، دون أن يتعدى ذلك إلى عناصر أخرى.

ويقصد بعبارة أن تكون الوقائع إرادية، أو عمدية بأن يكون الشخص الذي تسند له هذه الوقائع الواجبة الإفشاء، قد قام بها مع توافر نيته الواعية في انتهاك الأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول²، أي لم تنشأ عن مجرد خطأ أو إهمال الذي لا يرقى إلى درجة الفعل المتعمد بمقتضاه افتراف جريمة.

ويرى جانب من الفقه الفرنسي بأنه ليس لمندوب الحسابات أن يبحث أو يتحقق من إرادة الأثمة أو القصد الجنائي³، إلا أنه يلاحظ أن المنظمة المهنية الفرنسية تنادي بالعكس، أي أن تكون تلك الوقائع عمدية، أي ليست صادرة عن مجرد خطأ أو إهمال، بل تكون مفتعلة، ويتحقق ذلك من خلال تقدير مندوب الحسابات مدى توافر الركن المعنوي لمكون لتلك الوقائع.

إلا أن جانباً آخر من الفقه الفرنسي⁴، يبين أنه لا يجب أخذ الخاصية الثانية مطلقاً، فهي لا ترمي إلى تحديد توافر الركن المعنوي، وإنما تهدف إلى وضع توازن في إجراءات اطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية، وللتحقق من أن الوقائع إرادية، يتم من خلال التصحيحات التي يوليها المعني إذا كانت بحسن نية، أو أن هناك تصرفات رافقت وضعيات ومخالفات تثبت النية الأثمة لصاحبها مما يفرض على مندوب الحسابات أن يتابع الإجراءات في الإبلاغ. وفي كل الأحوال فوفائه بالتزامه هذا لا يعني بالضرورة أن يتم تحريك ومتابعة المعنيين بهذه الوقائع، بل ولا يؤدي حتماً إلى النطق بالإدانة، لأنه لا يوجد ارتباط بين مهمة مندوب الحسابات في اطلاع وكيل الجمهورية، وفي المتابعة الجزائية والإدانة⁵.

والوقائع الإجرامية التي يفرض على مندوب الحسابات اطلاع وكيل الجمهورية هي تلك التي علم بها منذ تعيينه في الشركة إلى غاية الانتهاء الفعلي لعهدته، وهو ما يثبت الطبيعة الدائمة والمستمرة في الرقابة على الشركة من قبل مندوب الحسابات.

¹ التوصية المهنية 4 السابق ذكرها، خاصة البند 3 منها في فقرته 4 : ب- التأكد من أن الفعل المذكور لا يمثل مجرد خطأ أو إهمال".

² Norme n° 351-08 : « pour être révélé, il ne suffit pas qu'un fait soit significatif. Encore faut-il que celui qui en est responsable ait eu conscience de ne pas respecter la réglementation en vigueur. Le caractère délibéré s'apprécie par rapport à des éléments objectifs démontrant la conscience que pouvait avoir l'auteur de l'infraction de ne pas respecter la réglementation en vigueur » .

³ J HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1021, p. 813 : « il n'est pas demandé au commissaire de se prononcer sur la culpabilité d'une personne, mais seulement de vérifier si des faits matériels ont une certaine coloration pénale, abstraction faite de l'élément intentionnel » .

⁴ Ch. GOYET, op. cit., n° 11.

⁵ C.A. Besançon, 18 décembre 1987, Bull. CNCC 1988, n° 69, p. 68.

ثانيا: يجب أن يعلم مندوب الحسابات بوجود الوقائع الإجرامية في الشركة المراقبة

يفرض المشرع الجزائري، على غرار نظيره المشرع الفرنسي، على مندوب الحسابات اطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها، فطالما لم تصل هذه الوقائع إلى علمه، فلا يلزم باتخاذ إجراء الكشف عنها، وهو أمر منطقي¹. أما متى علم بوجودها، فيجب عليه الكشف عنها، سواء اقتربت أثناء عهده، أو حتى قبل تعيينه في الشركة المراقبة، لأنه اكتشفها أثناء ممارسة مهامه الرقابية في الشركة، كما أنه لا يمكنه أن ينتظر إلى غاية قيام الشركة بإعلامه بأنها أودعت شكوى بسبب تلك الوقائع أو تنصبت طرفا مدنيا في إطار إجراءات المتابعة، بل عليه المبادرة باتخاذ تلك الإجراءات.

وبالنظر إلى طبيعة الوقائع التي يجب الكشف عنها، لا شك أن ممارسة مهامه الرقابية والمراجعة الحسابية تسمح له باكتشاف وجود مخالفات وأخطاء قد اقترفت، مما يسمح له الوفاء بالتزامه أمام وكيل الجمهورية، إلا أن التساؤل الذي يثار إذا تبين أن مندوب الحسابات لم يقم بمهامه في الشركة، ولم يسخر حرصه الكافي لمراقبتها؟

لا يعفى مندوب الحسابات من الكشف عن الوقائع الإجرامية إذا ادعي جهله بالوقائع الإجرامية لأنه أهمل القيام بمهامه، بل يكفي أن تثبت النيابة على أن مندوب الحسابات كان من المفروض أن يعلم بها، أو لم يمكنه جهلها. والقضاء الفرنسي قد أدان مندوب الحسابات، واعتبر أن إهماله لواجباتها المهنية، لا يقف عائقا على إدانته لعدم اطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية في الشركة التي يراقبها². وعليه، فلا يمكن الادعاء جهله للوقائع الإجرامية إلا في إطار ممارسته لمهامه بتسخير الحرص اللازم للرقابة المالية والمراجعة الحسابية³. كما تمت إدانة مندوب الحسابات الذي لم يقم بنشاطه بالحرص اللازم، على الرغم من أنه لم يمكن للشركة أي نشاط فعلي والتي كان الهدف منها فقط جمع الأموال المدخرة، لاختلاسها⁴.

وأصبح مندوب الحسابات ملزما بالبحث والتنقيب عن اقتراف الجرائم في الشركات التي يراقبها، تحت طائلة إمكانية متابعته آليا، لأن افتراض علمه بوجود وقائع إجرامية يؤدي مباشرة إلى استخلاص إهمال اطلاع وكيل الجمهورية بها. ولكن من الناحية القانونية ليس موكلا بهذه

¹ F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 6, pp. 79 et 80 : « ... on ne peut raisonnablement exiger du réviseur légal la recherche systématique de tous les délits commis au sein de la société. Le législateur l'a bien compris : il impose au commissaire aux comptes la révélation des seuls délits dont il a eu connaissance », et A. ZAHY, op. cit., p. 27. Dans ce sens en doctrine française, J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 385, p. 350 et D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, op. cit., n° 711, p. 92.

² Tb. corr. Versailles, 29 juin 1983, Bull. CNCC 1984, n° 55, p. 323 et Tb. corr. Paris, 1^{er} 1977, Bull. CNCC 1978, n° 29, p. 57, note de E. Du Pontavice : « le commissaire aux comptes se devait de révéler le délit d'abus de biens sociaux qu'un peu plus d'efforts de sa part l'eut mis en mesure de déceler ».

³ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, n° 1954, p. 792 : « c'est donc seulement dans le cas où l'exercice normal de sa mission ne lui permettrait pas d'avoir connaissance de l'infraction commise que le commissaire aux comptes échappe à la répression ».

⁴ Tb. corr. Paris, 9 juillet 1991, cité par J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 1246, p. 550 : « un jugement, ..., estime que, même si le commissaire aux comptes a exercé sa fonction sans la moindre rigueur, celle-ci l'a nécessairement conduit toutefois à constater que la société n'avait aucune activité réelle et avait pour seul objet d'assurer la continuité des opérations de collecte puis de détournements des fonds des épargnants ».

المهمة، وليس موظفا مختصا بذلك¹. فلا يجب عليه البحث عن مدى اقتراف الجرائم، بيد أنه لا يفصل بين الخطأ المهني لمندوب الحسابات في عدم اكتشافه للوقائع الإجرامية وبين تصرفه الإجرامي في التكتّم عليه إلا فاصل رفيع جدا، فالمهني الفطن والحريص لا يمكنه تجاوز تلك الحالات. لذا، يجب اعتماد الرأي بأنه يجب إثبات علمه الفعلي بوجود الوقائع الإجرامية، عندما يكون الدليل غير قابل للاضحاح على إهماله الوفاء بالتزامه بالإعلام عنها. وبالمقابل يجب عدم المبالغة في معاقبة مندوب الحسابات عند إهماله القيام بمهامه أو غير الحريص لأن المشرع لم يجرم تقصير مندوب الحسابات في مهامه الحسائية والرقابية².

فلا يقوم مندوب الحسابات باطلاع وكيل الجمهورية بمجرد وجود قرائن أو شكوك أو أحاسيسه الخاصة، وإنما يجب البحث إذا كانت للوقائع طبيعة إجرامية، عندها يمكن القول بعلمه بها³. ويجب أن يعتمد عنصر العلم بوجود الوقائع الإجرامية كمهد للركن المعنوي لجنحة عدم اطلاع وكيل الجمهورية بها، ولكن لا يمكنه أن يشكل ركنا معنويا لوحده، إنما يميز الركن المادي ويكمله.

كما أنه لا يمكن متابعة مندوب الحسابات الذي أثبت جهله بوجود وقائع إجرامية إذا تم إخفاء أثرها ضمن محاسبة ظاهريا صحيحة، أو عند التدقيق في الحسابات السطحي والرقابة غير المعمقة لحالة الشركة والتي ليست منطوية على غشه⁴. ومن الضروري أن يتحقق القاضي من ثبوت علم مندوب الحسابات بوجود الوقائع الإجرامية، بحيث يكون علمه دقيقا وجديا⁵. أما الوقائع في حد ذاتها، فلا يشترط إدراكها بحيثياتها وبالذقة التي يبحث عنها القاضي. وبمجرد علم مندوب الحسابات بوجود وقائع إجرامية يتعين عليه اطلاع وكيل الجمهورية، وإذا تكتّم عنها عمدا فيكون مقترفا لتصرف الموجب للعقاب.

المطلب الثاني: أركان جنحة عدم كشف مندوب الحسابات عن الوقائع الإجرامية لوكيل الجمهورية

يبين المشرع الجزائري، على غرار نظيره الفرنسي، صراحة على أنه يعاقب مندوب الحسابات الذي لم يكشف الى وكيل الجمهورية عن الوقائع التي علم بها، وفي نفس النص الشرعي يعاقبه على تعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يقم بالكشف عنها⁶. ومن طبيعة الجنحة ضرورة توافر العلم بالوقائع الإجرامية، والذي يقتزن معه

¹ W. JEANDIDIER, op. cit., n° 278, p. 389: « le commissaire aux comptes, reste un organe privé que la loi n'a pas investi d'une fonction de ministère public au petit pied », et A. VIANDIER, op. cit., n° 21 : « celui-ci n'est investi d'aucun office public, il a seulement pour tâche de participer à la protection d'intérêts privés strictement définis ».

² J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 742, p. 191 : « le législateur n'a pas instauré un délit spécifique de non-exécution des diligences professionnelles ayant contribuées à l'occultation des faits délictueux ».

³ M. DELMAS-MARTY et G. GIUDICELLI-DELAGE, op. cit., p.350 .

⁴ C. A. Versailles, 11 mai 1988, Bull. CNCC 1988, n° 72, p. 480 et C.A. Rouen, 20 avril 1977, Bull. CNCC 1976, n° 26, p. 232. En ce sens, A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 13718, p. 282.

⁵ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 743, p. 191. En ce sens, v. Crim., 8 février 1968, cité par Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1954, p. 792.

⁶ المادة 830 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

عنصر التعمد في عدم اطلاع وكيل الجمهورية بتلك الوقائع. لذا، فهذه الجنحة إرادية تستدعي لاكتمال أركانها القصد الجنائي.

أولاً: تكتم مندوب الحسابات على الوقائع الإجرامية

يجب الإشارة بداءة إلى أن المشرع يستعمل مصطلحات مختلفة لتحديد الالتزام الواجب على مندوب الحسابات عند علمه بوجود وقائع إجرامية، فيفرض عليه الاطلاع¹، والكشف عنها². إلى جانب مصطلحات متعددة بالنسبة لنفس الالتزام في حالات أخرى، ومن بينها الإبلاغ³، أو الإخبار بهذه الوقائع، على أنه يفشيها، وهو الوضع بالنسبة للغة الفرنسية⁴.

وعلى سبيل المقارنة بالأحكام الجنائية العامة فيفرض على كل شخص علم باقتراف جنائية أو الشروع فيها ولم يعلم بها السلطات فوراً يتعرض إلى عقوبات جزائية⁵. كما يفرض على كل سلطة نظامية وكل ضابط أو موظف عمومي يصل إلى علمه أثناء مباشرته مهام وظيفته خبر جنائية أو جنحة إبلاغ النيابة العامة بغير توان تحت طائلة عقوبات جزائية⁶. لذا، يجب تحديد المقصود بالتكتم عن الوقائع الإجرامية، وكيف يتم تفاديه باطلاع وكيل الجمهورية عليها.

1- إهمال مندوب الحسابات اطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية

تقترب جنحة عدم اطلاع مندوب الحسابات وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها في الشركة المراقبة، أثناء قيامه بمهامه، أي أن اقتراف الجنحة يتم بنشاط سلبي. لذا، فلا يمكنه أن يقتربها بنشاط إيجابي، لأنه من شأنه أن يؤدي إلى اعتبار مندوب الحسابات مقترفا لهذه الجنحة إذا تبين أنه مشارك في اقتراف جريمة فاعلها الأصلي مدير الشركة⁷. لذا، يشترط جانب من الفقه الجزائي على أنه يجب إثبات أن مقترف الإهمال هو محافظ الحسابات للشركة المراقبة⁸.

وعلى مندوب الحسابات اعتماد تصرف لا يدع للشك في أنه يقوم باطلاع وكيل الجمهورية، وكل فعل لتفادي القيام بالتزامه لا يستفيد منه لاضحاح تصرفه، كأن يرفض المصادقة على الحسابات السنوية، أو إعلام الهيئة الإدارية بالمخالفات التي لاحظها. كما يعتبر إهمالاً، إذا اقتصر على الاطلاع الجمعية العامة للشركاء دون وكيل الجمهورية، لأن النص التجريمي واضح، إذ يجب أن يتم الكشف لهذا الأخير، ويجب أن يتم إثبات أن مندوب الحسابات علم بوقائع بصفة جدية وأكيدة وامتنع عن اطلاع وكيل الجمهورية⁹.

¹ المادة 715 مكرر 12 الفقرة 2 ق.ت.ج.

² المادة 830 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

³ المادتين 32 و 91 ق.ع.ج.

⁴ Pour qualifier la révélation faite au Parquet par le commissaire aux comptes, plusieurs verbes sont utilisés, tels que divulguer, dénoncer.

⁵ المادة 181 ق.ع.ج.

⁶ المادة 32 ق.ع.ج.

⁷ E. DU PONTAVICE, *Commissaire aux comptes, expert-comptable et complicité des délits commis par les dirigeants sociaux*, Rev. soc. 1988, p. 491.

⁸ A. ZAHY, op. cit., p. 283.

⁹ A. TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 519, p. 482.

ويتحقق إهمال مندوب الحسابات في نشاط سلبي متمثل في السكوت عن الإفشاء¹، لأنه من واجبه الإدلاء بها. ومحاولة من مندوب الحسابات إلى اصطناع دليل بعدم العلم، كتقديم استقالته، فيحين أن الأفعال الواجب الكشف عنها كانت موجودة قبل ذلك، فلا يمكنه التخلص من العقاب². والملاحظ أن القضاء الفرنسي لم يعتبر إهمالاً³، إذا استجاب مدير الشركة وصحح الأخطاء التي أطلعه عنها مندوب الحسابات⁴، وفي نفس السياق، فقد حكم القاضي الفرنسي ببراءة مندوب الحسابات الذي لم يطلع عن وجود حساب جاري، في الشركة المراقبة، والذي يمثل وقائع إجرامية وتمت تسويتها، ولم تظهر آثارها عند نهاية السنة المالية. ومن ثم، فلا داعي للقيام بهذا الكشف، لفوات خصائص المشتربة في الوقائع الواجبة الكشف⁵. ويؤكد الفقه على أنه من واجب مندوب الحسابات القيام بذلك، بغض النظر عن حالة الدعوى العمومية⁶، لأن هذا الموقف القضائي لا يخلو من الخطورة، إذا لم يرافقه حسن نية من قبل مدير الشركة المراقبة وإلا سيفلت من العقاب كل منهما إذا حصل تواطؤاً، وتعددت حالات تصحيح الأخطاء بالرغم من خطورتها.

ويفرض على أن يتم اطلاع وكيل الجمهورية، ولا يمكن أن يتسع الأمر إلى أي سلطة أو هيئة أخرى⁷، كقاضي التحقيق أو الضبطية القضائية، ولا يمكن أن تحل الشركة محل مندوب الحسابات، لأن الالتزام واقع عليه. والملاحظ أن هذا الالتزام يسمح لمندوب الحسابات تجاهل السر المهني، ويرفع عنه الالتزام بالمحافظة عليه اتجاه وكيل الجمهورية، لوجود مصلحة أسمى بالحماية، تتطلب ذلك. ويدخل وكيل الجمهورية، في هذه الحالة من بين المؤتمنين على السر⁸. ومن ثم، فلا يتحمل مندوب الحسابات عن تصرفه أي مسؤولية كانت، لأنه ينفذ أمر القانون.

وينص المشرع الفرنسي صراحة على أن مندوب الحسابات لا يتحمل أية مسؤولية جراء اطلاع وكيل الجمهورية على الوقائع الإجرامية التي علم بها⁹، أي يستفيد من حصانة ضد المتابعة على أساس جريمة البلاغ الكاذب، أو مدى إمكانية المعنى بالوقائع المطالبة بالتعويض عن حصول أي ضرر جراء ذلك. غير أن الرأي السديد والعاقل، بأنه من الضروري أن يتمتع مندوب الحسابات بهذه الحماية ضد الخطأ المحتمل في تقديره للوقائع للتمكن من تأدية هذه المهمة بكل طمأنينة، ولكن هذه الحماية تتوقف عندما يكون التبليغ بوقائع يتضمن انتهاكاً فاحشاً

¹ F. STASIAK, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 203.

² C.A. Paris, 30 juin 1983, Bull. CNCC 1983, n° 52, p. 470, note de E. Du Pontavice : « la démission du commissaire aux comptes qui a déjà connaissance des faits délictueux, ne fait pas disparaître l'obligation de les révéler au procureur de la République ».

³ C.A. Besançon, 18 décembre 1987, préc.

⁴ المادة 715 مكرر 10 ق.ت.ج.

⁵ C.A. Versailles, 14 novembre 2002, Bull. CNCC 2003, n° 129, p. 146.

⁶ F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 5, p. 78.

⁷ Cl. JASSON, op. cit., p. 163.

⁸ B. LEY, op. cit., n° 122-01, p. 85.

⁹ Art. L. 823-12 C. com. fr.

لمبدأ حسن النية، بل يظهر سوء نيته¹، ولا ترقى كل الوقائع المخالفة للقانون لأن ينصب التبليغ عنها بل يتحدد بالوقائع الإجرامية دون المبالغة في ذلك².

أما المشرع الجزائري، خلافا لنظيره الفرنسي، فلا ينص على إفادة مندوب الحسابات بالمناعة من المتابعة في حالة ما إذا تبين بأن هذه الوقائع التي كشفها لوكيل الجمهورية لم كيف على أنها كذلك ولم تلق عقابا جزائيا. وإنما ينص على إمكانية متابعة مندوب الحسابات مدنيا لقيام مسؤوليتهم في حالة عدم الكشف عن المخالفات المقترفة من قبل مديري شركة المساهمة في تقريرهم الموجه إلى الجمعية العامة، أو إلى وكيل الجمهورية³. غير أنه بالاطلاع على التوصية المهنية الرابعة والمتعلقة بالإجراءات الدنيا حول التصريحات بالأعمال الإجرامية، فإنه لا تقوم مسؤولية مندوب الحسابات الحريص والمجتهد من جراء الكشف عن تلك التصرفات⁴، والتي يجب الاحتفاظ بها في القواعد المهنية تماشيا مع الأحكام الراهنة.

وهو ما يتفق والمنطق، إذ أن مندوب الحسابات الحريص والذي يمارس مهامه بطريقة مهنية لا يمكن تكليفه بأن يكشف عن الجرائم المعاقب عليها حتما جزائيا، وإنما فقط بالوقائع الإجرامية ويبقى للقضاء المختص الفصل فيها⁵، إلا إذا تبين الانتهاك البين والفادح لحقوق الأشخاص المعنيين بهذه الوقائع، مع سوء نية مندوب الحسابات⁶.

2- ضرورة مبادرة مندوب الحسابات بالكشف عن الوقائع الإجرامية

يرى جانب من الفقه أن التزام مندوب الحسابات بالكشف عن الجرائم، ليس من المهام الخاصة له، إنما هو أحد مظاهر ونتائج مهمة المراقبة المالية والمراجعة الحسابية⁷. وخلافا لذلك، فإن جانبا آخر من الفقه الفرنسي يرى بأن مندوب الحسابات يصبح واشيا رغما عنه⁸.

ولا شك أنه حاليا استقر الوضع على أن مهمة مندوب الحسابات تهدف إلى تحقيق مصلحة الشركة والمساهمين، إلى جانب المصالح المرتبطة بها. وباعتباره حامي الشرعية في الشركة المراقبة، فيساهم في متابعة كل انتهاك للأحكام القانونية لاسيما الخطيرة منها والتي

¹ F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, op.cit., n° 9-2, pp. 82et 83: « ... le droit français prévoit expressément que le commissaire aux comptes n'engage pas sa responsabilité par la révélation ... il est protégé contre le risque d'erreur d'appréciation ... cette marge de manœuvre s'arrête là ou la dénonciation calomnieuse ... présente un caractère dolosif ou frauduleux ».

² J.-F. BARBIERI, *Morale des affaires et commissariat aux comptes*, op. cit., n° 27, p. 112 : « il a été jugé que serait condamnable le "harcèlement juridico-comptable" dont se rendrait coupable un commissaire aux comptes trop pointilleux ... qui déclencherait à tort une procédure d'alerte et qui saisirait sans motif suffisant le Parquet ».

³ المادة 715 مكرر 14 الفقرة الثانية ق.ت.ج.

⁴ المقرر 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، ص. 91، السالف الذكر.

⁵ A. TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 520, p. 484.

⁶ Tb. corr. Boulogne-sur-Mer, 19 avril 1989, Bull CNCC 1989, n° 76, p. 475 : « en matière de dénonciation calomnieuse, s'agissant d'un commissaire aux comptes, la notion de mauvaise foi, doit s'entendre de manière très restrictive, se limitant au cas de dol ou de fraude, tel n'est pas le cas en l'espèce ».

⁷ B. LEY, op. cit., n° 122-01, p. 85.

⁸ P. CONSTANTIN, op. cit., p. 847.

تعتبر جرائم. لذا، اعتبره جانب من الفقه أنه من بين مساعدي القضاء الظرفي والمجاني والمتطوع¹، إذ أسست علاقة تعاون بينهما من أجل الوقاية من اقتراف الجرائم والتمكن من متابعتها بالكشف عنها². غير أن جانب من الاجتهاد الفرنسي ينكر هذه المهمة على مندوب الحسابات، فلا يمكن اعتباره مساعدا للقضاء، ولا تابع للنيابة العامة وملحق بالشركة المراقبة³.

وباستقراء مختلف الأحكام القانونية المتعلقة باطلاع وكيل الجمهورية، فلاحظ جانب من الفقه الجزائري، على غرار نظيره الفقه الفرنسي، أنها لا تحدد لا الإطار الزمني ولا الإجراءي الذي يتقيد به مندوب الحسابات في ذلك. على خلاف ذلك، بالنسبة للضباط وموظفي الدولة، فهم ملزمون بالإبلاغ دون توان، مع ضرورة موافاة النيابة العامة بكافة المعلومات والمستندات والمحاضر المتعلقة بالجنايات والجنح المقترفة والتي علم بها⁴.

أما بالنسبة لواجب الإبلاغ عن اقتراف الجنايات أو الشروع في اقترافها، فسبقت الإشارة إلى أن الالتزام واقع على كل شخص علم بها، ويجب عليه اتخاذ الإجراء فوراً⁵، وهو أمر منطقي، للتمكن من مواجهة الجريمة التامة، زيادة إلى ذلك فبالنسبة للشروع فيها⁶، للسماح بالتصدي لاكتمالها، حماية للمصلحة المتضررة، سواء المجني عليه أو المجتمع.

أما بالرجوع إلى مندوب الحسابات، فالتوصية المهنية الرابعة، وفي عنوانها الثالث المتعلق بالآجال وشكل التقرير⁷، فهي تبين أنه "من الواجب أولاً أن يقوم المهني أولاً بالبحوث التي يراها ضرورية للفهم والتحكم في العمل الملاحظ". وبالرغم من سوء الصياغة لهذه العبارة، يكفي الاعتماد على ترجمتها، بالنص الفرنسي، والتي يستخلص منها أن مندوب الحسابات عندما يقوم بمهام المراقبة والتحقيق ويصطدم بهذه الوقائع، يجب عليه التحقق منها بالقيام بشتى عمليات السبر التي يراها مناسبة، وتحديدتها بالشكل الذي يسمح له بتحرير تقريره الذي يعتمده لاطلاع وكيل الجمهورية، ويبين فيه مدى اقتناعه التقني والمهني بأن هذه الوقائع هي إجرامية.

¹ F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 9-2, p. 82.

² N. STOLOWY, op. cit., p. 522 : « l'existence du délit de non révélation des faits délictueux au procureur de la République est de nature à établir une véritable collaboration du commissaire aux comptes avec le Parquet dans le domaine de la prévention et de révélation des infractions commises par les dirigeants ».

³ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1016, p. 808 : « elle (l'obligation de révélation des faits délictueux) transforme le commissaire aux comptes en délateur, ce qui n'est pas lui donner un rôle particulièrement sympathique et n'est pas de nature à lui attirer la confiance des dirigeants sociaux. Les commissaires ne devraient pas être les auxiliaires du Parquet », et contra, Y. GUYON, *L'indépendance des commissaires aux comptes*, op. cit., n° 18 : « le commissaire qui demande audience au procureur n'est pas un subordonné qui rend compte de l'exécution de sa mission. C'est un auxiliaire de la justice, au sens large, qui collabore à la protection de l'épargne » .

⁴ المادة 32 ق.ع.ج.

⁵ المادة 181 ق.ع.ج.: " ... لم يخبر السلطات فوراً"، والمادة 47 من القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته السابق الذكر: " ... ولم يخبر السلطات العمومية المختصة في الوقت الملائم".

⁶ يكون الشروع في الجناية معاقب عليه كالجناية التامة بالمادة 30 ق.ع.ج.

⁷ يتم تحديد الآجال والأشكال والمعايير لإعداد تقارير مندوب الحسابات، في الاتفاق بين المهني والشركة بناء على دفتر الشروط والعرض الذي يقدمه، بأحكام المادة 4 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-32.

ويستدعي قيام مندوب الحسابات بالتحقق من موقفه في مدة زمنية تتناسب من جهة بمدى معرفته للشركة المراقبة ودرايته بحساباتها، ومدى تعقد التصرفات الواجبة الكشف عنها، فقد يستدعي ذلك بضعة أسابيع حسب ذات التوصية المهنية، لأنه من غير العدل أن نفرض عليه أن يتم الإدلاء بتلك الوقائع فوراً.

غير أن القضاء الفرنسي في أحد أحكامه أقر بأن مندوب الحسابات ملزم باطلاع وكيل الجمهورية فور اكتشاف هذه الوقائع في إطار مهامه الرقابية حتى وإن لم تكن محددة بدقة¹، وفي نفس السياق يرى جانب من الفقه أنه من واجب مندوب الحسابات اطلاع وكيل الجمهورية بمجرد أن يضيف على الوقائع الوصف الجنائي².

وخلافاً لما سبق، فلا يمكن أن نفرض على مندوب الحسابات أن يقوم بالكشف المباشر والفوري، بل لا بد أن يتم ذلك في وقت معقول، ولكن يسبق كل إجراء من قبل شخص آخر أو الشركة المراقبة للكشف عن الأفعال الإجرامية³. إلا أنه لا يجب أن يستغرق ذلك وقتاً طويلاً، لأن التأخر في اطلاع وكيل الجمهورية يمكن أن يؤول على أنه امتناع من جانبه⁴. لذا، لا بد أن يتم في الوقت المناسب والفعال لينتج أثره بالنسبة لمندوب الحسابات ويرفع عنه الالتزام، مع الحرص اللازم ودون تسرع، وفي كل الأحوال في وقت معقول.

وتبين التوصية المهنية الرابعة، على أن اطلاع وكيل الجمهورية يجب أن يتم مبدئياً قبل إيداع التقرير العام الموجه لجمعية المساهمين، أي يكون وكيل الجمهورية أول العارفين بالوقائع تلك. ويبدو أنه ما يجب فعله، لأن مندوب الحسابات إذا لاحظ هذه الأخطاء والمخالفات، يقوم بالاستفسار وطلب مواجهة الوضعية من قبل مديري الشركة، ويواصل في إجراءاته التي يرفعها إلى وكيل الجمهورية، ثم يعلم بها المساهمين، لأنه يحق للمساهم معرفة الإجراءات المتخذة، والتي يمكن أن تؤثر في مجريات الجمعية المنعقدة⁵.

يستخلص مما سبق أن الإجراءات المتخذة يجب أن تؤدي إلى اطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية، أي الكشف عنها وتحديد طبيعتها ومدى خطورتها وافتعالها، والتقرب من وكيل الجمهورية لاطلاعه. غير أن المشرع مثلما فعله بالنسبة للأجال، فلم يحدد الإجراءات الواجبة الإلتباع في ذلك. إلا أنه في تحديد الأجال والإجراءات بالتوصية المهنية الرابعة⁶، فيجب أن يتم التصريح كتابياً، ولا شك أن ما يصدر كتابياً عن مندوب الحسابات، يجب أن يتضمن

¹ Crim., 15 septembre 1999, p. 64.

² M. COZIAN, A. VIANDIER et F. DEBOISSY, *Droit des sociétés*, op. cit., n° 780, p. 341.

³ F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 7, p.80 spéc. note n° 2 ; B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 111, p. 25 ; F. SALOMON, op. cit., n° 45, p. 13 et J. -M. ROBERT, op. cit., n° 174, p. 14.

⁴ Crim., 17 novembre 2004, RTD com. 2005, chr., p. 430, note B. Bouloc : « ... le commissaire aux comptes se voyait reproché une révélation tardive au procureur de la République, le tribunal a condamné les divers prévenus ».

⁵ يمكن أن يؤدي إلى عزل المدير، أو اتخاذ إجراءات يراها المساهمون ضرورية، كعدم منحه براءة الذمة.

⁶ En droit français, la circulaire du 13 février 1978 précise que : « d'une façon générale, les révélations doivent être faites par une lettre ou une note détaillée, que les commissaires aux comptes, s'ils le jugent utile, pourront remettre au procureur de la République au cours d'un entretien qu'ils auront sollicité. En toute hypothèse, le Parquet accusera réception de ce document en informant de la suite réservée à sa connaissance ».

بالضرورة هويته المهنية وتكون مؤرخة وموقعة. أما بالنسبة لمضمونها فلا بد أن تعرف بالشركة المراقبة، ويتعلق الأمر بالبيانات الأساسية التي تعرف بهذه الشركة¹، لاسيما اسم الشركة مسبقا بشكلها " شركة مساهمة"، ومقرها أو مركزها، وبيان رأسمالها، إلى جانب تحديد ممثلها الشرعي، والمتمثل في رئيسها. كما يضيف جانب من الفقه الجزائري، واجب احترام الاختصاص الإقليمي، بحيث يتم إيداعها أمام وكيل الجمهورية المختص، أي المحكمة الواقع في دائرة اختصاصها مقر الشركة².

وإذ خضعت الشركة لرقابة أكثر من مندوب الحسابات في إطار الرقابة الشرعية على حساباتها وحالتها، فإن الالتزام يقع على كل واحد منهم، وبمجرد علم أحدهم بالوقائع الإجرامية، فيبادر بكشفها، ما لم يتم اطلاع مشترك لوكيل الجمهورية. أما كشف أحدهم عن تلك الوقائع إلى علم بها، فيمكنه في إطار تنسيق العمل بينهم أن يتم التشاور حولها، ولا شك أنها لا تخرج عن حالتين، إما أن يتم الاتفاق حول طبيعتها واطلاع وكيل الجمهورية بتصريح مشترك. أما إذا لم يحصل الاتفاق، ففيه حالتين. أولها أن أحدهما علم بوجود الوقائع الإجرامية، فيقع عليه الالتزام دون الثاني إذا لم يقتنع أو لم يعلم بوجودها، بالنظر إلى حرصه في تنفيذ مهمته. أما إذ في حالة عدم الاقتناع يجب عليه تبرير موقفه بعرض الأسباب التي تحفظ في ملف عمله³. وبالرغم من ذلك، يبدو أن مبدأ الاحتياط يفرض نفسه، فتعدد مندوبي الحسابات من شأنه تعزيز الرقابة، بأن يؤدي إلى الكشف السريع واليقين للوقائع الإجرامية، لذا، فإن المبادئ الأخلاقية والاحترام المتبادل للمهنيين فيما بينهم، يساهم في دفعهم لإيجاد للاتفاق لاعتمادهم على نفس القواعد القانونية والمهنية.

ويتم اطلاع مندوب الحسابات وكيل الجمهورية برسالة تتضمن وصفا مفصلا لمجمل الأحداث التي تتعلق بالأفعال الإجرامية مثلما اكتشفها، كما يبين ضمنها الأشخاص المعنيين إن تمكن من ذلك، دون أن يفرض عليه ذلك⁴، ولا يجب أن يمثل ذلك سببا في تأخره.

وفي الحالات المعقدة، يمكن لمندوب الحسابات التقرب شخصيا من وكيل الجمهورية ويعبر شفاهة على ملاحظاته، ثم يتبعها بالرسالة التي يطلعها بها على الوقائع الإجرامية⁵، وبذلك يكون قد وفى بالتزامه في اطلاع وكيل الجمهورية، ويبين ذلك في ملفاته الدائمة ووثائقه الرقابية الخاصة بالشركة المراقبة⁶.

ثانيا: تعدد مندوب الحسابات التكتّم عن الوقائع الإجرامية

يجب التمييز أولا بين عنصر العلم بالوقائع الإجرامية، والعنصر المعنوي لجنحة عدم اطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية، إذ يتعلق الأمر بمدى اكتشاف مندوب الحسابات

¹ يجب أن تتضمن جميع وثائق شركة المساهمة البيانات الإجبارية التي تعرف بها، بالخصوص اسمها وشكلها ومقرها ومبلغ رأس مالها، تحت طائلة عقوبات تطبق على كل من رئيسها، والقائمين بإدارتها، ومديرها العامين بالمادة 833 ق.ت.ج.، وهو ما يطبق على مسيري شركة المسؤولية المحدودة بالمادة 804 من ذات القانون.

² F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 8, p.81 : « la révélation doit être faite par écrit auprès du Parquet du siège social de la société contrôlée ... ».

³ التوصية المهنية 4، المقرر 94 / SPM / 103، السالف الذكر، البند 22، ص. 93.

⁴ تبين التوصية المهنية الرابعة في البند 20 الفقرة د، على أن : " محافظ الحسابات يحدد الفاعل وشركائه المحتملين أيضا، دون أن يلزم بذلك، فإذا لم يكتشف الأشخاص المعنية لا يجب عليه تأخير اطلاع وكيل الجمهورية"، ويتولى القضاء التفتيش عن المتهمين بارتكاب الجريمة.

⁵ التوصية المهنية 4، السابق الإشارة إليها، البند 21.

⁶ J.-F. BARBIERI, op. cit., n°25.

لتنك الأفعال في إطار مهامه والعلم بوجودها. ومن ثم، يتوفر العنصر الأول لهذه الجنحة، عند تكتمه على هذه الوقائع بالرغم من علمه بها، فعندها لا يمكن إيقاع العقوبة عليه إلا إذا تعدد التكتم. فالعنصر الأول يساهم في تكوين الركن المادي، ويميز الركن المعنوي. لذا، فاكتمال أركان الجنحة لا يتم إلا بتوافر القصد الجنائي لديه، والمتمثل في علم مندوب الحسابات أنه يتصرفه في التكتم يخالف التزاما قانونيا يخلف المشرع عليه عقابا جزائيا¹، وبالرغم من ذلك تتجه إرادته إلى انتهاك أصول مهنته بإخفاء وقائع إجرامية عوض اطلاع وكيل الجمهورية به².

وباستقراء المادة 830 من القانون التجاري، وبالخصوص فقرتها الأولى التي تنص على جنحة الإعلام الكاذب فتبين ضرورة عنصر العمد فيها صراحة³، إلا أنه لا يكرر المصطلح في الجملة الثانية الخاصة بعدم اطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية، فباستعمال لفظ "أو" بين الجملتين، فهي معطوفة مع الفارق، أي يفرض عنصر القصد فيها في التصرفين المختلفين.

وتعد هذه الجريمة إرادية، وهو ما أقره أغلب الفقه⁴ والقضاء⁵ الفرنسيين، فلا ترتكب إلا بالإهمال المقتل لمندوب الحسابات في الوفاء بالتزامه، عند علمه بالوقائع الواجبة الكشف⁶، وذلك باستخدام مختلف العمليات التقنية التي هي في متناوله. وبالرغم من ذلك، فقد تبقى العديد من الجرائم مخفية، نظرا لأن مقترفيها يستعملون أساليب لإخفائها ومحو آثارها، حتى تبقى من دون متابعة فيبقى مندوب الحسابات أمامها عاجزا⁷. إلا أنه بالنظر إلى الخبرة المتطلبية فيه

¹ F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 9-1, p.81.

² Contra, Ch. GOYET, n° 13 : « il ne s'agit pas de caractériser la mauvaise foi du commissaire aux comptes, mais de prouver positivement la connaissance qu'il a eu de l'infraction non révélée » et H. LAUNAIS, Y. DE LA VILLEGRIN et L. ACCARIAS, op. cit., n° 383, p. 316 : « le second élément constitutif du délit réside dans la connaissance par le commissaire aux comptes de l'existence des faits délictueux. C'est cet élément qui confère à l'infraction son caractère intentionnel ».

³ Art. L. 820-7 C. com. fr. (art. 457 de l'ancien C. com. fr.). Et F. BARBIERI, op. cit., n° 133, p. 89.

⁴ B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 138, p. 27 : « il est unanimement admis que le délit de non-révélation est un délit intentionnel », en ce sens, W. JEANDIDIER, op. cit., n° 278, p. 347 ; J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1062, p. 845 ; J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., p. 345 ; J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n°s 752 et 753, p. 191 : « d'une manière unanime, la doctrine contemporaine incline vers une présomption de connaissance ... la jurisprudence a fait sienne cette position » ; F. SALOMON, op. cit., n° 51, p. 13 : « il faut que le commissaire aux comptes se soit volontairement abstenu de révéler des faits délictueux qu'il connaissait, qu'il ait eu la volonté de dissimuler les agissements en cause » et A. TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 517, p. 480.

⁵ Crim., 8 avril 1991, préc, p. 363, note E. Du Pontavice : « bien que le terme sciemment utilisé par l'article 475 ne vise pas directement la non-révélation des faits délictueux, il est indispensable que ce délit suppose une intention coupable que la jurisprudence qualifie de mauvaise foi, la loi ne sanctionne pas une simple négligence, mais un véritable refus de dénoncer apposé par un commissaire aux comptes qui a connaissance du caractère délictueux de certains faits ». V. aussi, Tb. Corr. Caen, 14 avril 2000, préc.

⁶ M. PATIN, P. CAUJOLLE, M. AYDALOT et J.-M. ROBERT, *Droit pénal général et législation pénale appliquée aux affaires*, op. cit., p. 325.

⁷ ع. فنينخ، جنحة إساءة استعمال أموال شركة المساهمة، المذكرة السالف ذكرها، ص. 221 وما يليها، وخصوصا دور مندوب الحسابات في الكشف عن الجريمة موضوع البحث، ص. 237.

والحرص الذي يبذله لممارسة مهامه فعلى الأقل سيكتشف الجرائم التي تؤثر على مسيرة الشركة وحساباتها.

إلا أن جانبا من الفقه الفرنسي¹، أنكر ضرورة القصد الجنائي لقيامها، إذ أن مندوب الحسابات يكون محل المتابعة إذا لم يطلع وكيل الجمهورية، ولو لم يكن متعمدا في ذلك. غير أنه رأي عارضه جانب آخر من الفقه الفرنسي السابق والقضاء، خاصة وأن المشرع الفرنسي فقد ألغى من النصوص التجريبية المصطلح الدال على القصد الجنائي، وأصبحت الجرائم عمدية، ما لم يشترط خلاف ذلك².

وهكذا، فبتعمد مندوب الحسابات في التكتم وعدم إفشاء الوقائع الإجرامية التي علم بها إلى وكيل الجمهورية يكون مقترفا للجنحة، فليس كافيا الركن المادي، بل يستوجب توافر القصد الجنائي، والمتمثل في علمه بأنه يخالف التزاما قانونيا ومهنيا، يرتب القانون على مخالفته عقابا جزائيا، واتجاه إرادته إلى إبقائه تحت طي الكتمان في مواجهة القضاء، والمقصود هنا وكيل الجمهورية³.

ويميز جانب من الفقه الفرنسي، حصول عدم الاطلاع الناتج عن الإهمال البسيط، أي الذي لا ترافقه نية إجرامية، عن ذلك الإهمال الذي يرافقه سوء نية مندوب الحسابات، فلا شك أنه لا يكون محل متابعة إلا إذا كان إهماله عن غش⁴. كما أن افتعال التأخر في إفشاء بالوقائع الإجرامية، قد يفسر سوء نية مندوب الحسابات في التكتم، لأن الالتزام واقع عليه فور إدراكه بالطابع الإجرامي للوقائع الواجبة الإفشاء إلى وكيل الجمهورية، ويقدر قضاء الموضوع مدى توافر القصد الجنائي، وليس لقضاء النقض سلطة في ذلك، طالما استخلص من دون أي تناقض مع الوقائع⁵.

¹ D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, op. cit., n° 711, p. 94 et P.-D. DELESTRAINT, op. cit., n° 428, p. 296 : « aucun élément intentionnel n'est exigé, le délit est établi du seul fait que le commissaire aux comptes avait connaissance du fait délictueux qu'il s'est abstenu de révéler ».

² V. art. 121-3 C. pén. fr., depuis le nouveau Code pénal français, le principe selon lequel les crimes et délits sont des infractions intentionnelles, a acquis une portée générale, et la disparition du terme « sciemment » des textes est sans incidence juridique sur la définition de l'infraction. En ce sens, v. A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op.cit., n° 13718, p. 282.

³ A. SAYAG, op. cit., p. 529, p. 463 : « si l'élément moral de l'infraction n'est pas relevé, il est donc clair que l'infraction n'est pas caractérisée ».

⁴ Crim., 25 février 2004, Rev. soc. 2004, IV, p. 923 et Crim., 8 avril 1991, préc.

⁵ Crim., 14 janvier 1980, préc. ; Crim., 8 avril 1991, préc. et Crim., 9 février 2005, Rev. soc. 2005, p. 673 : « dès lors que la cour d'appel a répondu aux chefs péremptoires des conclusions dont elle était saisie et a caractérisé les éléments matériels et intentionnels des délits de complicité d'abus de biens sociaux et de non-révélation de faits délictueux par un commissaire aux comptes, les moyens remettant en question l'appréciation souveraine du juge de fond ne sauraient être admis ». Et dans ce sens, H. LAUNAIS, Y. DE LA VILLEGRIN et L. ACCARIAS, op. cit., n° 384, p. 316 et F. SALOMON, op. cit., n° 51, p. 13 : « l'appréciation de la mauvaise foi échappe au contrôle de la Cour de cassation, dès lors que les juges du fond l'ont déduit sans contradiction avec les faits constatés ».

المبحث الثاني: جنحة إهمال التأشير بمساهمات الشركة المراقبة

يتأكد دور مندوب الحسابات في الإعلام بتجريم عدم التأشير بمساهمات الشركة المراقبة، إلى جانب مهامه في مراقبة المعلومات المقدمة للمساهمين¹، إذ يفرض المشرع الجزائري على مثال نظيره الفرنسي²، عند أخذ الشركة المراقبة لمساهمات، أن يبين ذلك في تقريره الذي يعده ويوجهه إلى جمعية الشركات، إذ يعتبر من بين المعايير التي يلزم الاعتماد عليها في أعداد تقاريره³. لذا، يشترط أن تكون الشركات مقرها في الجزائر⁴، ويجب أن يعتمد محافظ الحسابات في إهمالها، طبقا للمادة 837 من القانون التجاري.

و يعاقب⁵ على اقتراح إهمال التأشير بمساهمات الشركة، إلى جانب مندوب الحسابات كل من رئيس شركة المساهمة والقائمين بالإدارة ومديريها العاملين. وتعتمد هذه الجنحة في قيامها على توافر ركنيها، الركن المادي المتمثل في إهمال التأشير بمساهمات الشركة المراقبة، على أن يكون هذا الإهمال عمدا، أي ضرورة توافر القصد الجنائي، وهو الركن المعنوي.

المطلب الأول: الركن المادي لجنحة إهمال مندوب الحسابات التأشير بمساهمات الشركة المراقبة

ترتكب هذه الجنحة بفعل إهمال مندوب الحسابات التأشير بمساهمات الشركة المراقبة في شركة أخرى مقرها على التراب الوطني، ويشترط أن تكون الشركة المراقبة قد أخذت مساهمات في شركة أخرى ويكون مقرها في الجزائر، كما يفرض لقيام الركن المادي أن يغيب التأشير عن ذلك ضمن القرار السنوي العام المتعلق بنشاط الشركة والذي يتم تقديمه إلى الجمعية العامة للشركاء.

أولاً: أن يكون للشركة المراقبة مساهمات في شركة مقرها بالجزائر

حتى يمكن متابعة مندوب الحسابات على إهماله التأشير بمساهمات الشركة المراقبة في شركات أخرى، يتوجب أن يكون لهذه الشركة تلك المساهمات في رأسمال شركات أخرى، بالإضافة إلى ضرورة وجود مقرها في الجزائر.

1 – أن يكون للشركة المراقبة مساهمات

يسهر المشرع على تلقي المساهم معلومات كافية تتعلق بنشاط الشركة حتى تكون له نظرة شاملة وصحيحة، ووفية عن الصحة المالية للشركة وتوجيه عملية الادخار، وكل نقص

¹ B. LEY, op. cit., n° 131-53, p. 113 : « sous peines de sanctions pénales ...les actionnaires disposent donc d'un moyen d'information tout à fait approprié » ; J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1011, p. 804 et B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 83, p. 19.

² المادة 732 مكرر ق.ت.ج.

V. art. L. 233-6 C. com. fr., et à titre de comparaison avec la législation européenne, v. arts. 26 et s. relatives aux normes de contrôle et rapport d'audit, in la huitième Directive européenne, préc.

³ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 202-11.

⁴ Concernant le droit français, v. art. L. 247-1, III C. com. fr., le siège des sociétés concernées doit être sur le territoire de la République française.

v. art. L. 247-1, I C. com. fr. ⁵ المادة 837 ق.ت.ج.

فيما يتعلق بالإعلام الواجب عليه يثير مسؤوليته. وإذا تعلق الأمر بمساهمات الشركة في شركة أخرى تكون المسؤولية جزائية.

وينص المشرع على متابعة مندوب الحسابات إذا لم يقيم بالتأشير في تقريره السنوي على مساهمات الشركة المراقبة في شركة أخرى، في الجزء المخصص للمخالفات المشتركة بين مختلف أنواع الشركات¹، وبالذات في القسم الخاص بالمخالفات المتعلقة بالشركات التابعة والمساهمة². وترد العقوبة زيادة على مندوب الحسابات، على كل من رئيس الشركة والقائمين بإدارتها ومديريها العامين، فهل هذا يعني أن الشركة المعنية هي فقط شركة المساهمة، أين نجد هذه الهيئات؟ كما أن الشركات التي تكون لها مساهمات في شركات أخرى قد تكون مساهمة أو تابعة أو مراقبة، فهل يقتصر الأمر إلا على الشركات المساهمة، أو يتعداه؟

أ – امتداد التزام محافظ الحسابات بالتأشير بمساهمات الشركة المراقبة مهما كان شكلها

بالرجوع إلى الأحكام العامة، نجد أن المشرع الجزائري، على غرار المشرع الفرنسي، يجيز للشخص سواء كان طبيعياً أو معنوياً أن تكون له حصة في شركة تجارية³، ومن ثم يمكن للشركة التجارية أن تكون لها مساهمات في رأس مال شركات أخرى، مهما كان شكلها.

والأحكام القانونية الخاصة بالشركات التي تملك شركات أخرى نسبة من رأس مالها، منصوص عليها في القسم الثاني المتعلق بالشركات التابعة والمساهمة⁴، من الفصل الرابع المتضمن أحكام مشتركة خاصة بالشركات التجارية ذات الشخصية المعنوية⁵، من الكتاب الخامس الخاص بالشركات التجاري⁶، دليل على أنه يمكن تصور من الناحية القانونية لشركة مهما كان شكلها أن تأخذ مساهمات في شركات أخرى. إلا أن المشرع الجزائري، مثلما فعله المشرع الفرنسي، يمد العقوبة على ذات الجنحة إلى مديري شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، على عكس باقي المدراء في الشركات التجارية الأخرى.

إن اعتبار إهمال التأشير قابل للتطبيق على كافة أشكال الشركات التجارية، يحتاج إلى بعض الملاحظات، إذ أن المشرع يعاقب مندوب الحسابات مثله مثل المدراء شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة فقط. أما باقي أشكال الشركات التجارية سواء كان تعيين مندوب الحسابات اختيارياً أو إلزامياً، فيبقى المدراء فيها عن منى من المتابعة، على عكس مندوب الحسابات فيها⁷.

وهو الأمر بالنسبة لمندوب الحسابات في شركة المساهمة ذات مجلس المديرين إذ يواجه المسؤولية الجزائية في حالة اجتماع أركان جنحة إهمال التأشير بمساهمات هذه الشركة، على

¹ الفصل الثالث من الباب الثاني للكتاب الخامس من القانون التجاري، خصوصاً المادة 837 من ذات القانون.

² باستثناء أحكام القانون التجاري فإن الشركات التي يكون لشركة أخرى مساهمات في رأسمالها، إما أن تكون شركة تابعة أو مساهمة أو مراقبة، وأنظر في هذا الشأن المادة 729 وما يليها ق.ت.ج.، غير أن الملاحظ أن المشرع لم يقيم بتعديل عنوان القسم المشار إليه أعلاه، لأنه قبل التعديل لم يكن يعرف سوى الشركات التابعة والمساهمة، خصوصاً بالقسم الثاني قبل تعديله، والمادة 729 وما يليها قبل التعديل من نفس القانون.

³ المادة 416 من ق.م.ج.

V. art. 1832 C. civ. fr., et comparer avec la position du droit algérien.

⁴ المادة 729 مكرر ق.ت.ج.

⁵ المادة 716 ق.ت.ج. وما يليها

⁶ المادة 544 ق.ت.ج. وما يليها

⁷ إلى الجزء المخصص لمتابعة مندوب الحسابات عن هذه الجرائم.

عكس أعضاء هيئاتها، أي مجلس المديرين ومجلس المراقبة، وما يثبت هذا الموقف أن الشركات مهما كان شكلها يمكنها أن يكون لها مساهمات في شركات أخرى¹. فما هو مرجع مرد عدم التناسق في الأحكام القانونية؟

يجب الإشارة إلى أن المادة 837 من القانون التجاري ورد النص عليها منذ صدور هذا القانون²، ولم يلحق بهذا الشرط منها أي تعديل³. لذا، فهي موجهة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، دون باقي الشركات.

أما حالياً، فتجوز متابعة مندوب الحسابات في كافة الشركات التجارية، لأنه لو كان في نية المشرع اقتصر المتابعة في إطار شركة المساهمة، لكان قد عدل موقفه السابق، بإدراجها ضمن الأحكام الخاصة بشركة المساهمة، حتى وإن كان تحديد باقي الأشخاص محل المتابعة يفترض بأن هذه الأحكام خاصة بها.

كما أنه يفرض هذا الالتزام صراحة على مندوب الحسابات في إطار شركة المساهمة⁴، وشركة المسؤولية المحدودة⁵، غير أن المجال المخصص لجنة عدم التأشير أوسع من ذلك، إذ يمتد لباقي الشركات في حالة ما إذا اختارت إسناد رقابة حساباتها إلى مندوب الحسابات.

ويكفي أن تكون للشركة مراقبة من قبل مندوب الحسابات مساهمات في شركة أخرى، ولم يشترط المشرع أن يكون لهذه الأخيرة شكلاً قانونياً محدداً، كما أنه يبين أن التقرير السنوي يوجه للشركاء، وليس فقط المساهمين. ومن ثم، فمجال أعمال أحكام هذه اللجنة بالنسبة لمندوب الحسابات لا يتحدد بشركة المساهمة⁶، بل في كافة أشكال الشركات التجارية. لذا، يستحسن تدقيق هذه الأحكام وجعلها متناسقة مع باقي أحكام القانون التجاري لتدقيق معناها، خاصة وأنها تتعلق بالمسؤولية الجزائية وما يستدعيه الركن الشرعي في دقته.

ب - اخذ الشركة المراقبة لمساهمات في شركة أخرى أو امتلاكها نصف رأسمالها

يجب الإشارة بداءة إلى الصياغة التقنية لنص المادة 837 من القانون التجاري، بحيث أن المشرع أسقط مصطلح مساهمات، وذلك أن العقوبة مقررة في حالة " عدم الإشارة في التقرير السنوي المقدم للشركاء عن عمليات النشاط إلى حيازتهم ضمن شركة لها مركزها بتراب الجمهورية الجزائرية والى امتلاك نصف رأسمال الحسابات..."، إذ يجب إضافة مصطلح "مساهمات" مباشرة بعد عبارة " إلى حيازتهم"، لكي يكون للعبارة هذه معنى. كما أنه يستعمل عبارات في صلب النص القانوني مثل " رأسمال الحسابات"، الذي لم نجد له أي معنى قانوني، سوى أنه يتعلق برأسمال الشركة وهذا بالرجوع إلى النص بترجمته إلى اللغة

¹ المادة 729 ق.ت.ج.، إذ لم يحدد المشرع شكلاً محدداً من الشركات التجارية، بل يمكن لكل شركة تجارية مهما كان شكلها أن تكون لها مساهمات.

² سبقت الإشارة إلى أن القانون التجاري صدر بالأمر رقم 75 - 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 السابق ذكره.

³ لم يرق المشرع بتعديل الشرط الأول من المادة 837 ق.ت.ج.، على غرار الشرط الثاني والثالث، وتم تميمها بالأمر 96- 27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996 السابق ذكره، بالشرط الرابع والخامس، نتيجة تعديله لأحكام الشركات المساهمة والمتابعة والمراقبة.

⁴ المادة 732 مكرر 1 ق.ت.ج.

⁵ البند الأخير من المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 06- 345 السابق ذكره.

⁶ الأشخاص المعنيين بالجنة، إلى جانب محافظ الحسابات، إذ يمكن تعيينه في كافة الشركات التجارية، فيتعلق الأمر بهيئات شركة المساهمة ذات مجلس إدارة، دون باقي أشكال الشركات.

الفرنسية¹. وتسري العقوبة على مندوبي البيانات، فيحين أن الأمر يتعلق بمندوبي الحسابات²، وهو ما لا نجده في ترجمة النص باللغة الفرنسية للمادة. وباستقراء هذه الأحكام، فالمساهمات الواجب التأشير بها تتعلق بمساهمات الشركة المراقبة من قبل محافظ الحسابات.

ويبين المشرع أن الشركات يمكنها أن تساهم في رأسمال شركات أخرى، بنسب متفاوتة. غير أن المشرع الفرنسي بالإضافة إلى المساهمة المباشرة في رأسمال الشركات يبين أنه يجب التأشير كذلك بحيازة الشركة المراقبة بالحق في التصويت في الشركات التي تمارس عليها المراقبة³، ويعاقب زيادة على ذلك مندوب الحسابات إذا لم يبين في قراره المقدم إلى المساهمين تحديد هوية الأشخاص الحائزة على مساهمات معتبرة أو ذات أهمية، في الشركة المراقبة إلى جانب الإشارة إلى التعديلات التي لحقت بالشركة أثناء السنة المالية المنصرمة⁴، والتي أعد بشأنها التقرير المتعلق باسم الشركات المراقبة وحصص الشركة المراقبة في الشركات التي تراقبها⁵، وهو ما يسمح لمندوب الحسابات بالوفاء بالمعايير الخاصة بإعداده لتقاريره⁶.

إن الهدف من أخذ الشركة في شركة أخرى لمساهمات، قد يكون مجرد عملية ادخار في نشاط الشركة الثانية، غير أنه يمكن أن يتعلق الأمر بممارسة الرقابة على هذه الأخيرة، وتوجيه نشاطها بخلق تبعية للأولى سواء على مستوى أخذ القرار أو التأثير عليه⁷.

¹ Art. 837 C. com. alg. : « seront punis... les présidents, les administrateurs, les directeurs généraux de toute société, qui, sciemment 1°) n'auront pas fait mention dans le rapport annuel ... d'une prise de participation ... ou de l'acquisition de la moitié du capital d'une telle société... les mêmes peines seront applicables aux commissaires aux comptes pour défaut de la même mention, dans leur rapport... ».

Et comparer avec l'art. L. 247-1 C. com. fr.: « I. - Est puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 9000 euros le fait, pour les présidents, les administrateurs, les directeurs généraux ou les gérants de toute société :

1° De ne pas faire mention dans le rapport annuel présenté aux associés sur les opérations de l'exercice, d'une prise de participation dans une société ayant son siège sur le territoire de la République française représentant plus du vingtième, du dixième, du cinquième, du tiers, de la moitié ou des deux tiers du capital ou des droits de vote aux assemblées générales de cette société ou de la prise de contrôle d'une telle société ;

III. - Est puni des peines mentionnées au I le fait, pour le commissaire aux comptes, de ne pas faire figurer dans son rapport les mentions visées au 1° du I du présent article ».

² عدم الدقة في الصياغة التقنية القانونية للنصوص، ويرجعها جانب من الفقه الجزائري، وعن حق، إلى عملية الترجمة الناتجة عن النصوص القانونية الفرنسية، وعدم اعتماد منهجية صحيحة ودقيقة في تحرير وتشريع القوانين، ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، محاضرات الماجستير السابق ذكرها، وع. فنينخ، المصطلح القانوني بين المشرع والمترجم، المقال السابق الذكر، ص. 183.

³ V. art. 2476, 1, I C.com .fr.

⁴ Arts. L. 233-7, L. 233-13 et L. 247-2 C. com.fr., en plus des délits spécifiques aux sociétés faisant publiquement appel à l'épargne, ou cotées en bourse, v. H. MATSOPOULOU, *Commissaires aux comptes : gare à la sanction pour manquement à la bonne information !*, op. cit., n° 10, p. 11.

⁵ V. art. L. 247-2, IV C. com. fr.

⁶ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 202-11.

⁷ J. HAMEL, G. LAGARDE et A. JAUFFRET, *Sociétés, groupements d'intérêt économique, entreprises publiques*, op. cit., n° 770, p. 570.

كما أن عالم الأعمال، يفرض على الشركات التجارية ربط علاقات مع بعضها البعض لتقوية مركزها في السوق ولتنمية نشاطها، ويتحقق ذلك من خلال ربطها لعلاقات ذات طابع تعاقدية، تتميز فيه هذه الروابط من خلال الشروط المعتمدة، بحيث تبقى كل شركة محتفظة باستقلالها المالي والقانوني¹. فتسري عليها الأحكام القابلة للتطبيق على العقود والالتزامات. ومن ثم، فلا يشملها النص القانون، لأنها لا تمثل مساهمات في رأسمال أحد الشركات.

وترمي هذه الأحكام إلى حماية الشركات والشركاء، وتمتد الحماية إلى الأجراء، والدائنين، وكل من له مصلحة مرتبطة بحياة الشركة، بما في ذلك الجانب الجبائي² وفي إطار المنافسة في السوق³، فيظهر مجدداً أن دور مندوب الحسابات هو يهدف إلى تحقيق مصلحة عليا عامة. خلافا للمدراء، فقط يعتبرون بقاء هذه المعلومات سرية، حتى بالنسبة للشركاء لإنجاح السياسة المتبعة، بهدف تحقيق مصلحة الشركة ضمن هذه العمليات⁴.

غير أنه يمكن أن تنشأ روابط مالية، تتحقق بامتلاك شركة⁵ جزء من رأسمال شركة أخرى أو كله، فيتحقق بمقتضاه مجموعة الشركات. ولقد اعتمد المشرع على الروابط المالية في ذلك، أي مساهمة شركة في رأس مال شركة أخرى.

ولا تتمتع مجموعة الشركات بالشخصية المعنوية، وإنما لها وجود واقعي يفسره تنظيم قانوني واقتصادي⁶. والمشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي يعتمد على وجود علاقات مالية لإنشاء هذه العلاقات⁷.

يعتمد المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي على ثلاث مفاهيم لترجمة مساهمات الشركة المراقبة في شركة أخرى، إذ يتعلق الأمر بالشركات المساهمة والشركات

¹ A. CHARVERIAT, B. GOUTHIERE, H. BARDET et Ph. TOURNES, *Les holdings*, Francis Lefebvre, 3^{ème} éd., 2002, n° 10, p. 14 : « la création d'une holding peut répondre à diverses considérations de natures différentes ... elle peut être l'outil qui permet de regrouper, sous une même entité juridique, plusieurs entreprises exerçant des activités différentes ou situées dans des zones géographiques distinctes. La constitution d'une holding permet alors d'assurer l'unité d'un groupe d'entreprises tout en maintenant l'autonomie juridique de chacune d'entre elles ... ».

² مثلا التسهيلات الجبائية والتخفيضات المطبقة على الشركات التي لها مساهمات في شركة أخرى، وخصوصا المادة 138 ق.ض.م.م.

³ B. LEY, préc.

⁴ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., p. 354.

⁵ يرى جانب من الفقه الفرنسي بأن مجموعة الشركات يمكن أن تكون مراقبة من قبل شخص طبيعي واحد:

Y. GUYON, op.cit., n° 582, p. 599 ; M. COZIAN, A. VIANDIER et F. DEBOISSY, op. cit., n° 1946, p. 721.

⁶ Ph. MERLE, op.cit., n° 641, p. 701, et P. LE CANNU, *Les organes de groupes*, P.A. 2001, I, n° 89, p. 43 : « on entend souvent que le droit de groupes n'existe pas dans la loi française, il n'existe pas de loi d'ensemble ... pourtant pas absent, il est seulement fragmenté » .

⁷ المادة 729 وما يليها ق. ت. ج. ، تم تعديل وتنتم هذه الأحكام بالمادة 17 من الأمر 96-27 السابق ذكره، وعلى سبيل المقارنة أنظر المادة 729 من ذات القانون قبل تعديلها، إذ كانت تعرف فقط أحكام الشركات التابعة والمساهمة.

A titre de comparaison, v. arts. L. 233-1 et s. C.com. fr. « *Des filiales, des participations et des sociétés contrôlées* » .

التابعة، والمراقبة. بيد أن العقوبة تكون على عدم التأشير على مساهمات الشركة في شركة أخرى، فهل يعني أن باقي الحالات ليست معتبرة في الجنحة.

للإجابة على هذا التساؤل يجب تحديد مفهوم كل واحدة منها، فتكون شركة تابعة لشركة أخرى إذا امتلكت هذه الأولى أكثر من خمسين بالمائة من رأسمال الثانية، بمعنى أنه إذا كانت لشركة نسبة تفوق الخمسين بالمائة من رأسمال شركة أخرى تعد هذه الأخيرة تابعة للأولى¹، وهو ما يعتمد القانون الفرنسي².

أما الشركة المساهمة، فهي التي تملك في شركة أخرى جزء من رأسمالها يكون على الأكثر النصف ولا يقل على العشر، أي أن المشرع حدد نسبة دنيا تتمثل في عشر رأسمال الشركة المساهمة فيها الشركة المراقبة من قبل مندوب الحسابات، أما النسبة القصوى فهي النصف³.

وباستقراء أحكام القانون التجاري، فالمشرع الجزائري، على غرار المشرع الفرنسي، يبين المقصود من الشركة المراقبة، ويصنفها جانب الجزائري، على مثال نظيره الفرنسي بفئات ثلاثة⁴، بحسب معايير الرقابة المعتمدة. إذ تعتبر شركة مراقبة من قبل أخرى عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء يتعدى أربعين بالمائة من حقوق التصويت لوحدها، أي لا يحوز أي شريك آخر هذه النسبة بأية طريقة كانت، سواء مباشرة أو غير مباشرة⁵، ففي هذه الحالة تكون الرقابة مفترضة.

بالإضافة إلى ذلك، فحينما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزء من رأسمال يخولها أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة للشركة المراقبة، أو إذا كانت تملك أغلبية الأصوات بموجب اتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين، على ألا يكون الاتفاق مخالفا لمصلحة الشركة⁶، فتكون الرقابة في هذه الحالة قانونية. وعندما تتحكم شركة في الواقع، فيكون بموجب حقوق التصويت التي تملكها في قرارات الجمعية العامة لهذه الشركة⁷.

ومن ثم، فالشركات مهما كانت النسبة التي تملكها في رأسمال شركة أخرى نجد أنها تملك إما جزء من رأس المال بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو أنها تكون قادرة على التأثير

¹ المادة 729 الفقرة الأولى ق.ت.ج. والتي تضمنت نفس مفهوم ذات المادة قبل تعديلها.

Pour une étude des filiales et des prises de participation ou de contrôle dans les restructurations des sociétés commerciales en droit algérien, v. M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 269, p. 172.

² Le législateur algérien, comme le législateur français, adopte le même pourcentage du capital détenu par la société mère qui doit être plus de la moitié, v. art. L. 233-1 C.com.fr .

³ المادة 729 الفقرة الثانية ق.ت.ج. والتي تضمنت نفس المفهوم طبقا للمادة 730 قبل تعديلها من ذات القانون.

Même position du droit français, v. art. L. 233-2 C.com.fr. : et elle est considérée « comme ayant une participation ».

⁴Ph. MERLE, op. cit., n° 643, p. 706

⁵ المادة 731 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.

Même position en droit algérien, qu'en droit français, v. art. L. 233-3, II C. com. fr., la fraction du droit de vote nécessaire est de quarante pour cent, pour qu'une société en contrôle une autre.

V. art. L. 233-3, I, 2° C. com. fr

⁶ المادة 731 الفقرة الثانية ق.ت.ج.

V. art. L. 233-3, I, 3° C. com. fr.

⁷ المادة الفقرة الثالثة 731 ق.ت.ج.

على أخذ القرار في هذه الشركات، وهو من بين الأهداف التي تسعى إليها الشركات في إطار الاستراتيجيات الاستثمارية.

وزيادة على ذلك، فالمشرع يبين أن المقصود من المساهمة، ليس فقط المعنى السابق تبيانه، بل أن أي مساهمة، أو أخذ رقابة شركة أخرى، حتى ولو كانت أقل من عشرة بالمائة تحوزها شركة مراقبة، فإنها قرينة على الرقابة¹. وعليه، فكل مساهمة للشركة المراقبة من قبل مندوب الحسابات، حتى وإن قلت لا بد من التأشير عليها، لأن المساهمات في رأسمال شركة أخرى الواجب التأشير عليها، لم تحدد بحد أدنى لها، بل تعتبر مساهمة سواء قلت عن عشرة بالمائة، أو زادت عن نصف رأس المال. وما يؤكد ذلك، الالتزام الواقع على الهيئات الإدارية ومندوب الحسابات للإشارة إجباريا في التقرير السنوي الذي يقدم للشركاء والمتعلق بالعمليات التي تم إجراؤها خلال تلك السنة المالية².

ولم يحدد المشرع الجزائري النسبة الدنيا للمساهمات لفرض التأشير. ومن ثم، فبمجرد وجود مساهمات أو أخذ الرقابة، يقوم الالتزام بالتأشير على ذلك. وعلى العكس من ذلك، فإن المشرع الفرنسي في إطار اعتراف الجنحة لا يكون الالتزام بالتأشير معاقبا عليه إلا إذا تعدت نسبة الواحد من عشرين فأكثر³. وهو ما يراه جانب من الفقه الفرنسي بأن تكون المساهمة مهمة وذات معنى أي مؤثرة⁴.

وبمقارنة موقف المشرع الفرنسي الذي يفرض التأشير في التقرير السنوي الموجه للشركاء، تحت طائلة العقوبات الجزائية، في حالتين إما أخذ مساهمات بمعناها الواسع، أو حيازة الرقابة⁵، فالمشرع الجزائري يكتفي بالنص على حيازة مساهمات، أو امتلاك أكثر من نصف رأسمال الشركة الأخرى. والمقرر أن الحصول على الرقابة تتم من خلال العمليات السابق ذكرها، أو حيازة مساهمات. وإلا أن التأشير بالمساهمات يكون ناتجا كذلك عن حقوق التصويت عند أخذ الرقابة.

يستخلص مما سبق أنه يكفي أن تساهم شركة في رأس مال شركة أخرى، ومن ثم، فيجب إعلام الشركاء بذلك، وفي النظام القانوني الفرنسي فالمجال المخصص للجنحة أوسع منه مقارنة مع القانون الجزائري، لأن مفهوم المساهمة يحتمل المساهمة في رأس المال والمساهمة كذلك في التصويت.

Art. L. 233-4 C. com. fr.

¹ المادة 732 ق.ت.ج.

V. art. 233-6 C. com.fr.

² المادة 732 مكرر ق.ت.ج.

³ V. art. L. 247-1 al. 2 C. com. fr. qui détermine un ensemble de fractions des participations prises et qui doivent être : « ... plus du vingtième, du dixième, du cinquième , du tiers, de la moitié ou des deux tiers du capital ... ».

⁴ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1931, p. 783 : « les commissaires aux comptes doivent signaler les prises de participation ou prises de contrôle significatives » ; dans le même sens, v. B. MERCADEL et Ph. JANIN, op. cit., n° 13026, p. 718 et J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 134, p. 91.

⁵ Art. L. 247-1, I, 1° C. com.fr. : « est puni ... le fait, pour les présidents, les administrateurs, les directeurs généraux ou les gérants de toute société : 1° de ne pas faire mention dans le rapport présenté aux associés ... dans une société ayant son siège sur le territoire ... ou des droits de vote aux assemblées générales de cette société ou la prise de contrôle d'une telle société » .

2 - أن يكون للشركة المساهم في رأسمالها مقر على الإقليم الوطني

تعتبر الشركات التجارية أشخاص معنوية¹، وكغيرها من أشخاص القانون، فمن آثار الاعتراف القانوني² لها بالوجود فتتميز بموطن³. لذا، يجب تحديد المكان الذي يمكن إيجادها فيه وذلك لدواعي الحياة القانونية⁴، إذ تتلقى فيه الاستدعاء والإخطارات⁵، كما ينعقد بفضل الاختصاص القضائي⁶، فبالنسبة للدعاوى المرفوعة ضد الشركة فترفع الدعوى أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها أحد فروعها، أما إذا تعلق الأمر بالإفلاس أو التسوية القضائية أو النزاعات بين الشركاء، فينعقد الاختصاص إلى المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المقر الاجتماعي للشركة، كما يتم قيد عقد الشركة في السجل التجاري ومختلف التعديلات اللاحقة⁷.

تلزم الشركات التجارية بتحديد مركزها في قانونها الأساسي⁸، وتختاره بكل حرية. ويبين ويعد موطنها مركزا لها⁹، كما أن الشركات التي تمارس نشاطها في الجزائر تخضع للقانون الجزائري¹⁰.

ويقصد بالمقر المكان الذي يوجد فيه مركز الشركة أو أحد فروعها، كما يعبر عنه جانب من الفقه الجزائري أن المقر الاجتماعي للشركة هو بمثابة السكن أو الموطن بالنسبة للشخص الطبيعي¹¹. ويعتبر مركزها هو المكان الذي يوجد فيه مكتب ممثل الشركة وتجتمع فيه هيئات الشركة، إذ تنعقد فيه الجمعيات العامة للشركاء ومجالس الإدارة والمديرين والمراقبة، كما توقع فيه العقود المبرمة مع الشركة، فيكون مسرحا لكل الوقائع الأساسية لحياة الشركة. كما يمكن أن يكون مكان الاستغلال أو الإنتاج¹².

ويثير جانب من الفقه الجزائري مسألة مقر الشركة، فقد يكون حقيقيا أو تأسيسيا¹³، ذلك أن المشرع الجزائري لا يميز بينهما ولا يعطي أي حل فيما يخص هذه المسألة، وهذا على

¹ المادة 594 من ق.ت.ج.

² المادة 49 البند الأخير ق.م.ج.

³ المادة 50 ق.م.ج.، بالنسبة لجميع الأشخاص الاعتبارية، أما الشركات التجارية، المادة 547 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

⁴ Y. GUYON, op.cit., n° 178, p. 177.

⁵ المادة 18 من ق.إ.م.إ.ج.، خاصة رابعا.

⁶ المادتين 39 رابعا و 40 ثالثا ق.إ.م.إ.ج.

⁷ M. SALAH, op. cit., n° 372, p. 226 : « la référence au siège social est importante à plusieurs niveaux :... le lieu où doivent être déposés certains documents destinés à l'information des associés ; le lieu où se réunissent le plus souvent les assemblées générales ; le lieu d'accomplissement des formalités au registre de commerce ».

⁸ المادة 546 ق.ت.ج. Art. L. 210-2 C. com., fr.

⁹ المادة 547 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

¹⁰ المادة 547 الفقرة الثانية ق.ت.ج. Art. L. 210-3 al. 1^{er} C. com. fr .

¹¹ M. SALAH, op. cit., n° 371, p. 224 : « le siège social est aux sociétés ce que le domicile est aux personnes physiques ». V. aussi Dictionnaire permanent droit des affaires, éd. Législative, *Siège social*, mise à jour 15 septembre 2009, n° 2, p. 1.

¹² ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات المذكورة آنفا.

¹³ M. SALAH, préc.

عكس التشريع الفرنسي¹، الذي يمنح حماية للغير، إذ لا يجوز للشركة التمسك بمقرها المبين في قانونها الأساسي إذا ثبت أنه يختلف عن مقرها الحقيقي.

ومن ثم، فكل شركة يكون لها مقر على التراب الوطني، سواء كان مركزها الرئيسي أو مقرها للاستغلال، مقرا حقيقيا، أو تأسيسيا وجب على مندوب الحسابات إذا ثبت أن لهذه الشركة مساهمات في شركة أخرى أن يؤشر على ذلك في تقريره الذي يوجهه للشركاء. ويتم إعلام الشركاء عن الوضعية الحقيقية للشركة، سواء في التقرير المتضمن عمليات الشركة ونشاطها، أو الذي يتم إعداده من قبل مندوب الحسابات، عند الاقتضاء²، كما يمتد الإعلام ضمن التقرير المتضمن نشاط الشركات التابعة والمساهمة أو المراقبة، وبحسب نتيجة كل فرع³.

وبالمقابل، لا يفرض على مندوب الحسابات الذي يراقب " الشركة البننت " أن يؤشر عن تلك المساهمات، غير أنه يظهر ذلك من خلال الحسابات المدعمة، لأن التأشير ليس إلا لإثبات مدى صحة ووفاء المعلومات ومدى تناسقها. والمقرر أن يكون لهذه الشركات على الإقليم الجزائري مركز، أي كل ما يشمل مصطلح الإقليم من مجال طبقا لما هو محدد دستوريا⁴.

كما أن المشرع لم يهتم بمقر أو مركز الشركة التي امتلكت نصف رأسمالها أو ساهمت في رأسمال الشركة الأخرى، وإنما يفرض أن يكون للشركة الثانية مركز في الجزائر، وهذا يرمي كذلك لتحديد مصدر المساهمات إذا كانت أجنبية أو وطنية، والخطورة تتمثل في تسرب مبالغ مالية باعتبارها أرباحا من شركة لأخرى بسبب هذه المساهمات، خاصة إذا تعلق الأمر بعامل أجنبي. إلى جانب ذلك، فالتقارير المعدة من قبل مدراء الشركات القابضة، قد لا تكون بالدقة التي يحررها مندوب الحسابات، لأنه المراقب الشرعي على الصحة المالية للشركة المراقبة، لذا، منحه المشرع الحق في مراقبة الشركات التي للشركة المراقبة مساهمات فيها⁵.

ثانيا: عدم التأشير في التقرير العام على مساهمات الشركة المراقبة

يجب الإشارة إلى أنه تتم متابعة مندوب الحسابات لعدم التأشير في التقرير السنوي المقدم للشركاء عن عمليات النشاط بحياسة الشركة المراقبة لمساهمات أو امتلاك نصف رأس مالها، مثله مثل رئيس الشركة والقائمين بإدارتها إلى جانب المدير العام.

وتمتد متابعة الهيئات الإدارية السابقة على عدم بيان نشاط الشركة التابعة وعدم إظهار نتائجها، أو عند عدم إلحاق كل وثيقة موضوعة من الشركة أو مستلمة منها⁶، وهو الأمر بالنسبة لعدم إعداد حسابات مدعمة أو عدم نشرها، والمساهمات المتقابلة للمدراء⁷. غير أن مندوب

¹ V. art. 210-3 al. 2 C. com. fr. . Pour une étude critique et plus de détails sur le siège social en droit algérien comparativement avec le droit français, v. M. SALAH, op. cit., n° 371, p. 224 : « le droit positif algérien n'opère pas, ici, de distinction entre le siège social statutaire et le siège réel afin de protéger les tiers au cas où le siège social statutaire s'avère fictif ; la solution en droit français consiste d'une part à offrir aux tiers le choix entre le siège social statutaire et le siège réel et d'autre part à interdire à la société de leur opposer son siège si son siège réel est situé en un autre lieu ».

² الفقرة الأولى المادة 732 مكرر 1 ق.ت.ج.

³ الفقرة الثانية المادة 732 مكرر 1 ق.ت.ج.

⁴ المادة 12 من المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 7 ديسمبر 1996، المتضمن الدستور الجزائري الحالي.

⁵ المادة 24 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

⁶ المادة 837 ثانيا وثالثا ق.ت.ج.

⁷ المادة 837 رابعا وخامسا ق.ت.ج.

الحسابات لا يمكن متابعتها بهذه الجرح، لأن النص التجريبي ذاته لا يمد المسؤولية إليه في هذه الحالات، فلا يمكن مساءلته جزائياً عنها باعتباره فاعلاً أصلياً، وهو ما يعتمده القانون التجاري الفرنسي¹.

وتمتد مهام مندوب الحسابات إلى مراقبة المعلومات المقدمة للمساهمين، إذ يسهر على مراقبة صحة ودقة مختلف الوثائق المبينة للوضعية المالية للشركة المراقبة، فتنحصر مهامه ضمن الإطار المالي والمحاسبي المتضمنة في الوثائق التي يطلع عليها الشركاء أو المساهمون ومدى مطابقتها للحقيقة وما جاءت به الهيئة الإدارية ضمن تقريرها السنوي².

ولكي يوفي مندوب الحسابات بالالتزام المواقع عليه لإعلام الشركاء والمساهمين بمساهمات الشركة، فإنه يجب عليه أن يؤشر عليه في تقريره السنوي الذي يعده، إذ يتولى التحقيق في مختلف الوثائق والدفاتر والأوراق المالية وصحة وانتظام الحسابات السنوية ومدى مطابقة نتائج والتقارير المعدة من قبل الهيئات الإدارية³، خصوصاً في إطار شركة المساهمة، متى تعلق الأمر بمجلس الإدارة ومجلس المديرين⁴. ويقترح جانب من الفقه الجزائري يفضل أن يمتد الإعلام بالنسبة لشركاء الشركة التي لشركة أخرى مساهمات في رأس مال الشركة التي يعنى مندوب الحسابات فيها⁵.

ويقوم مندوب الحسابات، نتيجة لذلك، بإعداد تقريره العام السنوي⁶، والذي يتعلق بالمهام العادية في آخر السنة المالية، ليقدمه للشركة لعرضه على الجمعية العامة للشركاء، التي تقوم بالمصادقة على الحسابات السنوية⁷، غير أنه لا يوجب شكلية محددة يجب احترامها في إعدادها⁸. وهكذا، فيجب أن يكون التقرير السنوي كتابياً⁹، مع توافر كل البيانات التي تسمح بوصول المعلومات المختلفة والمتضمنة فيه¹⁰، لاسيما تاريخه وتوقيع مندوب الحسابات¹¹، ويجب أن

¹ Art. L. 247-1 C. com. fr. : « est puni ... le fait, pour le commissaire aux comptes, de ne pas faire figurer dans son rapport les mentions visées au 1° du I du présent article ».

² يتعلق الأمر بالوثائق التي تلزم الهيئات الإدارية بإعدادها، لاسيما التقرير المكتوب عن حالة الشركة أثناء السنة المنصرمة والوثائق التي يجب إرفاقها معها. وأنظر المواد 558 و 716 وما يليها ق.ت.ج.

³ المادة 23 من القانون رقم 10-01 السابق ذكره.

⁴ بالنسبة لشركة المساهمة المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج.

⁵ ف. زراوي صالح، المقال السابق ذكره، ص. 180.

⁶ المادة 36 من القانون رقم 10-01 السابق ذكره.

⁷ المادة 676 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.

⁸ A. TOUFFAIT, A. AUDUREAU, J. ROBIN et J. LACOSTE, op. cit., n° 505, p. 472.

⁹ M. SALAH, op. cit., n° 330, p. 207, et Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 263, p. 116.

¹⁰ تفرض الاجتهادات المهنية لمندوب الحسابات أن يتضمن التقرير العام الأخذ بالمساهمات بالمقرر رقم 103/SPM/94، المؤرخ في 2 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، المذكور سابقاً.

¹¹ يلزم المشرع مندوبي الحسابات القيام بمهامهم باسمهم وتحت مسؤوليتهم الشخصية، ولو كانوا منضمين إلى شركة، الأمر الذي يفرض أن يتم تحديد هويتهم على جميع الوثائق المهنية وأن تتضمن توقيعهم، وأنظر المادة 12 من القانون رقم 10-01 السابق ذكره.

يتضمن من المعلومات ما هو كاف للإعلام¹، فلا يجب أن تكون ناقصة أو مبهمة لأنه يعتبر كأن لم يكن²، بل يجب أن يتضمن بيانا خاصا للإشارة بهذه المساهمات³.

وعليه، فلا يمكن اعتماد أي تصريح شفهي صادر عن مندوب الحسابات كتقرير، ومن ثم فلا يمكن متابعته في هذه الحالة عن إهماله الإشارة إلى تلك المساهمات، وهذا خلافا على إعطاء أو تأكيد المعلومات الكاذبة التي يمكن تصور اقترافها شفاهاة.

ولا بد أن يقوم مندوب الحسابات بإيداع تقريره السنوي في مقر الشركة أو مركزها ليتم عرضه على الشركاء والمساهمين قبل انعقاد الجمعية العامة للبيت في الحسابات السنوية⁴، ويتضمن بالضرورة الإشهاد بالحالة الصحية للشركة، وإذا كانت الشركة تعد حسابات مدعمة وجب عليه إعطاء وضعية الحسابات المدعمة كأنها تشكل وحدة⁵.

تكون نتيجة تفحص مندوب الحسابات للصحة المالية للشركة وحساباتها بلورته لرأيه حول الحسابات التي تتجسد إما من خلال التصديق دون تحفظ، كما يمكنه التصديق بإدراج تحفظات، غير أنه يمكنه رفض التصديق، لأن خلاصة مهمته المدرجة ضمن تقريره السنوي سمحت له بذلك⁶، ويجب أن يشير فيه إلى وجود مساهمات للشركة المراقبة.

وإذا كان تعيين أكثر من مندوب الحسابات في الشركة التجارية واجبا، فلا شك بأن الالتزام يكون واقعا على كل واحد منهم منفردا، وإذا أشار إليه أحد مندوبي الحسابات في التقرير المشترك المقدم، للشركة فلا يقيم الجنحة وإذا اختلفت مواقفهم وجب بيان ذلك في ذات التقرير. أما إذا كانت التقارير مستقلة، فمن واجبهم تبيان ذلك، تحت طائلة العقوبات الجزائية المقررة، لأن المشرع فرض أن تتم الرقابة مضاعفة وليس اقتسام المهام، فيثبت الإهمال في مواجهة الآخر، لأنه من شأنه أن يخلق نوع من الإبهام وعدم الوضوح في ذهن الشركاء نظر للإهمال المسجل في تقريره.

علاوة على التقرير السنوي الذي يعده مندوب الحسابات، فقد يطلب منه إعداد تقارير خاصة⁷ في مناسبات تتعلق بحياة الشركة، متى طلبت منه الشركة ذلك، إذ يخص عملية محددة، تتم خلال السنة المالية، فلا يمكن للشركة أن تأخذ قرارا خطيرا إلا بناء على اطلاعها على التقرير الخاص الذي يعده ويحرره هذا المهني لتحديد ما إذا كانت العملية المراد تحقيقها تخدم مصلحة الشركة أم لا. والتساؤل المطروح إذا تضمنت هذه التقارير الإشارة بمساهمات الشركة، دون التقرير السنوي أو الحالة العكسية، فهل يكون مندوب الحسابات في منىء من المتابعة؟

¹ Pour la position du droit communautaire, v. art. 28 de la huitième Directive européenne, préc : « ...le rapport est signé, au moins par le (les) contrôleur (s) légal (légaux) des comptes... ».

² ف زراوي صالح، المقال السابق ذكره، ص. 179.

³ F. SALOMON, op. cit., n° 42, p. 12 ; B. MERCADEL et Ph. JANIN, op. cit., n° 13745, p. 282 et A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 13700, p.283.

⁴ للشركاء الحق في ممارسة حق الرقابة على نشاط الشركة بالاطلاع الدائم أو المؤقت، ويكون هذا الأخير قبل انعقاد جمعيات الشركات. لمزيد من المعلومات حول هذا الموضوع، أنظر ع. سبع، الرسالة السابق ذكرها، ص. 14.

⁵ المادة 32 من القانون رقم 07-11 السابق ذكره

⁶ المادة 25 من القانون رقم 10-01 والمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

⁷ تتم هذه التقارير بمناسبة انعقاد الجمعية العامة غير العادية في إطار شركات المساهمة إلزاميا، خاصة متى تعلق الأمر بتعديل رأس المال الشركة المراقبة، أنظر المادة 687 وما يليها ق.ت.ج، أو عمليات الإدماج والانفصال، طبقا للمواد 751 و 758 من ذات القانون، وغيرها من الحالات.

لم نجد أي إجابة على ذلك، غير أنه ينبغي الإشارة إلى أن التقارير الخاصة الهدف منها هو إعلام الشركة عن وضعية محددة، تريد الشركة إجراؤها، يتعين عليه تخصيص هذا التقرير لهذه المهمة الخاصة المسندة إليه.

أما التقرير السنوي الذي يضعه تحت تصرف الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة السنوية، فهو إلزامي ويبين الحالة العامة لوضعية الشركة، لأنه يتعلق بحسابات الشركة بالنسبة للسنة المنصرمة¹، ويسمح للشركاء بأن تكون لهم نظرة عامة ودقيقة عن الحالة المالية والحسابية للشركة المراقبة²، بل قد يجد الشركاء أو المساهمون أجوبة عن مختلف الأسئلة التي كان في نيتهم طرحها أثناء الجمعية³.

وعلى العكس مما سبق، فالتقارير الخاصة التي لا تتضمن إلا عرض نتيجة مهمة خاصة أسندت لمحافظ الحسابات في إطار عملية واحد. والحماية الجزائية المقررة لها تتمثل متابعة مندوب الحسابات في حالة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة، والتي تشمل التقرير السنوي كذلك، مما يثبت أنها جنح مختلفة، حتى وإن كانت ترمي إلى تحقيق نفس الهدف، المتمثل في الإعلام الدقيق والصحيح. وهو الأمر عندما يؤشر المدراء في تقاريرهم إلى تلك المساهمات، فهذا لا يعفي مندوب الحسابات من القيام بأداء واجبه اتجاه الشركاء والمساهمين، وهذا ما يؤكد أنه مستقل عن باقي هيئات الشركة⁴.

وجاءت جنحة عدم التأشير بمساهمات الشركة، لتكملة الحماية المقررة للمساهمين والشركاء في الإعلام بالنظر عند إخلال مندوب الحسابات بالتزامه⁵. وهذا ما يسمح باتخاذ موقف أن مندوب الحسابات بالرغم من تأشيريه في تقارير غير سنوية سابقة، فإنه ملزم بالتأشير في التقرير السنوي عن مساهمات الشركة المراقبة، لأنه شامل يتضح من خلاله مركز الشركة المالي، وهو الهدف من إعلام الشركاء. وإذا أهمل ذلك يكون محل المتابعة الجزائية، لعدم وجود تلك الإشارة في التقرير السنوي.

وعلى ذلك، فتعترف الجنحة إذا خلا التقرير السنوي المشار إليه من تحديد مساهمات الشركة، ويأخذ حكم الإهمال خلو التقرير من تحديد نسبة المساهمة، ووقت إجرائها، ويجب أن تتضمن التقارير السنوية المتتالية هذه الإشارة مادام تمسك الشركة هذه المساهمات، فلا تكفي الإشارة إليها في نهاية السنة المالية التي أبرمت فيها، بل مادام المساهمة موجودة، وجب التأشير عن وجودها.

¹ ف. زراوي صالح، المقال السابق ذكره، ص. 181.

M. SALAH, op.cit., n° 327, p. 206, et J. HÉMARD, F TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1004, p. 798.

² M. PETITJEAN, *Le rapport du commissaire aux comptes sur le contrôle interne*, J.C.P. éd. E.A. mai 2004, n° 781, p. 849, et E. DU PONTAVICE, Bull. CNCC juin 1972, n° 6, p. 317.

³ M. COZIAN, A. VIANDIER et F. DEBOISSY, *Droit des sociétés*, op. cit., n° 799, p. 341.

⁴ H. MATSOPOULOU, *Le renforcement de l'indépendance des commissaires aux comptes*, op. cit., p. 813, et Ph. MERLE, *Les nouvelles obligations des commissaires aux comptes après la loi NRE du 15 mai 2001*, D. aff. 2001, doc., p. 3516, et B. BOULOC, *Le renforcement de l'efficacité des contrôles effectués par les commissaires aux comptes*, Rev.soc. 2003, p. 807.

⁵ M. VERON, op. cit., p. 162.

المطلب الثاني: ضرورة القصد الجنائي في إهمال مندوب الحسابات التأشير بمساهمات الشركة المراقبة

يشترط المشرع الجزائري عنصر العمد حتى تقترب الجنحة، بالرغم من أنها جنحة إهمال، وتقترب بمجرد عدم التأشير بمساهمات الشركة المراقبة في التقرير السنوي الذي يعده مندوب الحسابات¹، مهما كانت النسبة من المساهمة، أقلية أو أغلبية². بيد أن مسألة القصد الجنائي لا تطرح حاليا عند المشرع الفرنسي، لأنه يعبر أن كل الجرائم إرادية إلا ما استثنى بنص³، وطالما أن هذه الجنحة ليست مستثناة، فإن عنصر القصد الجنائي معتبر في قيامها.

ويقصد بالتعمد في عدم التأشير ليس نية مندوب الحسابات في الكذب على الشركاء أو المساهمين، إنما تعمد الناتج عن علمه بوجود المساهمات وعدم التأشير بها، خاصة وأن جانب من الفقه الفرنسي يرى أن جنحة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة يمكن اقترافها بالامتناع⁴.

وهذا ما يسمح بالقول بأن جنحة إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها تختلف عن جنحة التعمد في إهمال التأشير بمساهمات الشركة المراقبة في شركة أخرى، لأن القصد الجنائي في الجنحة الأولى يترجم بنية مندوب الحسابات في الكذب وتغليب الشركاء والمساهمين، عوض الأمانة والصدق المفروضة عليه اتجاههم، على عكس الجنحة موضوع الدراسة، هنا، فإن التعمد أنه يعلم بوجود مساهمات للشركة المراقبة، إلا أنه لا يوفي بواجبه اتجاههما بإعلام الجمعية العامة السنوية، مهما كان القصد الخاص.

ومن ثم، ولاكتمال أركان جنحة إهمال التأشير بمساهمات الشركة المراقبة من قبل مندوب الحسابات، يجب أن يكون الامتناع عن علم بوجود المساهمات وعدم التأشير إراديا⁵، غير أنه وبالنظر إلى مهام مندوب الحسابات في الشركة المراقبة التي لديها مساهمات، فإن له الحق في التحقيق كذلك في الشركات التي تملك فيها الشركة المراقبة مساهمات، فهي من مهامه.

لذا، فمن الصعب أن يعتمد مندوب الحسابات، كدفاع، جهله بوجود هذه المساهمات، لأنه بمراقبته لمختلف الدفاتر والوثائق الحسابية والعقود المبرمة والميزانيات، فلا بد له من ملاحظة أخذ الشركة لمساهمات، حتى وإن كان قرار الهيئات الإدارية، لا يتضمن تلك الإشارة، بل على مندوب الحسابات أن يعلم تلك الهيئات بكل نقص اكتشفه أو اطلع عليه، وبضرورة إدخال تعديلات لتقديم وثائق وفيه تعكس حالة الشركة⁶. غير أن جانب من الفقه الفرنسي يرى بأن مندوب الحسابات يجب تبرئته إذا كان عدم التأشير ناتج عن مجرد نسيان أو إغفال⁷، إلا أن الأخذ بهذا الرأي على إطلاقه من شأنه أن يفتح المجال أمام المعني أن يحتج بذلك، بل ويتنصل من مسؤوليته في الإعلام وطبيعة مهامه في الرقابة الدائمة على الشركة.

¹ La position du droit positif algérien (art. 837 C. com. alg.) est identique à celle du droit français antérieur, puisque les deux droits utilisent le terme *sciemment* (art. 481, 1° de l'ancien C. com. fr.).

² B. LEY, op. cit., n° 131-56, p. 113.

³ V. art. 121-3 C. pén.fr.

⁴ Y. GUYON et G. QOQUEREAU, op. cit., n° 406, p. 289 et J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 384, p. 347.

⁵ P. BOUZAT, op.cit.,p. 139, et P.-A. PAGEAUD, op. cit., n° 16, p. 6.

⁶ المادة 23 من القانون رقم 01-10 وبالنسبة لشركة المساهمة 715 مكرر 10 ثانيا من نفس القانون.

⁷ F. SALOMON, op. cit., n° 42, p. 13.

ويبقى لمدوب الحسابات وسيلة قانونية في متناوله، وهو إبلاغ وكيل الجمهورية عن تلك الجرح المقترفة من قبل الهيئات الإدارية لاسيما المتعلقة بإشارة الهيئات الإدارية في تقريرها مساهمات الشركة وبيان نشاط الشركة التابعة وإظهار نتائجها، الأمر الذي يفرض تحديد الأحكام الخاصة بإهمال محافظ الحسابات اطلّاعه بتلك الوقائع الإجرامية.

الفصل الثاني: اقتراف مندوب الحسابات لجرائم أخرى بمناسبة أو أثناء القيام بمهامه الرقابية

إن الجرائم التي يمكن لمندوب الحسابات اقترافها بهذه الصفة يرتكبها عند ممارسة مهامه الرقابية في الشركة، والتي سبقت دراستها ضمن الفصل الأول، غير أنه يمكن متابعته على أساس جرائم أخرى ليست خاصة بمهامه تلك، لكن ما سمح له بذلك هو اعتباره مراقبا لتلك الشركة، وهو مضمون هذا الفصل.

وهذه الجرائم ليست مقتصرة على مندوب الحسابات لوحده، بل يمكن لأشخاص آخرين اقترافها، ويكون مساهما في الجرائم إما بصفته فاعلا أصليا أو مشاركا. وتقترب هذه الجرائم في مجال الأعمال¹، فمنها ما هو متعلق بالقانون العقوبات التجاري أو الخاص بالشركات التجارية²، سواء المنصوص عليها في قانون العقوبات أو في القانون التجاري أو قوانين أخرى المرتبطة بتنظيم مجال الأعمال، لاسيما تلك المطبقة على سوق القيم المنقولة.

الفرع الأول: اقتراف مندوب الحسابات لجرائم أخرى بمناسبة ممارسة مهامه أو أثناء سريان عهده باعتباره فاعلا أصليا

تتم متابعة مندوب الحسابات لاقترافه جناحا مرتبطة بتنظيم سوق القيم المنقولة وهي قابلة للتطبيق على شركات الأسهم، لأن مهامه في الشركة التجارية تسمح له بالاطلاع على أسرارها واتجاه نشاطها زيادة على الكشف عن سياستها الاقتصادية والمالية المتبعة.

زيادة على ذلك، يقترب مندوب الحسابات بعض الجرائم للسهولة التي يجدها بالنظر الى مركزه ونشاطه في الشركة، وهي تلك المنصوص عليها في قانون العقوبات، وإن لم تكن خاصة به، فيجب دراستها لأنها تدخل ضمن المجال الناتج عن مهامه في الشركة المراقبة، ويمكن متابعته بشأنها.

المبحث الأول: اقتراف مندوب الحسابات لجرح انتهاك شفافية سوق القيم المنقولة

تستدعي سوق القيم المنقولة كغيرها من الأسواق إلى تنظيمها وضبط أحكامها، وذلك من أجل فتح المجال أمام المدخرين والمستثمرين والسماح لهم بالدخول الشرعي لها، وعدم منع أي شخص من الإقبال على المنتج الذي توفره هذه السوق، وتعد المكان الذي يلتقي فيه أصحاب المشاريع التي تحتاج إلى تمويل من قبل المدخرين والمستثمرين المالكين لرأس المال اللازم لتحقيق تلك المشاريع.

¹ ف. زراوي صالح، محاضرات القانون الجنائي للأعمال، السابق ذكرها.

² M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 185, p. 133 : « il s'agit, au plan du droit pénal du commerce, ..., il s'agit en suite au plan du droit pénal des sociétés, ..., ». Cet auteur se base sur cette distinction pour déterminer les sanctions pénales relatives à l'établissement des documents comptables, et cette même distinction pourrait être le fondement des délits commis par le commissaire aux comptes en qualité d'auteur principal ou de complice.

ومن ثم، فالبورصة تلعب دورا اقتصاديا يتمثل في تمويل المشاريع¹، كما تعتبر المركز الأول لخلق السيولة عن طريق عملية التداول للقيم المنقولة المقيدة فيه، وبحسب طبيعة هذه السوق من شأنها أن تؤثر في تنمية الثروات أو اندثارها.

وتتأثر حالة البورصة والقيم المسعرة فيها بكل المعطيات الاقتصادية، بل ويتم انتقال تلك المعطيات، في هذه الأيام، بشكل مستمر وآني، من خلال مختلف طرق الاتصال والإعلام الحديثة، وليس فقط على مستوى البورصة²، وذلك تطبيقا لمبدأ الشفافية والمساواة بين جميع المتعاملين في السوق³. ومن ثم، يقتضي التعامل في السوق أن يكون مجموع المتعاملين فيه على قدم المساواة في كمية المعلومات المتوافرة لديهم، ونوعيتها المتعلقة والمؤثرة على القيم المتداولة في البورصة.

والتلاعب في إطار البورصة، بتجاهل مبدأ الشفافية من خلال التعامل غير النظامي يؤثر على الشركة المصدرة ومساهميها، وعلى مصداقية التداول في هذه الأسواق، لأن التعامل مع تلك المعلومات التي في حوزة بعض الأشخاص، بحكم وظيفتهم أو مهامهم، دون الغير، يخولهم معرفة أخبار بطريقة أولية، عندما يتم نشرها يكون لها وقعا على قيمة تلك القيم، خاصة باستعمال تلك المعلومات لحسابهم الشخصي أو لحساب الغير قبل عرضها على الجمهور، كما يمكن تسريب المعلومات هذه الى الغير قبل عرضها الى باقي المستثمرين والمدخرين، بغرض تحقيق مكاسب، دون احترام مبدأ الشفافية وخرقا للمساواة بينهم⁴.

كما يمكن لأصحاب هذه المعلومات تسريب معلومات خاطئة لإحداث فوضى القيم المنقولة، بحيث لا يصبح المتحكم فيها أحكام السوق، فيصاب مستثمرون نتيجة جهلهم بالكذب حولها بخسائر، في سبيل تحقيق طائفة أرباحا غير شرعية.

ولقد حدد المشرع الأحكام المتعلقة بتنظيم بورصة القيم المنقولة⁵، والتي تعتبر سوق القيم المنقولة التي تصدرها سواء الدولة أو الشركات ذات الأسهم. ومن ثم، فهذه الجنحة⁶، وفي القطاع المخصص للمبادرة الخاصة⁷، لا تجد تطبيقا الا في اطار الشركات التي يجوز لها

¹ البورصة هي سوق يتم تداول لمختلف المنتجات المعروضة فيها، والمتمثلة إما الأدوات المالية ومن بينها القيم المنقولة، كما يمكن أن تخصص في البضائع، من أهمها مواد الشعير، القمح والقهوة، وغيرها، بالإضافة إلى بورصة الذهب وصرف العملات.

² J.-M. BRUGUIERE, *La rumeur et le droit*, D. 1996, n° 18 .

³ المادتين 30 و49 من المرسوم التشريعي رقم 10-93 المؤرخ في 23 ماي 1993، المتعلق ببورصة القيم المنقولة، السابق الذكر والمعدل بالأمم رقم 10-96 المؤرخ في 10 يناير 1996، بتاريخ 14 يناير 1996، عدد 3، ص. 3، وبالقانون رقم 04-03 المؤرخ في 17 فبراير 2003، ج.ر. بتاريخ 19 فبراير 2003، عدد 11، ص. 3. وفي هذا الصدد م. بوريشه، المسؤولية الجنائية في إطار عمليات البورصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2002، ص. 134.

En ce sens, v. H. DE VAUPLANE et J.-P. BORNET, *Droit de la bourse*, Litec, 1994, p. 275, F. NERI, *Racontes-moi la bourse*, Economica, 1997, p. 41.

⁴ Th. GRANIER, op. cit., p. 471.

⁵ المرسوم التشريعي رقم 10-93 المؤرخ في 23 ماي 1993، المتعلق ببورصة القيم المنقولة، السالف الذكر.

⁶ يتعلق الأمر بجنحة سوء استعمال المعلومات الامتيازية الخاصة بالسندات التي تصدرها شركة المساهمة المراقبة من قبل مندوب الحسابات، إلى جانب جنحة أخرى تتمثل في نشر معلومات كاذبة أو خاطئة للتأثير على أسعارها، أو عرقلة تنظيم سوق القيم المنقولة بالمناورة قصد تضليل الغير.

⁷ يجوز للدولة أو أشخاص القانون العام إصدار قيم منقولة، بالمادة الأولى الفقرة 2 من المرسوم التشريعي 10-93.

إصدار تلك القيم المنقولة، والمتمثلة في شركات المساهمة¹، وشركة التوصية بالأسهم²، أما باقي الشركات فلا يجوز لها إصدار تلك القيم المنقولة³.

ورغبة من المشرع في تنظيم سير وتداول القيم المنقولة، طبقا لقواعد السوق وخصوصا الشفافية ومساواة الجميع لدخولها، بما يتفق وأحكام المنافسة المشروعة ضمن سوق القيم المنقولة وحماية المدخرين والمستثمرين، فقد نص على تجريم التصرفات التي تسيء إلى عملية تداول هذه القيم، كما أنه نص على بطلان تلك العمليات التي تتم بفعل هذه التصرفات⁴.

وتتمثل في جنحة استعمال المعلومات الامتيازية التي يحوزها أشخاص بالنظر الى مركزهم اتجاه الشركة أو مهنتهم، لانجاز بعض العمليات بشأنها والتي تكون محل البحث في المطلب الأول. بالإضافة إلى ذلك، يعاقب كل شخص يتعمد نشر معلومات خاطئة تؤثر على الأسعار، أو يعرقل السير النظامي للسوق بممارسة المناورات أو محاولة ممارستها والتي تؤدي إلى تضليل الغير، والتي يتم تحليلها في المطلب الثاني. ومدوب الحسابات يمكن أن يتابع بهذه التصرفات، لذلك نحدد أركان هذه الجنح وكيف يمكنه اقترافها واعتباره فاعلا أصليا.

المطلب الأول: اقتراف مندوب الحسابات جنحة إساءة استعمال المعلومات الامتيازية الخاصة بالسندات التي تصدرها شركة المساهمة التي يراقبها

يعتبر مقترفا لجنحة إساءة استعمال المعلومات الامتيازية الخاصة بالسندات التي تصدرها شركات المساهمة، عندما تتوفر الجاني بمناسبة ممارسته مهامه أو وظيفته هذه المعلومات قبل الجمهور ويستعملها عمدا، ورغبة من المشرع في التصدي إلى هذه التصرفات التي تسيء إلى الاستثمار والادخار فتمت إحاطة هذه التصرفات بعقوبات متى توافرت أركانها، وهو ما اتجه إليه القانون الفرنسي وأيده جانب من الفقه الفرنسي⁵، لمكافحة الجرائم الماسة بالثقة في مجال البورصة. ولأقتراف جنحة استعمال المعلومات الامتيازية من قبل مندوب الحسابات يجب توافر ركن مادي وآخر معنوي، يتم تحليلها على التوالي.

¹ المادة 715 مكرر 30 ق.ت.ج.

² المادة 715 ثالثا الفقرتين 1 و 3 ق.ت.ج.

³ Pour une étude critique des valeurs mobilières en droit algérien, v. M. SALAH, *Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions*, préc.

ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، محاضرات الماجستير السابق ذكرها، و.ن. فنينخ، سندات الاستحقاق البسيطة وسندات الاستحقاق المركبة: دراسة السابق ذكرها.

⁴ المادة 60 من المرسوم التشريعي رقم 93 – 10 المعدل والمتمم، السالف الذكر.

À l'opposé du droit algérien, qui considère les opérations réalisées en commettant les délits d'initiés et délits voisins comme nulles, (art. 60 du décr. législatif n° 93 – 10), préc., le droit français est muet à ce sujet.

⁵ Pour mieux déterminer et poursuivre les délits d'initiés, et englober tous les comportements pouvant porter atteinte au marché des valeurs mobilières en adoptant la loi MAF (Modernisation des Activités Financières) n° 96- 597 du 2 juillet 1996, et la loi n° 2001-1062 du 15 novembre 2001, le droit français ne manquait pas de modifier son élément matériel, et v. arts. L. 465-1 C. mon. fin. fr. et s. La doctrine française, abondante sur ce sujet, avait nommé ce délit « délit d'initié ». En ce sens, v. H. DE VAUPLANE et O. SIMART, *Délits boursiers*, R.D bancaire et bourse mai /juin 1997, n° 61, p. 89 , et plus récemment ; H. ALVES, op. cit., n° 24, p.17 ; F. STASIAK, *Délits et manquements boursiers*, D. soc. 2007 , n ° 3, p .1, et R. SALOMON, *Délict d'initié et principe de légalité*, op. cit., n° 132, p. 28.

أولاً: الركن المادي لجنحة إساءة استعمال المعلومات الامتيازية الخاصة بالسندات التي تصدرها شركة المساهمة المراقبة من قبل مندوب الحسابات

يتشكل الركن المادي لهذه الجنحة عند توفر مندوب الحسابات لمعلومات امتيازية عن حالة سندات، أو مستقبلها، فينجز نتيجة لذلك عمليات في السوق.

1 – توفر مندوب الحسابات على معلومات امتيازية حول قيم منقولة في السوق

يقوم الركن المادي لهذه الجنحة إذا تم انجاز عملية حول قيم منقولة بناء على معلومة امتيازية، وهذا بغض النظر عن السوق التي يجري فيها التعامل غير الشرعي، ذلك أن السوق التي يجري فيها تداول القيم المنقولة قد يتم في البورصة وهي السوق المنظمة أو الرسمية، كما أنه يعتبر سوقاً إذا تمت العمليات خارجاً عن البورصة، سواء حصلت العملية بالتراضي¹ أو عن طريق التفاوض²، وإنما يجب أن تتم بناء على المعلومة الامتيازية المتحصل عليها بناء على مهام أو وظيفة مندوب الحسابات في الشركة المراقبة.

غير أن الملاحظ أن الفقه الفرنسي³، يدعو إلى عدم متابعة مستعمل المعلومات الامتيازية إذا تمت خارج السوق الرسمية، خاصة إذا كانت القيم المنقولة ليست مدرجة في جداولها الرسمية، لأنها عملية تتم بالتراضي خارج البورصة، ولا تمس بسرية المعلومات التي على الجمهور. كما أن هذا التداول لا تؤثر على ضروريات حماية السوق⁴. وهو ما أقرته التوصيات الأوروبية⁵. غير أنه بالنظر إلى الأحكام القانونية الداخلية، خاصة القانون الفرنسي، فهذا القول لا يصلح إلا إذا تعلق الأمر في إطار عمليات إعادة هيكلة المؤسسات، لأنه تتم طبقاً لأحكام القانون المدني الخاص بإبرام العقود الرضائية، ويكفي أن يخل العقد حتى يجد صاحب المعلومة الامتيازية نفسه محل المتابعة الجنائية.

ويكون حائز المعلومة الامتيازية عموماً إما داخلياً أو خارجياً بالنسبة للشركة المصدرة للقيم المنقولة⁶، إذ يتحصل صاحب المعلومة الداخلي على المعلومة بصفة أولية ومبدئية⁷،

¹ C.A. Paris, 16 mars 1994, J.C.P. éd. G. 1994, n° 2322, note H. Robert : Mr. P. B. avait cédé les titres de la société d'Y.S.L. de gré à gré et savait que les titres en question perdraient de leurs valeurs suite à la récession de l'activité de la société.

² J. MESTRE et M.-E. PANCRAZI, *Droit commercial : droit interne et aspects de droit international*, op. cit., n° 556-1, p. 385.

³ C. DENON, *La justification de la lutte pénale contre les opérations d'initiés*, P.A. du 28 mars 1994, n° 37, p. 4.

⁴ يهدف تنظيم التداول في السوق المنظمة، أي البورصة إلى حماية الاستثمار والادخار، والمعلومات لحين وصولها إلى المتعاملين بالمساواة بينهم وضمان استقرار التعامل في السوق طبقاً للقواعد التي يبنى عليها.

⁵ Directive européenne du 13 novembre 1989, *concernant la coordination des réglementations relatives aux opérations d'initiés*, et spéc. art. 2 déterminant les personnes considérées comme initiés, in Gaz. Pal. 1989, n° 639.

⁶ لا يتعلق هذا التقسيم بتحديد الهيئات الداخلية للشركة وهيئاتها الخارجية، وإنما تحصلها على هذه المعلومات يتم بطريقة جوهرية للعلاقة التي تربطهم بالشركة سواء مع الشركة مباشرة، كرئيسها أو مديرها العام. وخلافاً لذلك قد يتعلق الأمر بالوسيط المالي أو البنكي الذي يدير محفظة الأموال.

⁷ F. STASIAK, op. cit., n° 23, p. 7 et M. VERON, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 227 : « les initiés de droit sont frappés d'interdiction absolue d'opérer ... la présomption qui pèse sur elles (ces personnes), est considérée comme irréfutable ».

كرئيس الشركة، أو القائمين بإدارتها، وتنتقل هذه المعلومات إلى غيرهم بحكم مهامهم في الشركة من بينهم مندوب الحسابات الذي يطلع على المعلومة مبدئياً بطريقة ثانوية¹.

وسبقت الإشارة إلى أنه بفضل مهام محافظ الحسابات الرقابية في الشركة واطلاعه على وثائق الشركة وأسرارها، فيمكنه من تقصي سياستها الاستثمارية الإستراتيجية المالية التي تتبعها. بالإضافة إلى أنه يكشف عن حالتها المالية سواء الايجابية أو السلبية، ومختلف العمليات التي تطرأ على حياتها، والتي تؤثر لا محالة على الأسهم وباقي القيم المنقولة الأخرى التي تصدرها الشركة المراقبة². ومن ثم، يحوز مندوب الحسابات على مختلف المعلومات المتعلقة بمسيرتها، ويعد تبعاً لذلك من بين العالمين بباطن الأمور³ بحكم مهامه الرقابية.

ويحدد المشرع الجزائري⁴ على غرار المشرع الفرنسي⁵ طبيعة المعلومة التي تنشأ بمقتضاها الجنحة، بأن تكون امتيازية، غير أنه لم يحدد المقصود بالامتيازية، ولكن يبين أن المعلومات يجب أن تتمثل " عن منظور مصدر سندات أو وضعيته، أو منظور تطور قيمة منقولة ما". والملاحظ بأن التعبير يفتقر إلى التدقيق اللغوي والتقني، لأن المشرع اعتمد على النص الفرنسي⁶، وقام بترجمته اللفظية، فيحين وجب الاعتماد على مصطلحات خاصة بمجال البورصة، ذلك أن المعلومات الواجبة الحفظ وعدم الاستعمال السابق لأوانه، هي معلومات تتعلق بوضعية مصدر السندات أو الأوراق المالية وبآفاق تطور وتغير قيمتها بالرفع أو الخفض، أي يتحدد بفعل تلك المعلومات الوضع المالي والأبعاد المستقبلية للسندات المنقولة المدرجة للتعامل ضمن السوق، وعليه يشترط أن تكون المعلومة غير معرفة لدى عامة الجمهور، أي سرية⁷.

وتعد هذه الجنحة متميزة جنحة انتهاك جنحة إفشاء السر المهني، لأن الحماية الواردة على السر المهني لا تكون مرتبطة بمدة زمنية ولا بمدى جهل أو علم عامة الجمهور بها حتى يزول طابعها الإجرامي. وعلى العكس من ذلك، لا يمكن استعمال المعلومات المتعلقة بالقيم المنقولة إلا إذا كان بإمكان الجمهور معرفتها، كما أن العقوبة عن إفشاء السر المهني لمندوب الحسابات تقتصر بمجرد الإفشاء، وإنما يشترط للمتابعة عندما يتعلق الأمر بالمعلومات الامتيازية استعمالها أو السماح باستعمالها⁸.

¹ Th. GRANIER, *Le commissaire aux comptes dans les sociétés qui font appel public à l'épargne*, in *Aspects actuels du droit des affaires*, D. 2003, p. 471 ; J. DEVÈZE, A. COURET et G. HIRIGOYEN, *Lamy droit du financement*, op. cit., n° 976, p. 546 et M. VERON, préc., « toute autre personne, ..., pouvant appartenir à la société dont les titres auront été négociés de façon illicite ... tel que le commissaire aux comptes ».

² المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

³ م. بوريشه، المرجع السالف الذكر، ص. 135.

⁴ المادة 60 البند الأول من المرسوم التشريعي رقم 93 - 10 المعدل والمتمم، المذكور أعلاه.

⁵ Art. L. 465-1 al 1^{er} C. mon. fin. fr.

⁶ Art. L. 465-1 C. mon. fin. fr., avant la modification apportée à ce texte par la loi n° 2001-1062, préc.

⁷ R. SALOMON, op. cit., p. 30.

⁸ جنحة إفشاء السر المهني، خاصة متى تعلق بالمعلومات المعلومة للجمهور، ومدى صلاحيتها لأن تكون سرا.

وحتى تكون المعلومة امتيازية يشترط الفقه والقضاء الفرنسيين بأن تكون دقيقة بما فيه الكفاية حتى يمكن استعمالها، ولولاها لما تم الإقبال على تلك العمليات¹، أي تكون الدافع في استعمالها، لأن طبيعتها الامتيازية تحث على ذلك. ويجب، زيادة لما سبق، أن تكون المعلومة خاصة أي متعلقة بمجموعة من القيم المنقولة التابعة لشركة محددة، وليست عامة بالسوق التي يبين اتجاهها نحو الانخفاض أو ارتفاع الأسعار في بورصة محددة. فلا يعتد بالمعلومة التي يكون مضمونها شاملاً لادعاءات غير محددة المعالم، أو غير دقيقة وهو ما يميز المعلومات الامتيازية عن الإشاعات التي لا ترقى إلى درجة السماح بالمتابعة الجنائية، كاحتمال عدم تمكن الشركة مستقبلاً الوفاء بالتزاماتها، لأنه يشترط أن تكون المعلومات أكيدة ودقيقة بما فيه الكفاية حتى يمكن استعمالها حالاً في السوق.

ومندوب الحسابات بمركزه الرقابي على الشركة ومهامه في تدقيق الحسابات والمعايير التي يعتمد عليها في مهامه التأكد من مدى دقة المعلومة المتعلقة بالقيم الخاصة بالشركة فتكون أكيدة لديه، وهو اتجه إليه القضاء الفرنسي² وأيده الفقه في ذلك.

وبذلك، يمكن أن تعتبر معلومات امتيازية، ليس فقط المعلومات التي تخص الشركة وحياتها الاجتماعية، كنتائجها المالية، بل يتعداه إلى كل عنصر خارجي ينعكس مفعوله على القيم المنقولة، بحيث يجب أن تعامل المعلومات بطريقة موضوعية بغض النظر عن الطريقة التي استقبلها حائزها³. فالشخص الذي يعرف مبالغ الخسائر التي تكبدها الشركة، أو الذي يدرك قيمة الأرباح التي حققتها الشركة، يعتبر حائزاً لمعلومة امتيازية⁴، وهو الأمر إذا تعلق الأمر بالاطلاع على وجود مشروع إعادة هيكلة أو اتخاذ الشركة المراقبة من قبل مندوب الحسابات مساهمات في رأس مال شركات أخرى.

¹ Crim., 14 juin 2006, Dr. soc. 2006, août/septembre, n° 132, p. 28 : « il doit s'agir d'une information confidentielle, précise, de nature à influencer sur les cours et déterminante des opérations réalisées » et Crim., 26 octobre 1995, Rev. banque et dr. 1995, n° 46, p. 28, affaire *Péchiney* : « l'information privilégiée doit porter sur des renseignements suffisamment précis pour être immédiatement exploités sur le marché », et v. Crim., 14 juin 2006, préc. En ce sens, v. R. SALOMON, op. cit., p. 30 : « l'information doit être précise. Cette condition permet d'écarter les renseignements vagues ou les simples rumeurs, tel que certains bruits alarmants concernant des difficultés d'échéances, des modifications de structures accompagnées de licenciements et des échecs commerciaux (cet auteur cite l'arrêt de la cour d'appel de Paris du 30 mars 1977).

² C. A. Paris, 30 mars 1977, J.C.P. éd. G. 1978, II, n° 18789, note A. Tunc : « l'information au sens de l'article L. 465-1 devait être précise, particulière et certaine », et F. STASIAK op. cit., n° 23, p. 7. V. art. 1^{er} de la directive européenne, préc. : « l'information privilégiée est une information qui n'a pas été rendue publique, qui a un caractère précis et concerne un ou plusieurs émetteurs de valeurs mobilières, ou une ou plusieurs valeurs mobilières, et qui, si elle était rendue publique, serait susceptible d'influencer de façon sensible le cours de cette ou de ces valeurs mobilières » .

³ Crim., 26 juin 1995, Dr. pén. 1995, comm., p. 225, note J.-H. Robert : « la Cour suprême impose justement la conception objective de l'information privilégiée en fonction de son seul contenu. Ce caractère ne saurait résulter de l'analyse que peut en faire celui qui reçoit et utilise l'information, même s'il est évident qu'un professionnel,..., est mieux placé qu'un épargnant ordinaire pour interpréter les faits connus... ». En ce sens, v. B. Bouloc, sous ce même arrêt, in Rev. soc. 1995, p. 567.

⁴ Crim., 15 mai 1997, Rev. soc. 1998, p. 135.

زيادة على ذلك، فالامتياز يتمثل في الحصول على المعلومات قبل أن يطلع عليها الجمهور، مما يخل بمبدأ المساواة في السوق، إذ لا تعتبر المعلومات امتيازية تلك التي لا يعرفها الغير. وإنما العلم بها قبل الغير، والتي يجب أن تحفظ تحت طي الكتمان في ذلك الحين، إلى أن تصل إلى علم العموم بطرق مشروعة وواسعة الانتشار كالصحف أو الإعلانات على اختلاف أنواعها وتطورها التكنولوجي¹، سواء الرسمية، أو الاشهارية وغيرها.

غير أن المعلومات التي يتوصل إليها الشخص بعد القيام بتحليل عناصر مالية وتقديرات السوق في وقت معين، لا تصلح لأن تكون معلومات امتيازية، لأن التعامل الموضوعي مع المعلومات هذه يشترط أن تكون المعلومات دقيقة وواضحة، لم يتم استعمال وسائل خارجية عنها لاستخلاصها، وهو ما يمكن قوله بالنسبة للمتعاملين والمستثمرين المحللين للمعطيات وعناصر السوق المؤثرة على القيم المنقولة في البورصة، فلا يتصف هؤلاء بحائزين للمعلومات الامتيازية. كما يشترط القضاء الفرنسي²، على غرار لجنة مراقبة عمليات البورصة الفرنسية³، أن تأثر المعلومة على قيمة القيم المنقولة، لاسيما الأسهم المسعرة في البورصة.

ويمنع المشرع الجزائري⁴ على غرار المشرع الفرنسي⁵، استعمال المعلومات الامتيازية، بصيغة الجمع. ولكن المستقر عليه أن معلومة واحدة تكفي لقيام الركن المادي لهذه الجريمة⁶، تطبيقاً للمبدأ المعمول به في البورصة الكتمان أو الإعلام وهو ما يتفق مع وحدود وظيفة مندوب الحسابات في الإعلام⁷. ويكفي لقيام الجريمة معلومة واحدة فقط.

وحصول مندوب الحسابات على هذه المعلومات يكون طبيعياً بتلك الخصائص والصفات نتيجة ممارسته لمهامه في الشركات المراقبة، غير أن التصرف الذي يعاقب عليه المشرع هو إقباله على استعمال هذه المعلومات.

ومن ثم، فالتوصل إلى الحصول على هذه المعلومات يجب أن يتم في إطار مهام مندوب الحسابات الرقابية والمراجعة الحسابية للشركة المراقبة على امتدادها، سواء تعلق الأمر بالشركة ذاتها، أو الشركات التي تدخل ضمن نفس مفهوم مجموعة الشركات، كما أن المعلومات يمكن أن تصل إلى علمه فقد تتعلق بشركات أخرى، غير أنها تؤثر على القيم المنقولة للشركة المراقبة، فيعد في هذه الحالة من العالمين ببواطن الأمور.

¹ R. SALOMON, op. cit., p. 31, et v. Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, *Lamy droit pénal des affaires*, op. cit., n° 1220, p. 491 : « avec l'avènement de la bourse en ligne, les difficultés qui se posent au juge répressif tiendront notamment à ce que ordre et liquidation sont exécutés quasiment en temps réel, sans compter l'allégation du "clic" donné par erreur ».

² Com., 5 octobre 1999, J.C.P. éd. E. 1999, n° 1 et 2, du 6 janvier 2000, p. 32.

³ Il s'agit actuellement de l' AMF : Autorité des Marchés Financiers.

⁴ المادة 60 من المرسوم التشريعي رقم 93-10، السالف الذكر: "معلومات امتيازية".

⁵ Art. L. 465-1 als. 1^{er} et 3 C. mon.fin.fr. « informations privilégiées », par contre le second alinéa du même article utilise le singulier.

⁶ B. LEY, op. cit., n° 132-53, p. 120.

⁷ « S'abstenir ou informer », en ce sens, v. H. DE VAUPLANE et O. SIMART, op. cit., p. 93 et F. NERI, op. cit., p. 121.

أما إذا وصلت المعلومات إلى علم المهني خارجا عن مهامه، فبحسب النص القانوني، يكون عن منىء من المتابعة، ولكن يبدو الإثبات صعبا، لتحديد مسار المعلومة، غير الطريق المهني.

2 – استعمال مندوب الحسابات للمعلومات الامتيازية لانجاز أو السماح بانجاز عمليات قبل اطلاع الجمهور عليها

لقيام الركن المادي لجنحة إساءة استعمال المعلومات الامتيازية، يجب أن يعتمد حائز المعلومات باستعمالها إما مباشرة أو عن طريق شخص آخر مسخر لذلك، وباستقراء الصيغة التي ورد تحديد الركن الشرعي لهذه الجنحة يخلص إلى العديد من العناصر، والتي لا تخلو من مجموعة من التساؤلات.

يتعلق التساؤل الأول، حول تحديد المقصود من العمليات، التي يتم انجازها بالاعتماد على المعلومات الامتيازية، إذ يبين النص القانوني أن هذه العمليات تمت في السوق، سواء لصالح حائزها أو للغير، سواء تمثل في بيع أو شراء أو مجرد اكتتاب.

وتنصب الجريمة على مختلف العمليات التي تتم في البورصة على السندات المنقولة قبل عرضها للتداول¹. ومن واجب القاضي التحقق من أن التصرف في المعلومات الامتيازية قد تم قبل تاريخ منح قبول البورصة، والذي يعد بمثابة الترخيص في تداولها وإعلام الجمهور بذلك، حتى وإن تم التنفيذ لاحقا.

غير أنه يصعب تحديد حصول العلم قبل الجمهور إذا كانت المعلومات يتم تداولها خارجا عن البورصة، مما يفرض على النيابة العامة إقامة الدليل على علم مندوب الحسابات بالمعلومات قبل الجمهور، ويكفي لذلك إثبات تاريخ العملية التي تمت بناء على المعلومات الامتيازية، أما فيما عدا ذلك، فيكون الأمر صعبا.

ويقصد باطلاع الجمهور، ليس علمه بالمعلومات المتعلقة بالقيم المنقولة، بل مدى إمكانية علمه طالما المعلومة أصبحت عامة، وخرجت من دائرة الامتياز، إذ يكفي أن يعلم بها شخص قبل أو مع مندوب الحسابات، أو يكون بإمكان الغير معرفة تلك المعلومات في ذات الوقت، فلا يمكن متابعة مندوب الحسابات، لعدم توفر مفهوم المعلومة الامتيازية في هذه الحالة.

وتتم متابعة مندوب الحسابات، حتى في حالة عدم الاستفادة من العملية، أي في حالة عدم تحقيقه للربح المنتظر من العملية المنجزة، لأن النتيجة المادية، ليست عنصرا من عناصر الجريمة، وإنما اعتمد عليها المشرع لتحديد مبلغ الغرامة المقررة إلى جانب عقوبة الحبس².

ويرى جانب من الفقه العربي بأنه يستحسن تسمية هذه الجريمة بجريمة استغلال المعلومة³. غير أنه من عملية الاستغلال من شأنها تضييق المجال القانوني المخصص للجنحة، ويفر مندوب الحسابات الذي يستعمل فقط المعلومة دون أن يسعى من وراء ذلك لأي ربح مادي. لذا، فمن الواجب الحفاظ على الإطار القانوني للجنحة، بحيث يكفي أن يستعمل السلطة التي تمنحه إياه المعلومة الامتيازية في القيام بعملية أو السماح بانجازها من قبل الغير، ذلك أن

¹ المادة 41 الفقرتين 2 و3 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 المعدل والمتمم، السالف الذكر.

² المادة 60 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 المعدل والمتمم، المذكور سابقا: "يعاقب بالحبس،...، وبغرامة مالية قدرها 30 000 دج، ويمكن رفعها حتى تصل إلى أربعة أضعاف الربح المحتمل تحقيقه، دون أن تقل هذه الغرامة عن الربح نفسه،..."

³ م. بوريشة، المرجع السالف الذكر، ص. 138، و ع سالم، الحماية الجنائية غير المعلنة للشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية، دار النهضة العربية، ط. الأولى، 1999، ص. 43.

الاستعمال يفرض أن يقصد به الإفادة بالمعلومة بما تسمح به طبيعتها ومضمونها الامتيازي بالنظر إلى صفة مهنة للقائم بالاستعمال، وهذا ما يسمح برسم الإطار الصحيح للجريمة.

وبالاعتماد على سياسة الانفتاح المالي، فتجيز بعض التشريعات تداول قيم منقولة أجنبية، أي أن مقر الشركة التي أصدرتها في بلد غير البلد الذي تتداول فيه أو مقر وجود البورصة، لكنها لا تبين إذا ما يمكن المتابعة على ذلك الأساس، غير أن القضاء الفرنسي حكم بما يدعى بالامتداد الإقليمي للركن المادي، وقضى بانعقاد اختصاصه في متابعة هذه الجرائم التي اقتربت أحد عناصرها على إقليم الدولة، لتعد أنها اقتربت كاملة على إقليمها¹.

ولا شك أن المكان الذي تقترب فيه الجريمة ليس معتبرا في الجريمة، طالما أن المعلومة الامتيازية المتعلقة القيم المنقولة استعملت، بيد أن الاستعمال اللاحق لذلك لا يمكن متابعته، لأنه تم خارج إطار المهن أو الوظيفة كالذي يدلي بالمعلومة لشخص أثناء "مأدبة غداء"، فالقانون الفرنسي² لمواجهة هذا الفراغ نص على جنحة تسريب المعلومات قبل عرضها للجمهور خارج الإطار المهني أو الوظيفي³، وهو ما لا يعاقب عليه، إلا إذا تم التوصل إلى إحداث علاقة الاشتراك في اقتراح الجريمة على اختلاف أشكالها، وفيما سواها لا يمكن المتابعة⁴.

إن استدعاء تجريم هذه التصرفات لا يكون معقولا إلا إذا شهدت السوق المتعلقة بالقيم المنقولة حركة مالية وتداول معتبرا، يؤدي إلى ابتداء هذا النوع من الإخلال بالسوق، غير أنه بالنظر إلى حركية ونشاط بورصة الجزائر إلى حد يومنا، فيجب السعي وراء ترسيخ المبادئ الخاصة بالتعامل المالي والقيم المنقولة، مثلما حدده المشرع.

ثانيا: الركن المعنوي لجنحة إساءة استعمال المعلومات الامتيازية المقترفة من قبل مندوب الحسابات

ينص المشرع الجزائري صراحة على ضرورة تعمد انجاز أو السماح بانجاز عمليات تتعلق بالقيم المنقولة المعروضة في السوق، بناء على عمليات امتيازية، فلا يتم متابعة مندوب الحسابات إلا إذا أقامت النيابة العامة الدليل على سوء نيته عند استعمال تلك المعلومات.

أما الوضع في فرنسا، فحاليا، النص لا يتضمن أية عبارة تدل على أن الجريمة تستدعي القصد الجنائي. أما قبل تعديل قانون العقوبات الفرنسي الذي وضع مبدأ أن كل الجرائم إرادية، فحينها كان الفقه الفرنسي⁵ يرى بأن اقتراح الجنحة لا يستدعي الركن المعنوي، بل يكفي إثبات

¹ Crim., 26 octobre 1996, préc., « l'ubiquité de l'élément matériel ».

² Art. L. 465-1 al. 2 C. mon. fin.fr.

³ P. GAUTHIER et B. LAURET, *Droit pénal des affaires*, Economica, Coll. D.E.S.C., 1^{er} éd., 1986-1987, p. 436 et F. STASIAK, op. cit., n° 43, p. 9 : « délit de diner en ville ».

⁴ A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT - JASSON, op. cit., n° 13775, p. 283 : « peut être reconnu coupable de recel de délit d'initié toute personne physique ou morale, non initiés de fait, intervenues sur le marché tout en sachant que l'information privilégiée utilisée avait une origine frauduleuse ». En ce sens, v. Crim., 26 octobre 1995, préc.

⁵ B. LEY, op. cit., n° 132-53, p. 121: « sur l'élément moral, la loi est muette. On peut cependant déduire du texte lui-même que le commissaire aux comptes agissant en qualité de personne initiée, doit avoir eu connaissance qu'il bénéficiait es-qualité d'une information privilégiée ... et la preuve de cette connaissance sera dans la plupart des cas difficile à rapporter par le ministère public. En effet, il est rare que des opérations spéculatives soient accomplies par les seules personnes initiées. L'information financière

استعمال مندوب الحسابات للمعلومة قبل الجمهور لعلمه بها، وهذا راجع إلى أن إثبات عنصر العلم بمعلومات في سوق تشيع فيها الإشاعات إلى جانب المعلومات حقيقية ضمن مختلف عمليات التداول المتتابعة، خاصة بالاعتماد، حالياً، على وسائل الإعلام المتخصصة، فجعل من هذه الجريمة تعتمد فقد على علمه بالمعلومات الامتيازية واستعمالها كافيًا للمتابعة، ويمثل ذلك أداة فعالة لضمان انتظام السوق وشفافيته. لكن سرعة انتقال المعلومات وتطور الوسائل في ذلك يقف عائقاً لإعمال هذه الجريمة بما يفي وغرضها.

غير أن جانباً آخرًا من الفقه الفرنسي¹، ليس بعيداً عن ذات الموقف، إذ لا ينكر أن اكتمال أركان جنحة استعمال المعلومات الامتيازية يستدعي القصد الجنائي، إلا أن أهميته تكاد تنعدم عند توافر الركن المادي، وهو ما يتجه إليه القضاء الفرنسي²، الذي يتعامل مع هذه الجريمة كأنها من الجرائم الشكلية لخطورتها على الاستثمار في سوق القيم المنقولة، لأنه يأخذ بالجانب المادي للنشاط دون جانبه المعنوي الذي يستخلصه من وجود الأول، فيحين هما عنصران مستقلان، وينتج عن ذلك اتساع مجال التصرفات المعاقب عليها في إطار جنحة إساءة استعمال المعلومات الامتيازية

وعليه، يعد الوضع في ظل القانون الجزائري الحالي، صعب، إذ يشترط من جهة، وبالرغم من قرينة العلم المرتبطة بأصحاب المهن التقنية، إثبات الركن المعنوي باستقلال عن الركن المادي، ذلك أن مندوب الحسابات الذي يعرف بأن المعلومات امتيازية ولكنه لم يعلم أنه يحوز عليها قبل الجمهور وقد سمح للغير باستعمالها، فيفترض أن لا تتم متابعتها لعدم توافر العمد. غير أنه ومن جهة أخرى يظهر مندوب الحسابات مقصراً في الالتزام بالتكتم على المعلومات التي يكتشفها أو يدلى إليه بها تحت طي الكتمان، فيكون في هذه الحالة منتهاكاً لمبدأ الحيطة والتبصر، مما يثبت رعونته ونقص الخبرة البين، والذي يمكن ترجمته بسوء نيته، فيبقى للقضاء الجزائري التصريح بموقفه في هذه الحالة.

المطلب الثاني: اقرار مندوب الحسابات لباقي الجرح المتعلقة بشفافية بورصة القيم المنقولة
تعتبر جنحة استعمال المعلومات الامتيازية هي الجنحة الأصلية³، أما باقي الجرح المتعلقة بشفافية سوق القيم المنقولة تنفرع عنها، ذلك أنها لا تتعلق بانتهاك المعلومات التي يجب

est développée à tel point que la moindre rumeur est reproduite et que des projets de transactions en principe secrètes, sont relatés par les journaux financiers ».

¹ R. SALOMON, op. cit., p. 31 : « l'élément intentionnel ... est, pour le délit d'initié, comme les autres délits boursiers, réduit à une peau de chagrin. Ce trait saillant du délit d'initié se trouve confirmé par la directive "d'abus de marché" du 28 janvier 2003 ».

² La jurisprudence française, a considéré que l'élément intentionnel du délit d'initié était établi dès lors que le prévenu savait qu'il bénéficiait d'une information privilégiée dont le public n'avait pas connaissance et a entendu l'utiliser. En ce sens, v. CA Paris, 27 mai 1977, préc.

³ A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 13775, p.283 : « le délit d'initié peut prendre deux formes différentes, qui résultent respectivement soit de l'utilisation d'informations privilégiées à des fins autres ou pour une activité autre que celle à raison desquelles ces informations sont détenues, soit de la diffusion abusive d'informations ».

أن تذايع في السوق وكيفيتها أو أثرها وهي بالجنح المنصوص عليها قانونا، والمتمثلة في التعمد في نشر معلومات خاطئة أو مغالطة بغرض التأثير على الأسعار في البورصة¹.

زيادة على ذلك، فجنحة ممارسة أو محاولة ممارسة مناورة لعرقلة التنظيم لسوق القيم المنقولة بهدف تضليل الجمهور²، هي الأخرى، تهدف لحماية سوق القيم المنقولة وضمان شفافيتها وحماية الادخار والمستثمرين، وملاحقة انتهاك مبدأ المساواة بينهم.

أولاً: جنحة نشر مندوب الحسابات لمعلومات خاطئة قصد التأثير على الأسعار في سوق القيم المنقولة

لا يمكن ضمان حماية الاستثمار والادخار وتنظيم التعامل في سوق القيم المنقولة إلا بتأمين انتشار المعلومات بطريقة شفافة مع مراعاة المساواة في إمكانية الحصول عليها لاعتمادها في إبرام مختلف المعاملات، والحيولة دون نشرها بشكل مخالف للواقع.

وإسناد السهر على تنظيم السوق المالية وحسن سيرها إلى هيئة، في الجزائر³ هي لجنة مراقبة عمليات البورصة وتنظيمها، من شأنه تدعيم الثقة من حيث مضمون المعلومة في إطار الرقابة الممارسة من قبلها.

ولاقتراف هذه الجنحة يتوجب نشر المعلومة الخاطئة أو المغالطة المتعلقة بقيم منقولة مقبولة في البورصة، ومن شأنها إيقاع المدخر في الخطأ، بغض النظر عن الوسيلة التي حصل بها النشر، وهو الركن المادي، مع ضرورة القصد الجنائي.

1- الركن المادي لجنحة نشر معلومات كاذبة تتعلق بقيم منقولة مقبولة أو متداولة في البورصة

لتحقق الركن المادي أن يتم نشر معلومات مغالطة أو كاذبة تتعلق بقيم منقولة مقبولة في السوق المنظمة للقيم المنقولة، أي البورصة، ومن شأن التأثير على الأسعار.

أ – يجب إن تتعلق المعلومة الخاطئة بقيم منقولة مقبولة أو متداولة في البورصة

إن المعلومات الكاذبة، بالنسبة لمندوب الحسابات، تأخذ نفس المفهوم المحدد لجنح الإعلام الكاذب، غير أن المعلومات المتضمنة هنا ليست الخاصة بمهامه الرقابية والمراجعة الحسابية ولا بالحق التفاضلي للاكتتاب، لأنها تصرفات معاقب عليها بنصوص خاصة بها، وإنما هي مرتبطة بالقيم المنقولة المعروضة في البورصة.

¹ المادة 60 البند 2 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 المعدل والمتمم، السابق ذكره.

Concernant le droit français, v . art. 465-1 al. 3 C. mon. fin. fr.

² المادة 60 البند 3 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 المعدل والمتمم، السابق ذكره.

Concernant le droit français, v . art. 465-1 al. 4 C. mon. fin. fr.

³ المادة 20 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 المعدل والمتمم، السابق ذكره.

En droit français, il est confié à l'autorité des marchés financiers (AMF) de veiller à la protection de l'épargne, et de l'information des investisseurs et au bon fonctionnement et régulation des marchés d'instruments financiers, (la COB « commission des opération de bourses » et la CMF « commission des marchés financiers » se chargeaient du contrôle et de la protection des marchés financiers, fusionnées, depuis la loi 2003-706 en créant l'AMF, v. art. L. 621-1 C. mon. fin. fr. En ce sens, v. O. DUFOUR, *Bercy prépare la fusion de la COB et CMF*, P.A. 26 septembre 2002, p. 3.

ويقصد بالمعلومة في هذا الإطار، كل خبر أو بيان له من الدقة ما يكفي حتى يكون مؤثرا، مما يفرض استبعاد الإشاعات العامة، ومجرد رأي ما لم يكن له بعض التأكيد من جانب مندوب الحسابات ليأخذ شكل المعلومة¹. غير أن جانب من الفقه الفرنسي، لا يعتد بمدى دقة المعلومة المغالطة، إنما بأثرها في خلق الاضطراب في سوق القيم المنقولة المنظمة².

غير أنه باستقراء القانون الجزائري³، وهو الأمر بالنسبة للقانون الفرنسي⁴، أن المعلومة الكاذبة لا تؤدي بالضرورة الى التأثير على الأسعار المتداولة حتما، بل يكون "من شأنها" أن تؤثر أو من طبيعتها أن تلحق اضطرابا في السوق. لذا، حتى لو لم تتأثر الأسعار بخطأ المعلومة، يكفي أن تكون المعلومة الخاطئة أو المغالطة منشورة في السوق ولو استغلت لاضطربت أسعار التداول في البورصة.

ويتمثل مضمون المعلومات مقصودة في هذه الجنحة، بتلك المعلومات المتعلقة بمسير الشركة الاقتصادية والتقنية، التجارية أو المالية⁵، ولا يمكن أن ترتبط بمجرد تصريحات تتضمن تخمينات أو احتمالات مستقبلية لوضعية الشركة المراقب⁶، بل بإدراجها في تقرير أو محضر رسمي، يتحقق نشر المعلومات المغالطة.

ومن ثم، فالعبارة ليس بارتفاع الأسعار أو انخفاضها، وإنما نشر المعلومة الكاذبة، بحيث تتعلق بقيم منقولة سواء تم قبولها لتداولها في السوق أو هي فعلا متداولة فيه، ذلك أن عملية التداول في البورصة تتطلب تأشير أو قبول لجنة مراقبة عمليات البورصة⁷، ولكن ما الأمر إذا تعلق بالنسبة للمعلومات خاطئة بالنسبة لقيم متداولة خارج البورصة؟

يحدد المشرع طريقتين لتداول القيم المنقولة، سواء في سوق القيم المنقولة أي البورصة، أو أن يتم ذلك بإجراء التراضي وخارجا عنها⁸. وانتهاك صحة المعلومات في حالة التداول خارجا عن البورصة تحكمها المبادئ العامة للعقود عموما، وبيع المنتجات خصوصا، وإذا تبين وجود معلومات كاذبة أو خاطئة فالحماية تبنى على عيوب الرضا. إلى جانب ذلك، إذا ثبت وجود معلومات كاذبة تتعلق بحالة أو نشاط الشركة من قبل مندوب الحسابات، فلا شك أنه يتابع على أساس جنحة الإعلام الكاذب.

ونتيجة لما سبق، يستخلص هدف المشرع من خلال تجريم نشر المعلومات الكاذبة في أوساط البورصة، إذ يتمثل في دعم الثقة والائتمان في إطار عمليات التداول في البورصة، ومتابعة كل من يخل بالإطار التنظيمي أو يعارض نشاطها، في حسن سير وتنظيم البورصة، لأن القيم المنقولة المعروضة في البورصة حصلت على تأشيرة لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة لتداولها، وللحفاظ على قوة وجدية التأشيرة تلك، فيعاقب على نشر معلومات مخالفة

¹ ع. سالم، المرجع السالف الذكر، ص. 77.

² J.-M. BRUGUIERE, op. cit., n° 16, et v. C. HANNOUN, *La déontologie des activités financières : contribution aux recherches actuelles sur le néocorporatisme*, R.T.D. com. 1989, p. 418.

³ المادة 60 البند 2 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 المعدل والمتمم، السالف الذكر.

⁴ Art. L. 465-1 C. mon. fin.fr.

⁵ B. LEY, op. cit., n° 132-56, p. 121.

⁶ C.A. Paris, 15 janvier 1992, Gaz. Pal. 1992, I, p. 239.

⁷ المادتين 40 و 41 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 المعدل والمتمم، السالف الذكر.

⁸ المادة 5 خصوصا الفقرتين 1 و 2 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 المعدل والمتمم، السالف الذكر.

الحقيقة أو مغالطة. زيادة على ذلك، منح اللجنة الحماية اللازمة لتأدية نشاطها، وضمان إضافي للمستثمرين والمدخرين في الطمأنينة خلال القيام بمختلف التعاملات¹، وهي بذلك ضمان إضافي لمهنة مندوب الحسابات ليضع حدا لمهامه في واجب الإعلام، وواجب التحفظ والتكتم حرصا على مختلف المصالح المتشابكة.

ب- يجب أن يكون نشر المعلومة الخاطئة للجمهور من شأنه التأثير على الأسعار

لاقتراح الجنحة يجب نشر المعلومة إلى العموم، أي تكون في متناول الجمهور، حتى ولو لم يعلمها كل جمهور المتعاملين أو المدخرين، بل يجب أن تخرج إلى الوجود، بحيث تصبح علنية، وأفضل وسيلة للعلنية هي النشر، كسند لانتقالها ويتحقق ذلك من خلال النشرات الإخبارية في الصحافة أو التلفاز، أو عند عقد اجتماعات أو محاضرات، أو عن طريق مراسلات، أو حتى من خلال تصريحات أمام الجمهور، في أماكن مثل أروقة البورصة².

غير أنه وجب التمييز بين المعلومات التي أدرجت ضمن قرارات مندوب الحسابات الموجهة للجمعية العامة، أو التصريحات الشفوية التي تمت أثناء انعقادها، والتي يتم متابعتها بمقتضى جنح الإعلام الكاذب حتى وإن تعلقت بالقيم المنقولة الخاصة بالشركة المراقبة أو شركة أخرى. خلافا لذلك، يجب ملاحقة مندوب الحسابات بفعل نشر معلومات مغالطة إذا قام بإدراج تلك المعلومات في المذكرة الموجة إلى إعلام الجمهور، أو في طلب التأشير لتداول القيم المنقولة³. ففي هذه الحالة يعاقب على نشر المعلومات الخاطئة في البورصة، لأن الأشخاص المعنيين بالحماية المقررة بجنح الإعلام الكاذب يتحدد أساسا بالشركة والمساهمين، في إطار نشاط الشركة ونتيجتها، أما جنحة نشر المعلومات الكاذبة تجد مجالاً لها أوسعاً يتمثل في سوق القيم المنقولة بما فيها من أطراف من مدخرين ومتعاملين أصحاب الأموال، فالحماية تتبع المجال المخصص للمعلومة المعلن عنها.

ويشترط المشرع أن تكون المعلومة من شأنها التأثير على الأسعار، ذلك أن الأسعار تتحدد في هذه السوق كغيرها من الأسواق بحسب العرض والطلب، ويكون للجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة دوراً في حماية تحديد السعر⁴، في إطار ضمان معاملة المتعاملين على قدم المساواة⁵.

غير أنه إذا وجدت معلومات خاطئة، ولم تأثر على الأسعار، يجب في هذه الحالة على قضاة الموضوع، البحث ما إذا كانت هذه المعلومة من طبيعتها التأثير على الأسعار حتى ولو لم يتحقق اضطراب الأسعار، ولهم السلطة التقديرية في ذلك لأنها مسألة موضوعية تخضع لتقديرهم، تحت طائلة إعادة تكييفها بجنح أخرى كالنصب⁶.

¹ Th. GRANIER, op. cit., p. 471 et J.-J. DAIGRE, *Une nouvelle source du droit, le communiqué ? à propos d'un communiqué de la COB du 4 mai 1999*, J.C.P. éd. G. 1999, p. 1277.

² A. TOUFFAIT, A. AUDEREAU et J. LACOSTE, *Délits et sanctions dans les sociétés*, op. cit., p. 854.

³ المادة 41 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 السالف الذكر.

⁴ المادة 45 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 السالف الذكر.

⁵ المادة 49 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 السالف الذكر.

⁶ إلى الجزء المخصص لدراسة اقتراح مندوب الحسابات لجنح منصوص عليها في قانون العقوبات والمتعلقة بالجناحي التجاري.

2- الركن المعنوي لجنحة نشر معلومات مغالطة عن قيم منقولة مقبولة أو متداولة في البورصة

يهدف التأثير على الأسعار المتداولة في البورصة، وذلك على اختلاف الأهداف المبتغاة من خلال نشر المعلومات الكاذبة، فقد تتعلق بجذب المستثمرين إلى الإقبال على القيم المنقولة المعروضة في البورصة، ولكن ليس كما تبنى عليه المعاملات في إطار السوق، لأن الحث على ذلك يتم بالسبل المشروعة، أما إذا تمت غشا، فتعتبر العمليات باطلة¹. كما قد ترمي إلى زيادة رأس المال لتغطية الخسارة المحققة، ولو علم بها المدخر، من المنطقي ألا يلجأ إلى استثمار أمواله في هذه الشركات، والتي تغطي وضعها السلبي على حساب عمليات غير منتجة في السوق.

ويبين المشرع الجزائري صراحة على ضرورة التعمد في نشر المعلومات الكاذبة بقصد التأثير على الأسعار²، على عكس المشرع الفرنسي الذي حذف³، من النص الشرعي للجريمة المصطلح الدال على القصد الجنائي. ولكن الوضع لا يختلف لأن الجنحة تبقى إرادية تتطلب العمد⁴، ولا يتحقق القصد الجنائي إلا إذا تمكن المتابع من تحقيق عملية النشر ومراقبتها، أي يقوم بالنشاط الايجابي. ومن ثم، فينعدم القصد الجنائي، يجب الحكم بالبراءة في حالة عدم التمكن من التحكم في عملية النشر الإلكتروني⁵.

ويفضل جانب من الفقه العربي⁶ يسمي هذه الجنحة بجنحة " تسريب المعلومات الخاطئة أو المضللة " ، وهو ما يتوافق مع طبيعة هذه الجنحة، لأن عملية النشر، عن حق، قد تتحقق شرعياً في حالة النشر النظامي، كما يمكن أن يكون نشراً كاذباً غير مطابقاً للحقيقة. أما التسريب⁷، فيتضمن العمل على نشر المعلومات بطريق غير الطريق الشرعي للنشر، أو بطابع مغالط يختلف عن السبيل الأصلي للمعلومات، بغية التواجد بجانب باقي المعلومات الأخرى لتنتج مفعولها.

¹ المادة 60 الفقرة الأخيرة من المرسوم التشريعي رقم 93- 10 السالف الذكر.

² المادة 60 الفقرة الأولى البند الثاني من المرسوم التشريعي رقم 93- 10 السالف الذكر.

³ Depuis le 1^{er} mars 1994 .

⁴ M. VERON, op. cit., p. 291 : « le délit suppose une intention coupable, car le texte sanctionne ceux qui auront, ..., volontairement répandu des informations qu'ils savaient fausses ». En ce sens, F. STASIAK, op. cit., n° 39 , p. 12 .

⁵ C.A. Paris, 15 décembre 1989, Rev. sc. crim. 1990, n° 327, note J.-H. Robert : « la preuve résulte de l'information diffuse qui a pour finalité de fausser les cours et le jeu normal du marché. Tel n'est pas le cas lors de la publication d'un service de télématique dès qu'il n'y a aucun moyen de contrôle préalable sur les messages ».

⁶ م. بوريشة، المرجع السالف الذكر، ص. 166، وفي نفس المعنى ع. س. بكرى حسن، بورصات الأوراق المالية، 1999، مصر، ص. 115.

⁷ المادة 49 البند الأخير من المرسوم التشريعي رقم 93 - 10 المعدل والمتمم: " تسهر اللجنة على حماية السوق... وعدم تسريب معلومات سرية في غير محلها ".

ثانياً: ارتكاب محافظ الحسابات لجنة عرقلة السير المنتظم لسوق القيم المنقولة قصد تضليل الجمهور

ينص المشرع الجزائري¹ على غرار المشرع الفرنسي²، على أنه يعاقب كل شخص مارس أو حاول أن يمارس إما بطريقة مباشرة أو عبر أي طريق آخر مناورة ما بهدف عرقلة السير المنتظم لسوق القيم المنقولة من خلال تضليل الغير.

ولا شك أن الأشخاص المعنيين بجنة استعمال المعلومات الامتيازية، يمكنهم اقتراف هذه الجريمة كذلك، غير أن ممارسة المناورات من طبيعتها أن تتم بمساهمة عدة أشخاص لتحقيق الاتفاقات لتأثيرها على السوق³، مما يفرض توافر القصد في الوصول إلى تحقيق نتيجة من وراء المناورات والتمثلة في تضليل الجمهور. ومن ثم، فتقترب هذه الجحة بتوافر الركن المادي المتمثل في ممارسة أو محاولة ممارسة المناورة، بهدف عرقلة السير المنتظم لسوق القيم المنقولة، بتضليل الغير مع ضرورة سوء نية القائم بالفعل، والذي يمكن أن يتمثل في مندوب الحسابات، بتدخله في هذه المناورات.

1- الركن المادي لجحة ممارسة مناورة لعرقلة السير المنتظم لسوق القيم المنقولة

تتمثل الغاية من دخول التعاملات في سوق القيم المنقولة السعي لتحقيق الربح، وذلك بالمجازفة بتحقيق التعاملات التي يحتمل أن تؤدي إلى ذلك الكسب المالي، والذي ليس مضموناً في كل الحالات، نظراً لتأثر السوق بمختلف المعطيات، والتمثلة أساساً في العوامل الاقتصادية والمالية⁴. غير أنها تتأثر كذلك بعوامل أخرى لكنها مفتعلة بغرض الكسب السريع وغير المشروع لإحداث ارتفاع أو انخفاض في الأسعار للقيم المنقولة، والذي قد يؤدي إلى قيام مسؤولية مندوب الحسابات إذا تحققت المناورة بفعله.

ولقد سعى المشرع الجزائري، على غرار نظيره الفرنسي إلى منع التلاعب بالأسعار في سوق القيم المنقولة، لما يسببه من فقدان الثقة والائتمان منها، وإلحاق أضرار قد تكون جسيمة بالمدخرين والمستثمرين، وقد تنعكس على شركات المساهمة بالقيم المنقولة التي تصدرها لتمويل السوق بها.

وتقترب الجحة عند ممارسة أو محاولة ممارسة مناورة في سوق القيم المنقولة، على أن التشريع الفرنسي يورد العقوبة في إطار سوق الأدوات أو الوسائل المالية⁵، والتي يعتبرها منتجاً ويمكن عرضها في السوق الخاصة بها، أي بالبورصة، ويتمثل تلك الوسائل المالية في القيم المنقولة سواء التي تعطي حق في رأسمال الشركة المصدرة أو حق مديونية عام على

¹ المادة 60 الفقرة الأولى البند الأخير من المرسوم التشريعي رقم 93 - 10 المعدل والمتمم، السالف الذكر.

² Art. L. 465 -2 C. mon. fin. fr.

³ M. VERON, op. cit., p. 292 : « les praticiens donnaient habituellement ce nom (manipulation des cours) à ce délit ... ».

⁴ ش. شمعون، البورصة : بورصة الجزائر، أطلس للنشر، 1996، ص. 87 : " أثر العوامل الاقتصادية والمالية في تحديد أسعار الأوراق المالية"

G. DEFOSSEZ et P. BALLY, *La bourse des valeurs*, Puf, 6^{ème} éd. 1999, p. 113, et F. NERI, op. cit., p. 158.

⁵ L' art. 60 du décr. lég. n° 93 -10, préc., utilise le terme "valeurs mobilières" alors que législateur français, à l' art. L.465-2 C. mon.fin.fr. mentionne : "instruments financiers".

أموالها¹، بالإضافة إلى مختلف عقود الخيار والعمليات الآجلة التي يمكن الاتفاق على إبرامها سواء المتعلقة بنسب الفائدة، أو التداول، إلى جانب البضائع.

ويجوز للجنة تنظيم ومراقبة عملية البورصة التدخل بتعليق تحديد الأسعار أو رفض منح التأشيرة لتداول القيم المنقولة، بل وحتى شطبها بسحب التأشيرة الممنوحة لها، متى انجر عن ذلك اختلال في سوق القيم المنقولة أو لاحظت التلاعب بالأسعار².

كما أنه يعاقب على التلاعب بالأسعار في السوق من خلال ممارسة مناورات أو محاولة ممارستها، لأنها تؤدي إلى إيقاع المدخر أو المستثمر في الخطأ، ويكفي لقيام اللجنة محاولة الإتيان بالنشاط المادي حتى ولو لم يتم تحقيق الربح غير المشروع المبتغى³، وما يؤدي ذلك اعتبار المحاولة مثلها مثل الجريمة التامة.

تشهد البورصات، في الدول ذات النشاط المالي العالي، في بعض الأحيان تقلبات كبيرة وغير عادية، كارتفاع فاحش للأسعار أو انخفاضها المدقع، والتي لا يرجع سببها بالضرورة لوجود مناورات⁴، وإنما من طبيعتها تلك الحركية، بل وحتى إن وجدت مناورات في السوق، فيجب أن تؤدي هذه المناورات أو الأعمال إلى تضليل الغير، إذ يتحقق هذا التضليل في إيقاعهم في الخطأ بالإقبال على التعامل بالشراء أو البيع. كما أن نتيجة هذا التضليل يمكن أن تؤدي إلى امتناعهم عن التعامل لحين وجود حركية في الأسعار باتجاه آخر، غير أن هذه الحالة الأخيرة تبقى صعبة الإثبات، إلا أنها ليست بهذا القدر من الأهمية طالما أن محاولة ممارسة المناورات معاقب عليها، ونتيجة لذلك فيمتد مفهوم المحاولة إلى محاولة تضليل الغير.

والمناورات التي يمكن أن تتحقق من قبل مندوب الحسابات العمل على إثبات تداول كبير للقيم المنقولة التي تصدرها الشركة المراقبة نظراً لحالتها، مما يؤدي إلى ارتفاع أسعار تلك القيم في البورصة، على غير حقيقتها مما يؤدي إلى تضليل الجمهور.

إلا أن ربط علاقة السببية بين العملية و المناورة نتيجتها بعرقلة سير سوق القيم المنقولة يبدو صعباً، لتداخل العديد من العوامل الاقتصادية والمالية وحتى النفسية⁵ في إطار البورصة. لذا، فمهمة القاضي الجزائي تعد دقيقة وصعبة، لأنه يتوجب عليه فصل مختلف العوامل وتحديد دور المناورات في الحث على الإقبال للتداول، وتضليل الجمهور، أو محاولة ذلك، للقول بتوافر الركن المادي للجنة.

¹ بالنسبة للتشريع الجزائري، المادة 715 مكرر 30 وما يليها ق.ت.ج.

En droit français , v. arts. L. 228-1 er s. C. com. fr et arts. L. 211-1 C. mon. fin. fr. et s.

² المادتين 45 و 47 وما يليها من المرسوم التشريعي رقم 93-10 المعدل والمتمم السالف الذكر.

³ W. JEANDIDIER, op. cit., n° 147, p. 138.

⁴ يفتقد النظام الذي تسري عليه بورصة الجزائر للنشاط الواجب أن تسري عليه، فمن الناحيتين القانونية والنظرية، فقد تم النص على الأحكام التشريعية والتنظيمية الخاصة بها، إلا أنه من الناحية الواقعية لا يوجد أي نشاط فعلي يذكر. ودون الخوض في الثقافة الاستثمارية في إطار البورصة، فيستدل في ذلك على انعدام أي حركة في مؤشراتنا. وبالبحث في هذه المسألة فلا شك أنها تتأثر بانعدام تنوع المنتجات المالية والخدمات فيها، زيادة على غياب النشاط المالي والبنكي الدولي، وباقي العمليات الثانوية المرتبطة بها كالتأمينات أو الخدمات الأخرى لتسهيل وتفعيل البورصة.

⁵ G. DEFOSSEZ et P. BALLEY, op. cit., p. 126.

ويرى جانب من الفقه¹ أن القيم المنقولة المعنية بهذه الجريمة هي المقبولة للتداول أو التي تتداول في البورصة ، لأن أسعارها هي رسمية وهي محل الحماية. زيادة إلى تسخير لجان لمراقبتها وضمان سيرها النظامي. وبالمقابل لذلك، فإن باقي القيم المنقولة غير المقيدة في البورصة لا تخضع لقاعدة محددة فيما يخص تغيير هامش حركية السعر مما يجعل عملية التحقق ما إذا نتج الفرق بين السعر العادي والسعر المعروض ناتجا عن عملية مناورة أو لا.

والظاهر من تعبير المشرع الجزائري أنه يهدف إلى ضمان وضبط السوق المنتظم للقيم المنقولة، والتي يمكنها أن تتأثر بفعل مناورات تمت على قيم منقولة يتم تداولها خارجا عن البورصة والذي يعكس أثرها على الأسعار المطبقة في البورصة، وهو ما يتفق مع موقف المشرع الفرنسي. ومن ثم، فالقيم المنقولة، غير المسعرة في البورصة يمكن أن تكون موضوع تلاعب ومناورة عند تداولها خارج البورصة.

ويمكن أن يتابع محافظ الحسابات لاقتراف باقي الجنح المتعلقة بشفافية سوق القيم المنقولة، سواء بطريقة مباشرة أو بواسطة شخص آخر. وهذا الأخير قد يكون بصفة مساهم رئيسي، أي فاعل أصلي، كما قد يكون مشاركا في المناورة².

2 - الركن المعنوي لجنحة ممارسة مناورة لعرقلة السير المنتظم لسوق القيم المنقولة

باستقراء النص التجريمي لجنحة ممارسة مناورة لعرقلة السير المنتظم لسوق القيم المنقولة، فالمشرع لا ينص على أي مصطلح لاشرط القصد الجنائي، خلافا لما فعله بالنسبة لباقي جنح حماية شفافية السوق والتداول³، فهل يجعل منها جنحة شكلية لا تتطلب الى عنصر القصد؟

تكون الإجابة بالنفي، ذلك أن المناورة في حد ذاتها تتطلب اتجاه إرادة العاملين على تحقيقها إلى عرقلة سوق القيم المنقولة، من خلال تضليل الغير من مدخرين ومتعاملين، مع علمهم بالإخلال بأحكام سوق القيم المنقولة، ويتأتى هذا العلم، بالضرورة من قبل الأشخاص ذوي الدراية التقنية والمالية في مال تداول رؤوس الأموال. ولا يتم تحقيق هذا الإخلال بابتداع مناورات إلا من خلال من يتأكد لديه أنه تكون منتجة وتعود عليه، أو لمن يعمل لصالحه بالربح المبتغى وغير المشروع، وهي نتيجة يمكن لمندوب الحسابات توقعها، لذلك يجب اعتبار الركن المعنوي عنصرا من عناصر الجنحة.

وبالرغم من ذلك فيبقى إثباته صعبا⁴، ما لم يعتمد من جهة على قرينة علم مندوب الحسابات بذلك، ولا يمكنه التداعي بجهله بالاعتداء على شفافية السوق، لأنه لا يقوم بالمناورة إلا في المجالات التي يختص فيها، لاسيما المراقبة والمحاسبة المالية، بوصفه هيئة مختصة وله من الدراية بمجريات الشركة التي يرقبها وقيمتها المنقولة المعروضة في السوق، علما بأن مهامه تتمثل في السعي وراء الحرص على المساواة بين المساهمين، وقد يمتد هذا الالتزام

¹ بالنسبة للفقه العربي: م. منير، المرجع السالف الذكر، ص. 198، وفي نفس المعنى، ع.س. بكري حسن، بورصات الأوراق المالية، المرجع السالف الذكر، ص. 117.

En droit français, le problème de détermination des instruments financiers, ne devrait pas se poser puisque le législateur détermine les instruments concernés par cette protection, qu'ils soient inscrits en compte ou traditionnels, et v. art. 211-1 C. mon. fin. fr., et conta, v. H. DE VAUPLANE et O. SIMART, op. cit., p. 87.

² Th. GRANIER, op. cit., p. 472.

³ المادة 60 الفقرة الأولى البندين 1 و 2 من المرسوم التشريعي رقم 93 - 10 المذكور آنفا.

⁴ J. DEVÈZE, A. COURET et G. HIRIGOYEN, op. cit., n° 4540, p. 1723.

بالحرص على شفافية سوق القيم المنقولة، واحترام المساواة بين المدخرين والمستثمرين، في الإقبال على السوق حماية للمصالح المتضاربة لاعتباره الحامي الشرعي لتطبيق القانون في إطار الشركات الخاضعة لرقابته.

وبثبوت علم مندوب الحسابات بما يقوم به من مناورات وبالنتيجة لعرقلة سوق القيم المنقولة، وبسعيه وراء تضليل الجمهور، فإن عنصر الإرادة يكون متوافرا ومحققا، وصادرا عن وعي وعلم، وينتج عن ذلك افتراض علمه بالغرض المستهدف وهو التلاعب بأسعار القيم المنقولة في السوق.

المبحث الثاني: الجح المقترفة من قبل مندوب الحسابات والمنصوص عليها في قانون العقوبات

يعامل مندوب الحسابات في إطار المتابعة الجزائية كغيره من الأشخاص¹ متى توافرت في تصرفه أركان الجرائم المقترفة، ومن بينها تلك المنصوص عليها في قانون العقوبات، والتي تتصل بموضوع البحث، يجب أن تقترب سواء بصفته المراقب الشرعي على الشركة بمناسبة تأدية مهامه أو ارتكبت هذه الجرائم من قبله أثناء سريان عهده التي سهلت له ذلك. ولا شك في أن باقي الجرائم الأخرى يمكنه اقترافها ولكن ليس باعتباره حاملا لقب محافظ الحسابات بصفة أساسية، أو ممارسا لمهامه، مما يخرجها من دائرة الجرائم التي يجب التطرق إليها في هذه الدراسة².

أما الجرائم التي ترتكب من قبل محافظ الحسابات، بهذه الصفة، فهي التي تؤثر على الشركة أو الشركاء، أي تمس بمصلحة الشركة، وكأنه يسعى في الطريق المعاكس لاتجاه السير العادي لمهامه بالإضرار بالمصالح التي يهدف المشرع إلى حمايتها من خلال تعيينه في الشركة التجارية المراقبة، إذ يساهم مندوب الحسابات في ارتكابها إما باعتباره فاعلا أصليا أو مشاركا، ذلك أن الشركة التجارية، كما سبق القول، تعتبر صرحا خصبا للجريمة، والتي عادة لا تكون نتيجة نشاط انفرادي، إنما حصيلة تضافر جهود عدد من الأشخاص ولكل منهم دوره بحسب إرادته الإجرامية³، فتكون إما نتيجة فعله الشخصي والانفرادي، كما يمكن أن تكون ضمن اشتراك مع غيره، وفي هذه الحالة الأخيرة تعتمد على تعدد المشتركين في الجريمة ضمن وحدتها ماديا ومعنويا⁴.

ويقصد بتعدد المساهمين في اقتراف الجريمة، قيام عدد من الأشخاص بالتعاون فيما بينهم لاقتراف جريمة واحدة، دون تمييز بين الدور الذي لعبه كل منهم بشرط أن يتجه نشاط كل منهم وإرادته إلى تحقيق نفس التصرف والنتيجة وأدى إلى الاعتداء على الحق المحمي قانونا.

ويتفرع عن المساهمة الجنائية حالتين، فالحالة الأولى تتمثل في اعتبار كل من ساهم فاعلا أصليا، مما يستوجب توافر أركان الجريمة المقترفة في حق كل واحد منهم. أما الحالة الثانية، تتحقق بعدم مساواة الفاعلين أمام أركان الجريمة المقترفة، فتتحقق في أحدهم أو أكثر، أما غيره، فيكون بفعله ساعد بكل الطرق أو عاون بأفعال تحضيرية أو مسهلة أو منفذة مع علمه

¹ M. PATIN, P. CAUJOLLE, M. AYDALOT et J.-M. ROBERT, op. cit., p. 328 et F. STASIAK, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 203.

² من بينها الجرائم المتعلقة بالاعتداء الجسدي، أو الإهمال العائلي، فلا يلعب لقب محافظ الحسابات دورا أساسيا.

³ ك. السعيد، المرجع السالف الذكر، ص. 351.

⁴ F. DESPORTES et F. LE GUNEHÉC, *Le nouveau droit pénal*, op. cit., n° 521, p. 423 .

بأنه يشترك مع الفاعل الأصلي أو الفاعلين في اقتراح جريمة وأنه بفعله يعتبر مقترفا لجريمة، وهو ما اعتمده المشرع الجزائري في تحديد مرتكبي الجريمة¹، إذ يتابع الجاني سواء بأنه الفاعل الأصلي أو المشارك وإن تعددوا².

والملاحظ أن مندوب الحسابات بارتكابه جرائم مرتبطة بمهامه بمفرده، قد تكون حالات منعزلة، دون وجود جرائم أخرى. غير أنه يمكن أن تقتربها بمعية جرائم أخرى ارتكبها هو، إلى جانب مديري الشركات³. وبالنظر إلى طبيعة مهنته الرقابية ومسؤولياته، خاصة الجزائية، فللقضاء، متى يجيزه القانون، أن يعتبر مندوب الحسابات كمساهم في الجريمة مع غيره من مرتكبيها، كما يمكنه تكليف دوره على أساس مشاركة الفاعل الأصلي، مما يسمح بمتابعته على أساس جنحة عدم التصريح لوكيل الجمهورية بالأفعال الإجرامية المقترفة في الشركة المراقبة.

تتمثل أهم الجرائم التي يمكن لمندوب الحسابات المساهمة في اقتراحها هي التزوير واستعمال المزور إلى جانب جنحتي النصب وخيانة الأمانة. غير أنه بالنسبة لبعض الجرائم الأخرى لا يمكنه أن يكون فاعلا أصليا، لأن المشرع حدد الفاعل الأصلي، أو أن طبيعة التصرف لا يصدر من قبله، فلا يتمثل دور مندوب الحسابات إلا بالمشاركة الجنائية، وخاصة مشاركة مديري الشركات التجارية عند ارتكابهم الجرائم المتعلقة بالإخلال بالواجبات المفروضة عليهم، والتي تقوم بشأنها مسؤوليتهم الجزائية، ويتعلق الأمر بالوثائق الحسابية، عند عدم إعدادها أو التخلف عن مراعاة نفس الإشكال واستعمال نفس الطرق التقدير كالسنوات المنصرمة عند إعدادها. كما يمكن تحقق مشاركة مندوب الحسابات في تقديم ميزانية غير مطابقة للواقع أو جنحة توزيع أرباح صورية. أما بالنسبة لباقي الجرح التي يمكن لمندوب الحسابات الاشتراك فيها، فمنها ما يتعلق بالقانون الجنائي للشركات التجارية، منها الخاصة بمديرية وتسيير الشركة أو المتعلقة بجمعيات الشركاء والإعلام، أضف إلى ذلك المشاركة في جنح التفتيس⁴.

وما تجدر ملاحظته أن هذه الجرائم في مجال الأعمال تتخذ طابعا متميزا، بحيث أن الضحية عادة ما تطمئن بالرغم من دلائل عدم المشروعية عند اقتراح الجاني لتلك الأساليب، في سبيل الحصول والتوصل إلى الربح السريع. ويعاقب عليها بفعل جرائم خاصة وتتمثل في الجرح التي يتابع مندوب الحسابات باعتباره شريكا للمدير، ولكن ما يتعلق بموضوع البحث اقتراح مندوب الحسابات لهذه الجرح بصفته مراقبا للشركة، لأنه يمكن تصور اقتراحه شتى الجرائم خارجا عن إطار مهام الرقابة.

¹ - المادتين 41 و42 ق.ع.ج.

² - عنون المشرع الباب الثاني من الكتاب الأول للجزء الأول من قانون العقوبات "مرتكبو الجريمة"، ويحدد في الفصل الأول منه "المساهمون في الجريمة".

³ Tb. corr. Lyon, 20 juin 1985, préc., p. 68, v. note E. Du Pontavice: «ce jugement concerne trois délits : le faux en écriture de commerce, l'abus de biens sociaux et la non révélation de faits délictueux » et F. SALOMON, *Le commissaire aux comptes et le droit pénal*, op. cit., n° 59, p. 15.

⁴ M. SALAH, op. cit., pp. 133 et s. Et concernant la doctrine française, v. M. VERON, op. cit., pp. 187 et s. ; W. JEANDIDIER, op. cit., n° 277, p. 238 ; P. COLLIN, J.-P. ANTONA et F. LENGART, *La responsabilité des cadres et des dirigeants dans le monde des affaires*, Dalloz , 1996, pp. 75 et s. et F. DESPORTES et F. LE GUNHEC, op. cit., pp. 187 et s.

كما أنه ناذرا ما تطرق الفقه إلى بحث ودراسة تصرفات مندوب الحسابات المعاقب عليها بناء على الأحكام العامة خلافا للجنح الناتجة من انتهاك أسس مهامه¹، وهو ما يمكن استخلاصه من قلة القضايا والمتابعات التي يتابع فيها مندوب الحسابات أمام القضاء على أساسها². كما أن الأحكام القانونية الخاصة بهذا المهني يمكنها أن تتخذ أكثر من تكييف واحد ولا شك أن التكييف الذي يسهل تأسيسه قانونا هو الناتج عن قيام المسؤولية لاقتراف الجرائم الخاصة بالمراقبة والمراجعة الحسابية. ولكن بغرض تغطية كاملة للبحث لا شك أن بعض الجرائم العامة تبقى مهمة مما يفرض دراسته، وتأثر جانب من الفقه والقضاء الفرنسي بذلك. لذا، وجب التطرق إليها.

المطلب الأول: اقتراف مندوب الحسابات جريمتي التزوير واستعمال المزور

تعتمد مهام مندوب الحسابات على التحقيق في مختلف الوثائق الحسابية للشركة والمحركات المستندات لإثبات مدى صدق وانتظام محاسبة الشركة ووضعيتها المالية. وكغيرها من الوثائق التي تهم مراكز الأشخاص فقد أحاطها المشرع بحماية قانونية لشكلها ومضمونها، لأنها مصدر للحقوق والالتزامات، والتي تبنى عليها عوامل الثقة والائتمان، ومحافظ الحسابات، هو الآخر يقوم بإعداد تقارير لمصلحة الشركة، والتي تكون هي الأخرى محل تزوير أو استعمال خذا المزور، ولقد نصت المادة 219 وما يليها من قانون العقوبات على عقوبة جنحة التزوير واستعمال المزور الواقع على الوثائق والمحركات التجارية والعرفية، الأمر الذي يستدعي تحديد أركانها وكيفية اقترافها من قبل محافظ الحسابات.

أولا: تعريف جريمتي التزوير واستعمال المزور أركانها

تعتمد التصرفات القانونية، حاليا، على المحركات والوثائق والمستندات، ولما لها من دور تلعبه في ضمان الحقوق والالتزامات، كما تعتبر في حد ذاتها وسيلة إثبات³. لذا، وبقصد الحفاظ على سلامتها ومصداقيتها والثقة التي تحيط بها وبمحتواها⁴، فيعاقب المشرع الجزائي⁵ على غرار نظيره المشرع الفرنسي⁶ على جريمة التزوير والمنصوص عليها في قانون العقوبات. ولا شك بأن كل تصرف يتم بفعل المحرر التزوير لا بد من أن يلقه البطلان، وتنتج الحالة الأخيرة نتيجة استعمال المحرر محل التزوير، وهذا السلوك هو الآخر معاقب عليه نتيجة اعتباره جريمة⁷.

¹ غالبية المراجع الفقهية التي تم التطرق إليها في هذه الدراسة لم تكن تشير إلى مسؤولية مندوب الحسابات بالنظر إلى قانون العقوبات.

² والمقصود بذلك، القضاء الفرنسي، وحتى وإن تم البحث في قضايا قديمة من أجل تحديد من جهة كيفية اقتراف السلوك من طرف هذا المهني، ومن جهة أخرى كيفية تعامل القضاء وجانب من الفقه مع تلك المواقف.

³ M. VERON, op. cit., p. 84.

⁴ ع. سعد، جرائم التزوير وخيانة الأمانة واستعمال المزور، ط. 4، دار هومة، 2007، ص. 6.

⁵ المادة 214 وما يليها ق.ع.ج.

⁶ Art. 441-1 al. 1^{er} C. pén. fr. (art. 150 ancien C. pén. fr.).

⁷ المادة 218 ق.ع.ج. بالنسبة لجنحة استعمال المحرر العمومي أو الرسمي المزور، والمادة 221 من نفس القانون لمتابعة استعمال أو الشروع في استعمال المحرر العرفي أو التجاري أو المصرفي المزور.

Art. 441-1 al. 2 C. pén. fr. (v. art. 151 ancien C. pén. fr.).

1- تعريف جنحة التزوير وجنحة استعمال المزور

تعتبر كل من جريمة التزوير وجريمة استعمال المزور منفصلتان ومستقلتان عن بعضها البعض، إلا أنها تعتمد على وجود محرر مزور، أي مرتببتان عضويًا، مما يستوجب تعريفها وتحديد أركان كل واحدة منها، لتمكين من دراسة كيفية مساهمة مندوب الحسابات لاقترافها.

ويعد التزوير عملية مادية يقوم بها الجاني بغرض تغيير الحقيقة الواردة في الوثائق المزورة، وتعتبر نوعًا من أنواع الكذب المعاقب عليه¹، لأنه من شأنه الإضرار بالمصالح المحمية قانونًا، لما يؤدي من اختلال الحقوق والمراكز القانونية المقررة بفعل تلك الوثائق المزورة.

ويتحقق التزوير بالفعل المادي للجاني في إنشاء الوقائع المكونة لجريمة التزوير بوضعه لتوقيع مشابه أو مغايرًا للتوقيع الأصلي، أو بإضافة عبارات أو صيغ لغوية، أو أرقام أو تواريخ ليست من في الأصل، كما أنه يعتبر تزويرًا إذا عمد إلى إنقاص ما هو أصل من المحرر أو المستند المزور.

ويأخذ التزوير صنفين، الأول وما يطلق عليه بالتزوير المادي أو الفعلي ويتمثل في تغيير الحقيقة الواردة في الوثائق بعد الإتمام من تحريرها بالحذف أو الزيادة في الكتابات أو العبارات، أو الأرقام، والشطب، وغيرها². أما الصنف الثاني، وهو التزوير المعنوي، فهو يختلف عن سابقه، إذ أنه أثناء إعداد الوثيقة أو المستند يتم إدراج ضمنه بيانات ومعلومات كاذبة محل الصحيحة، الواجب قيدها، فهو لا يقع إلا من طرف من حرر الوثيقة المزورة³.

وتتترف جريمة التزوير بتوافر أركانها المقررة قانونًا، وهي جريمة قائمة بذاتها، تختلف عن جريمة استعمال المزور، حتى وإن كانت هذه الأخيرة تعتمد في قيامها على وجود محرر أو مستند مزور، إذ تعرف هذه الأخيرة على أنها السلوك الناتج من مباشرة استعمال المحررات والوثائق والمستندات التي كانت محل تزوير مع علم الجاني بأنها مزورة استعمالًا لتحقيق أغراض شخصية أو لمصلحة الغير لا يجيزه القانون، أي لإثبات وضعية أو مركز غير ممكن بفعل الوثيقة الأصلية ما لم يتم تزويرها، وإقحامها في مختلف التعاملات، أو الإدلاء بها⁴. ومن الأفضل أن يسبق إثبات وجود جريمة التزوير، كصدور حكم نهائي يدين بذلك، ثم تتم متابعة استعمال المحرر المزور⁵، وهي الصورة المثلى. إلا أنه لا يوجد أي مانع قانوني لمتابعة

¹ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابقة، ولنفس المؤلف، الحقوق الفكرية، بالنسبة للمقصود بالتزوير والتزوير والتحرير، وفي نفس الموضوع، م. أ. المشهداني، شرح قانون العقوبات: القسم الخاص في القانون الوضعي والشريعة الإسلامية، دار الثقافة، 2003، الأردن، ص. 369، وم. عبد التواب، الوسيط في شرح جرائم التزوير والتزوير وتقليد الأختام، منشأة المعارف، 2005، ص. 13 وع. الشواربي، التزوير والتزوير: مدنيا وجزائيا في ضوء الفقه والقضاء، نشرة 4، منشأة المعارف، 2007، ص. 15.

M. SALAH, op. cit., n° 193, p. 135.

² M. SALAH, op. cit., n° 192, p. 135 : « le faux est l'altération de la vérité, cette altération peut être matérielle, par grattage, collage, gommage, ..., et en cela, le faux intéresse l'établissement d'un document comptable ».

³ A. ZAUSMANN, *Faux en écriture*, Rec. D. pén. 2001, v. mise à jour 2004, n° 17, pp. 2 et 3 : « ... le faux matériel, caractérisé par la confection ou l'altération physique du document ... et le faux intellectuel résultant de l'altération de la vérité par le contenu du document ».

⁴ M. VERON, op. cit., pp. 83 et 84.

⁵ ع. سعد، المرجع السالف الذكر، ص. 69 وما يليها.

الجنحتين معا، ولا يشترط أن تتحقق الجنحتين في نفس الشخص، بل قد يعاقب شخص بإحدى الجريمتين والآخر بالثانية، كما يمكنها أن تجتمع في نفس الشخص، بل وقد يعاقب شخص باستعمال المزور بالرغم من بقاء مقترف التزوير مجهولا¹، أو كان تقادمت الجريمة دون الأخرى².

ولا شك في أن جريمة التزوير واستعمال المزور مرتبطتان، بحيث أن الأولى تسمح بقيام الثانية، وهذه العلاقة هي علاقة عضوية تبنى على وجود التزوير المحقق فعلا، للتمكن من متابعة استعماله. إلا أن الجريمتين مختلفتين، فمن حيث أحكام تقادمها، بالرغم من أن كلاهما جريمة آنية، فبدأ احتساب مهلة تقادم جريمة التزوير من تاريخ وقوع الفعل المادي، أو من تاريخ آخر إجراء من إجراءات التحقيق والمتابعة. أما تقادم جريمة استعمال المزور تنطلق من لحظة احتساب التقادم أو من تاريخ التخلي عن الاستعمال بعدم الاحتجاج بها اتجاه الغير. ومن ثم، فقد تقادم جريمة التزوير، فيحين يتواصل استعمال الوثيقة المزورة. لذا، يجب على القضاء البحث ما إذا كان مقترف التزوير اقترف أو شارك في استعمال المزور. كما تتميز الجريمتين من حيث أركانها التي تقوم عليها، والتي يجب تحليلها.

2 - أركان جنحة التزوير وجنحة استعمال المزور

يبين المشرع أن ذاتية جريمة التزوير مستقلة عن جريمة استعمال المزور، وينعكس ذلك من خلال الأركان المشكلة لها. وما يمكن الإشارة إليه أن كلتا الجريمتين تستدعي قصدا جنائيا لقيامها، أي أنها عمدية.

أ - أركان جنحة التزوير

من خلال استقراء الأحكام الجزائية³، يتبين بأن التزوير يتم عند تغيير الحقيقة الواردة في المحرر بفعل نشاط مادي، كما يشترط توافر القصد الإجرامي بالإضافة إلى ضرورة إثبات تحقق ضرر.

- الركن المادي لجنحة التزوير

إن قيام الجاني بتصرفات من شأنها تحريف أو تزيف محتوى المستندات أو المحررات، أي الوثائق لتحويلها عن أصلها وما جاء في مضمونها من مراكز ووضعيات قانونية وحقوق، ويقترف تزويرا للمحررات التجارية والمصرفية، أي تلك الوثائق التي يتم التعامل بمقتضاها في مجال الأعمال بين مختلف المتعاملين من التجار والشركات والمؤسسات المصرفية والبنوك. أما بالنسبة للمحررات العرفية وهي تلك التي تخرج عن إطار الوثائق السابقة، ولم يتم إعدادها من قبل هيئات عمومية أو رسمية أو بنوك⁴.

ومن ثم، فالعنصر الأساسي لجريمة التزوير أن يقع تحريف وتزيف الحقيقة على المحرر أو الوثيقة بالأساليب التي يحددها المشرع طبقا للمادة 216 من قانون العقوبات، والتي تتم بوضع توقيعات مزورة وبإحداث تغيير في المحررات أو الاتفاقات والعقود والخطوط

¹ Crim., 8 août 1995, Dr. pén. 1995, p. 279.

² Crim., 14 octobre 1991, Dr. pén. 1991, p. 56.

³ المادة 214 وما يليها ق.ع.ج.

⁴ P.-J. DOLL, *À propos des certificats de complaisance*, Rép. D. pén. mise à jour 2004, p. 91.

والتوقيعات¹. كما يتحقق التزوير بإضافة أو إسقاط أو تزيف بالحشر والزيادة. كما يمكن أن يحصل التزوير بانتحال شخصية الغير أو بالحلول محلها².

ويبدو من خلال الأحكام التي تحدد وسائل التزوير أنها وردت على سبيل الحصر³، فإذا تم تغيير الحقيقة أو التزيف بسبيل آخر غير المحددة في هذه الحالات، فلا تقوم جريمة التزوير، إنما وجب البحث عن تكيف آخر لذلك التصرف.

ويصدق القول على أن جريمة التزوير تقترب سواء بالفعل المادي كاملاً، أي الجريمة التامة، غير أن المشرع الجزائري، واحتياطاً منه، يعاقب على الشروع في التزوير مثله مثل الجريمة الكاملة. ويعاقب صاحبها إلى جانب العقوبة الأصلية، بعقوبات تبعية⁴.

- الركن المعنوي لجنحة التزوير وضرورة تحقق الضرر:

تعتبر جريمة التزوير جريمة عمدية، إذ يجب لاكتمال أركانها أن يتم إثبات أن الجاني قد قام بالفعل المادي عن علم وإدراك تام ووعي بأنه يغير الحقيقة⁵، ويكون استخلاص عنصر القصد من جهة من خلال المحرر والتصرف ذاته وظروف وملابسات الوقائع التي رافقت عملية التزوير.

وعليه، فإن سوء نية الجاني المكونة للركن المعنوي لجريمة التزوير، تستوفى من توافر العلم لديه بأنه يباشر تصرفاً ممنوعاً ومعاقباً عليه قانوناً في تغيير الحقيقة المدرجة في محررات ووثائق محمية قانوناً، سواء لأنه يفترض فيه أن يحررها بحسب ما فرضه المشرع في إطار التزوير المعنوي، أو أنه يلحق تعديلات بها لتحويل جوهرها عن ما أنشئت لأجله، ومدى اتجاه الجاني إلى تحقيق منفعة من هذا التزوير سواء لنفسه أو لغيره، على حساب الغير.

والملاحظ أن عنصر سوء النية هو الفاصل بين مجرد الخطأ المادي الناتج عن الإهمال أو الخطأ الذي يقبل تصحيحه، بإتباع إجراءات في ذلك، فلا تقوم الجريمة إلا بالقصد في تغيير الحقيقة، فالعمل على تغيير الحقيقة مادياً وإرادياً تقوم بشأنه جريمة التزوير، لتوافر سوء النية

¹ تحليل المادة 219 ق.ع.ج.، والمتعلقة بتزوير المحررات العرفية والتجارية والمصرفية إلى المادة 216 من نفس القانون بغرض الاعتماد على نفس طرق التزوير، والاختلاف بينها يكمن في الأشخاص المخاطبين ضمنها بالإحالة إلى المادة 215 من ذات القانون، والعقوبة المقررة، ومن ثم، فأسلوب التزوير نفسه قد يمس مختلف المحررات على أشكالها ومصادرها، مما يرتبط بالحماية المقررة لها.

² بالنسبة للفقهاء العربي، ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها، وفي نفس المعنى، ع. الشواربي، المرجع السالف الذكر، ص. 15 و 16، وم. عبد التواب، المرجع السالف الذكر، ص. 21.

M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, t. 1, op. cit., n° 193, pp. 135 et 136. Et à titre de comparaison avec le droit français actuel, art. 441-1 C. pén. fr. En ce sens, v. J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 693, p. 694 : « le nouveau Code pénal donne une véritable définition du faux, ce qui n'était pas le cas de l'article 150 de l'ancien Code pénal. L'incrimination ne vise plus les écrits, puisqu'elle porte désormais sur « toute altération frauduleuse de la vérité », y compris dans tout autre support d'expression de la pensée ».

³ على العكس من ذلك، فالقانون الفرنسي حالياً، لا يحدد أساليب التزوير إنما الأثر المزيف للحقيقة، وطالع الهامش السابق.

⁴ المادة 219 الفقرة الأولى ق.ع.ج.، أما الفقرة الثانية، فتتعلق بالعقوبات التكميلية، وللمقارنة بين طبيعة العقوبات المنصوص عليها في القانون التجاري وتلك المطبقة في قانون العقوبات، ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها.

⁵ A. ZAUSMANN, op. cit., n° 33, p. 4.

والغش¹. وينبئ سعي الجاني لاستعمال المحرر المزور والإفادة منه بعد إدخال التصرف المادي عليه واقترافه لجرائم أخرى في نفس القضية، بتوافر القصد الجنائي لجريمة التزوير.

وبالرجوع الى الأحكام الخاصة بجريمة التزوير، لا ينص المشرع الجزائري على اعتبار عنصر تحقق الضرر الناتج عن هذه الجريمة عنصرا من عناصرها²، إلا إذا تعلق الأمر بالعدول عن الإقرار الذي لم يترتب عنه أي ضرر³. غير أن المحكمة العليا اعتبرت أن عدم إثبات الضرر وتعيين الأطراف المتضررة من التزوير وواجب تحريك الدعوى العمومية بناء على شكوى المتضرر وتأسيسه كطرف مدني، فإنه يعيب الحكم ويعرضه للنقض⁴، إلا أنه قرار لا يعتمد على أي سند قانوني، مما سيضيق من حالات المتابعة على أساس التزوير، ولعل أن إثبات استعمال المزور يكون دليلا على ذلك، مما يدعو إلى تحديد أركان جريمة استعمال المزور.

ب- أركان جريمة استعمال المزور

سبقت الإشارة إلى أن جريمة التزوير ترتبط عضويا بجريمة استعمال المزور، لأن هذه الأخيرة تعتمد على قيام الأولى، كما أن التزوير الذي يقع على المحررات والوثائق من شأنه أن يحفز مستعمله ومباشرة إدراجه في التعاملات لإثبات وضعيه أو مركز وهذا باستعماله، ولكن بشرط علم الجاني بأن هذه الوثائق مزورة.

- الركن المادي لجريمة استعمال المزور:

يتحقق النشاط المادي لجريمة استعمال المزور بإقحامه في التعاملات والتصرفات التي يقوم بها لأغراضه الشخصية أو لمصلحة غيره، والتمسك بأن المحرر هو صحيح، ويكفي الاستظهار بالوثيقة المزورة أو تقديمها للحصول على أية منفعة كانت، لأنها تؤدي بفعل التزوير إلى الحصول على حق أو صفة أو مركز أو وضعيه قانونية، أو إبراء من التزام⁵.

ولا يمكن التداعي بقيام جريمة استعمال المزور إلا إذا تم الاعتماد على وثيقة مزورة طبقا لما حددته الأحكام المتعلقة بجريمة التزوير، وتوافرت العناصر المكونة لهذه الجريمة، فهي شرط أولي لا تقوم جريمة الاستعمال بدونه، أي ينصب استعمال المزور على كل محرر أو وثيقة تم تزويرها من المحررات التجارية أو المصرفية أو العرفية وغيرها.

ويعاقب المشرع الجزائري على الجريمة التامة، أي إقدام الجاني على استعمال المزور والإفادة منه، للحصول على الوضعيه أو المركز القانوني أو الصفة التي كان يريدتها من

¹ من بين الأحكام الواردة في مختلف جرائم التزوير فالمادة 215 ق.ع.ج. تتضمن صراحة العبارات الدالة على أنه ركن من أركانها: "يعاقب ... بطريق الغش، ... وقائع يعلم أنها كاذبة ...".

² على خلاف المشرع الجزائري، فالمشرع الفرنسي ينص صراحة على أن الضرر من بين أركان جريمة التزوير.

Art. 441-1 al. 1^{er} C. pén. fr. « constitue un faux toute altération frauduleuse de la vérité, de nature à causer un préjudice ... ».

³ المادة 217 ق.ع.ج.

⁴ قرار المحكمة العليا، غ. ج. 21 ديسمبر 1999، رقم 227350، عدد 1، سنة 2001، ص. 297: "من المستقر عليه أنه لا يوجد تزوير معاقب عليه إلا إذا سببت الوثيقة المقلدة أو المزيفة ضررا حلالا أو محتملا للخير".

⁵ M. VERON, op. cit., p. 83: « aucun texte ne définit la notion d'usage qui constitue l'élément matériel du délit... l'usage consiste à se servir d'un écrit, document ou support falsifié conformément à sa nature ou à sa destination normale : faire valoir un droit, servir de preuve en justice, obtenir un paiement ou un remboursement... ».

استعماله. ونتيجة لذلك، فتم إبرائه من التزام، أو حصوله على الصفة التي كان يريدتها، أو لصالح الغير. كما أنه يعاقب على الشروع في اقتراح جريمة استعمال المزور، وصورة ذلك قيام الجاني بإدراج الوثيقة المزورة ضمن الملف الذي يسمح له باكتساب منفعة أو مركز، إلا أنه تم اكتشاف أن الوثيقة مزورة، فجريمة الشروع مقترفة ويعاقب عليها مثلها مثل الجريمة التامة¹، بالرغم من عدم تحقق الأغراض التي كان يرمي إليها الجاني.

أما إذا تم استعمال الوثيقة التي تضمنت خطأ ماديا والخالي من القصد الجنائي، والذي لا يضي على هذا التصرف الطابع الجزائي، فإنه لا يمكن المتابعة على أساس استعمال المزور، لأن المحرر لم يتضمن تزويرا.

- الركن المعنوي لجريمة استعمال المزور

إن توافر الطابع الجزائي في السعي إلى الحصول على منفعة من خلال استعمال المحرر المزور بتقديمه أو إظهاره والتداعي به، وكأنه حقيقيا وصحيحا، لا يتم إلا إذا علم صاحب التصرف، أي الاستعمال، أنه مزور وتمسك باستعماله للإفادة منها طبقا لما يستفيد منه لو كان حاملا للمحرر دون تزوير.

والملاحظ أن الفصل والتمييز بين جريمة التزوير وجريمة استعمال المزور، لا يفرض بالضرورة اختلاف شخصية الجاني في هذه التصرفين، فإذا كان الشخص ذاته، من ثبتت في حقه جريمة التزوير، قام باستعماله، فهو يسهل إثبات علمه وتوفر سوء نيته في استعمال المزور. أما إذا كان المتابع بجريمة استعمال المزور مختلفا على المحكوم عليه بالتزوير وجب إثبات عنصر العلم لدى الجاني بأن الوثيقة مزورة، والذي يتحقق من خلال ملابسات القضية وحيثياتها، إلى جانب باقي الجرائم المتابع بها هؤلاء في إطار نفس القضية الجزائية. وللقاضي السلطة في تقدير ظروف اقتراح التصرف خاصة من سلوك واحتجاج الجاني وطريقة ادعائه بهذه الوثائق المزورة واستعمالها.

ثانيا: مساهمة مندوب الحسابات في جنحتي التزوير واستعمال المزور

يلزم مندوب الحسابات بالحقيقة، أي التصديق على حسابات الشركة متى كانت منتظمة وتعطي الوضعية الصحيحة للشركة والتي تطابق الواقع، كما يمكنه أن يصادق بتحفظ، وله أن يرفض المصادقة على الحسابات السنوية، وهذا من أجل أن يبدي موقفه اتجاه المحاسبة ومالية الشركة.

وإن الوثائق الحسابية والمستندات المالية والفواتير² هي التي يعتمد عليها، ويقوم بإعداد مختلف التقارير المرتبطة بنتيجة رقابته على الشركة التجارية. ويثار التساؤل المتعلق بمدى إمكانية اقتراح محافظ الحسابات لجريمة التزوير وجريمة استعمال المزور، وهل يكون محل متابعة باعتباره فاعلا أصليا أو مشاركا؟

¹ المادتين 218 و 221 ق.ع.ج.

² Crim., 19 septembre 1995, R.J.D.A. 1996, n° 66, p. 51 : « constitue un faux punissable l'altération frauduleuse de la vérité dans une facture qui, valant titre, est de nature à causer un préjudice », et Crim., 27 juin 1988, cité par J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCARD-SEBASTIEN, op. cit., n°693, p. 694 : « constitue un faux la facture indûment passée en charge dans la comptabilité de la société, alors que les travaux correspondants n'ont pas été effectués pour le compte de celle-ci, et ce dans le seul but d'accroître son passif ... ».

يجب الإشارة بداءة إلى أن التزوير الذي يثور في مجال الأعمال يتعلق بتزوير المحررات التجارية والمصرفية والعرفية،¹ والتي يمكن أن تبين طبيعة نشاط الشركة وحجمه ونتيجته ومختلف العمليات التي قامت بها. والتزوير الذي قد يقع في المحررات الخاصة بالشركة التجارية تلحق دفاترها، لأنها تتمتع بحجية إثبات متى كانت ممسوكة بطريقة منظمة، بل وحتى في حالة العكس يمكن أن يكون لها حجية ضد التاجر الذي يمسكها². ومن ثم فتزوير دفتر الجرد أو دفتر اليومية، أي الدفاتر الإلجبارية، يكون محل متابعة، والذي يتحقق ماديا من خلال تغيير الحقيقة سواء بالتزوير المادي أو المعنوي.

إن تزوير الدفاتر التجارية للشركة التجارية قد يتخذ أسلوب إخفاء أرقام أو إضافتها، أو إضافة الفواصل لهذه الأرقام، كما يحتمل تغيير عناوين العمليات والحسابات³. زيادة على ذلك، بإدراج عمليات تمت من قبل الشركة وعدم قيدها وإسقاطها من شأنه أن يتحقق به جريمة التزوير. والأصل أن يتم تحريرها في الدفاتر التجارية مثلما يحددها القانون، من حيث تنظيمها وترتيب بياناتها وتدقيقها، وإثباتها. ومن بين الحالات الواجب ذكرها، كالمسؤول عن الصندوق الذي لا يقيد عن قصد لا في دفتر الصندوق ولا في الدفاتر الإلجبارية مبالغ تم استيفاؤها لئتم تحويلها، كما يمكن أن يدرج بيانا بالمخالصة أو الوفاء، في حين أنه لم يتم، وبذلك فدفتر الصندوق تم تحريره مخالفا للحقيقة وقد اقتتراف تزوير معنوي بشأنه⁴.

زيادة على الدفاتر التجارية، وفي إطار الشركات التجارية، فإن الوثائق التي يمكن أن تكون محل تزوير متعددة وكلها تعكس جانبا من الحقيقة الذي يرتبط بحياة الشركة، ومن بينها التوقيعات المزورة على ورقة حضور جمعيات الشركاء، وهذا للقول بحصول النصاب القانوني والاجتماع صحيح، غير أن الحقيقة ليست كذلك لغياب عدد من المساهمين، أو عدم تحقق النصاب القانوني⁵. إلى جانب التأشير بعدد من الأسهم للتصويت ولكن ليست من حق من صوت بها⁶. كما أن إعداد ورقة حضور الجمعية العامة للشركاء أو المساهمين وإحاقها بمحضر لهذه الجمعية وبالرغم من ذلك لم يتم اجتماع أي جمعية كانت، أي هو اجتماع خيالي. ويلحق التزوير المادي، أيضا، بالمحاضر التي تعدها الشركة، بتغيير فحواها وجوهرها بعد تمام انعقاد الجمعية.

ومحافظ الحسابات ليس بمعزل عن جريمة التزوير، فبالرغم من أنه لا يقوم بإعداد محاسبة الشركة، إلا أنه من واجبه أن يطلب تصحيح وضعيات محددة أو تدارك أخطاء في هذه

¹ F. SALOMON, op.,cit., n° 15, p. 59.

² لدراسة كاملة حول النظام القانون للدفاتر التجارية، ف. زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري، المرجع السالف الذكر، رقم 6، ص. 10.

V. M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 156 et s., p. 112.

³ A. SÄADA, *Le rapport d'audit et le droit pénal*, Rev. compt. juin 1986, p. 27 et B. LEY, op. cit., n° 232-9, p. 208.

⁴ A. ZOUSMANN, op. cit., n° 142, p. 10.

⁵ Crim., 6 septembre 2000, Bull. Joly soc. 2001, p. 41 : « constitue le délit de faux, l'établissement de procès-verbaux d'assemblées prétendument tenues et non effectivement tenues et non effectivement réunies » et Tb. corr. Angoulême, 23 mai 1984, Bull. CNCC 1987, note E. Du Pontavice: « il s'agit en l'espèce de report de factures en comptabilité d'une année sur l'autre, puis d'un mois sur l'autre »

⁶ Crim, 27 juin 1988, cité par J. MESTRE, D. VELARDOCCHIO et Ch. BLANCARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 693, p. 694 : « ... faux réalisé par un grattage et substitution du bénéficiaire de cession de parts sociales... ».

المحاسبة¹، ففي حالة تدخله في إعدادها وتم تغيير الحقيقة فيمكن متابعتها على أساس جريمة التزوير أو الشروع فيها إلى جانب انتهاك حالات التنافي القانونية. إلا أنه من السهل أن يتابع على المشاركة في جريمة التزوير عندما يقدم نصائح وإعانة من أجل إعداد وثائق مزورة، ويبقى إثبات القصد الجنائي بعد قيام الركن المادي².

ويستخلص الركن المعنوي للتزوير من جهة باعتبار أنه من بين محافظ الحسابات تدقيق الحسابات وعليه أن يستخلص كل تغيير مادي أو معنوي في الحقيقة والذي تم إدراجه في تلك الوثائق، إلا أنه لم يتم بإعلام هيئات الشركة التجارية بذلك مع علمه بها. ومن جهة أخرى، فمساهمة محافظ الحسابات في تصرفات إجرامية أخرى مع غيره من الجناة في قضية ما قد يثير قرائن عن توافر سوء نيته، وعلى قضاة الموضوع التحقق من تزييف الحقيقة ضمن الوثائق المحاسبية للشركة والمالية، أي المحررات التجارية والدور الذي لعبه هذا المهني في تزوير الحقيقة، سواء قام هو بالتزوير أو حرض عليه، أو أنه قام بمد يد المساعدة والتوجيهات من أجل تسهيل هذه الجريمة³.

وتلقي المساعدة من محافظ الحسابات في هذا النوع من الجرائم، لا يسهل اقتراف الجريمة فقط، إنما يؤدي إلى إخفاء معالمها وآثارها، مما يستدعي التحقيق المتخصص في هذا النوع من القضايا، وما يستدعيه من قضاء متخصص وموجه للمتابعات الناتجة عن الجرائم في الأعمال.

والمتفق عليه أن التزوير يتم طبقاً للأساليب المحددة قانوناً⁴، وباستعراض هذه الحالات، نجد أن بعض الحالات الناتجة عن كذب محافظ الحسابات تكون محل متابعة بفعل الجرح المقررة في إطار مهامه. ونتيجة لذلك فهي تحتمل تكييفين أحدهما على أساس جريمة التزوير والأخرى بحسب الحالات، فإذا تعلق الأمر بتقليد أو تزييف الكتابة أو التوقيع، فيجب المتابعة لاقتراف التزوير المادي، ومثالها أن يقوم بتعديل الكتابة المحررة في الوثائق المسلمة له ليطلع عليها، لتتطابق مع الوضعية التي يريها مدير الشركة⁵.

أما بالنسبة لحالة التزوير الناتجة من اصطناع اتفاقات أو نصوص أو التزامات أو مخالصات أو إدراجها في المحررات التجارية أو العرفية، فيمكن أن يكون محافظ الحسابات أن يقدم توجيهاته الإجرامية لمدير الشركة للقيام بذلك مما يثبت مساهمته في التزوير⁶.

أما إذا اقترف التزوير بإضافة أو حذف أو تزييف الشروط أو الإقرارات أو الوقائع التي أعدت هذه المحررات لتلقيها أو لإثباتها، فيمكن لمحافظ الحسابات ارتكاب التزوير المعنوي حتى يتمكن من إخفاء الحالة الحقيقة للشركة نتيجة بيانات غير صحيحة وكاذبة، وبدعم التصريح

¹ المادة من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

² Tb. corr. Metz , 27 novembre 1980, Bull. CNCC 1981, p. 78 : « le commissaire aux comptes est coupable de complicité pour infractions de droit commun commises par les dirigeants sociaux. En l'espèce, il est complice de faux en écriture privée de commerce ».

³ J. MESTRE , D. VELARDOCCHIO et Ch. BLANCARD-SEBASTIEN, op. cit., n° 693, p. 694, et F. SALOMON, op. cit., n° 59, p. 15.

⁴ المادة 216 ق.ع.ج.

⁵ Tb. corr. Poitiers, 5 octobre 1983, Bull. CNCC 1983, n° 56, p. 472 et Crim., 16 mars 1970, J.C.P. éd. G 1971, II, n° 16813.

⁶ Crim, 27 juin 1988, préc. : « ... est considéré comme un faux la rédaction mensongère d'un procès-verbal d'assemblée ... ».

الكامل في تقاريره، فهذه الحالة تتطابق في جانب كبير بجرائم الإعلام الكاذب السابق دراستها، ومن بينها عدم التأشير، عمداً، على مساهمات الشركة المراقبة، أو التقارير الكاذبة الموجهة الى الجمعية العامة للشركاء والمساهمين، أو بإدراج تواريخ غير صحيحة في التقارير التي يقدمها للشركة حتى من أجل أن يتم احترام آجال إعدادها¹.

كما يتحقق التزوير بانتحال شخصية الغير أو الحلول محلها. ويرى جانب من الفقه أن حالات التزوير المقترفة من قبل محافظ الحسابات ناذرة الوقوع، غير أن دراستها تكتسي من الأهمية لأنها تكشف عن الأساليب والميكانيزمات التقنية التي يمكن أن يتبعها الجاني في تزويره وتحريفه للحقيقة².

إلا أن تعدد التكييف القانوني لتصرفات محافظ الحسابات يتحدد فقط في إطار شركات المساهمة، لأنها المعنية بهذه الجرائم، مثلما سبق. لذا، فمن جهة يجب تعميم الأحكام الجزائية الخاصة بمراقبة الشركات التجارية على الأقل في إطار الشركات التي تلزم بتعيين محافظ للحسابات لمراقبة حساباتها. ومن جهة أخرى يجب، حالياً، وفي غياب الأحكام الجزائية الخاصة أن يتم متابعة محافظ الحسابات طبقاً لأحكام قانون العقوبات في إطار الشركات التجارية الأخرى لضمان متابعة الجرائم المقترفة من قبله.

أما بالنسبة لجريمة استعمال المزور، فالأصل أن محافظ الحسابات يكشفها بالاعتماد على المهام المسندة له بمقارنة العناصر الواقعية لمحاسبة الشركة المراقبة مع ما تتضمنه الوثائق الحسابية، أو بمقارنة مختلف الوثائق والدفاتر التي تتضمن محاسبة ومالية الشركة. إلا أن اقتراح جريمة استعمال المزور من قبل محافظ الحسابات، يمكن متابعته على أساس مشاركته السلبية في جريمة التزوير، لأنه لم يرق بالإبلاغ عن اقتراحها إلى جانب جنحة عدم إبلاغ وكيل الجمهورية بأفعال جنحية³، وعلى غرار باقي الجرائم المقترفة من قبله، يجب إثبات أركانها مجتمعة. ومن ثم، فنجنحة استعمال المزور، لا تقوم في حق محافظ الحسابات، إلا إذا رفعت شكوى ضده وثبت للقضاء أنه على علم بالمحرر المزور وقد أدرجه في نشاطه، سواء في ملفه الدائم المتعلق بالشركة فاعتمد عليه في التقارير التي يعدها، مع ما يجب من إثبات الضرر اللاحق بمصلحة الشركة سواء بالنسبة للتزوير أو استعمال المزور.

المطلب الثاني: مساهمة محافظ الحسابات في اقتراح جرمي النصب و خيانة الأمانة

إن اقتراح الجرائم قد يكون انفرادياً، أي دون اللجوء إلى أية مساهمة، إلا أن محافظ الحسابات، متى كان سيء النية في ممارسة مهامه، فيلجأ لا محالة إلى الاستعانة ببعض هيئات الشركة المراقبة، أو يمددهم، هو، بيد المساعدة إذا طلب منه ذلك في سبيل تضافر جهودهم وتحويل مهامهم الشرعية لتحقيق الأغراض غير المشروعة من تلك الجرائم. ويتضمن مفهوم المساهمة الجنائية تعدد مرتكبي الجريمة الواحدة، وهذا ما يسمح بمتابعة الجاني لاقتراحه الفعل إما باعتباره فاعلاً أصلياً أو مشاركاً⁴. والملاحظ أن وضعية محافظ الحسابات والمهام المسندة له تمكنه من اقتراح العديد من هذه التصرفات المجرمة، إلا أنه لمتابعتها وجب الاعتماد على قواعد المساهمة الجنائية، فإذا لم تتوفر فيه صفة الفاعل الأصلي، يجب البحث عن مدى توفر أركان المشاركة الجنائية فيها. غير أنه، وبالنسبة لشركة المساهمة، وفي جميع الحالات التي

¹ المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32، والمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

² B. LEY, op. cit., n° 232-22, p. 207.

³ Tb. corr. Lyon, 20 juin 1985, préc.

⁴ S. FOURNIER, *Complicité*, op. cit., n° 4, p. 2.

يعلم مندوب الحسابات بوجود وقائع إجرامية ولا يبلغ عليها فتقوم مسؤوليته الجزائية لعدم إبلاغ وكيل الجمهورية بذلك¹.

ومساهمة محافظ الحسابات في اقتراح جريمة النصب وجريمة خيانة الأمانة، لا يمكن تصوره لوحده، بصفته مراقبا على الشركة، أي في إطار مهامه، وإنما يمكنه اقتراحها خارجا عن هذه الصفة مثله مثل غيره من الجناة. ولكنه وجب البحث عن تحويله لمهامه والانحراف بها بهدف النصب أو خيانة الأمانة، مما يتطلب أولا البحث أن أركان كل جريمة على حدا ثم الكيفية التي يعتمدها محافظ الحسابات لاقتراحها.

أولا: تعريف جريمة النصب وجريمة خيانة الأمانة والعناصر المكونة لكل منها

إن جريمتا النصب وخيانة الأمانة واقعتان على الأموال² وتؤدي إلى سلب المجني عليه أموال وكلا منها أركان خاصة لقيامها، وإن الهدف الجوهري من تجريمها هو حماية الملكية، إذ يتم بفعالها سلب ثرة الغير كلها، أو جزء منها³.

1 - تعريف جريمة النصب وأركانها

ينص المشرع الجزائري على جريمة النصب ويعاقب مرتكبها بالمادة 372 من قانون العقوبات⁴، ويتحقق النصب بلجوء الجاني إلى مناورات وحيل قصد استلام أموال الضحية التي تتخذ بفعل تلك الوسائل التدلّيسية. والملاحظ أن تحديد أركان هذه الجريمة يجد مجالا واسعا بالنظر إلى أساليب اقتراح الركن المادي الذي تقوم عليه والى جانبه يجب توافر القصد الجنائي⁵.

ويعرف النصب على أنه الاستيلاء على شيء مملوك للغير بطرق احتيالية بقصد تملكه، إذ تتم عملية الاستيلاء بفعل تسليم المجني عليه للمال بسبب احتيال مخالف للواقع حملة على ذلك⁶. وما يجب الإشارة إليه أن النصب لا يهدف الى حماية حيازة المال فقط، مثلما تهدف إليه السرقة، إنما يرمي إلى حماية الملكية⁷، والذي يتحقق بحماية الرضا في تسليم المال. لذا، فالنصب هو احتيال يدبره الجاني عمدا ليحمل الضحية على أن يسلم المال طواعية، وتعد جريمة النصب من جرائم الاعتداء على المال وتعرف هذه الأخيرة بأنها الجرائم التي تنال بالاعتداء أو

¹ 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° 3, p. 73.

² م. م. هرجه، جرائم النصب وخيانة الأمانة، ط. 6، 2001، دار محمود للنشر والتوزيع، ص. 27، و ر. بهنام، المرجع السالف الذكر، ص. 168.

M. VERON, op. cit., p. 17, et J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 116, pp. 98 et s.

³ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها، في نفس المعنى، ع.ح. الشواربي، جريمة النصب في ضوء القضاء والفقهاء، مؤسسة شباب الجامعة، 1990، ص. 5.

B. BOULOC, *Escroquerie*, Rec. D. pén. 2001, n° 28, p. 5.

⁴ À titre de comparaison, v. art. 313-1 C. pén. fr.

⁵ P. REMILLIEUX, *Escroquerie*, Rec. D. pén, mise à jour 2004, II, p. 65 .

⁶ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 116, pp. 99 et 100,

⁷ Crim., 19 décembre 1979, Gaz. Pal. 1981, I, , n° 114 et contra Crim., 26 octobre 1994, Rev. sc. crim 1995, comm., n° 65, p. 253 : « la remise, fût-ce à la suite de manœuvres frauduleuses ne constitue pas une escroquerie car elle « ne porte pas atteinte à la fortune d'autrui ».

تهدد بالخطر الحقوق ذات القيمة المالية والمقصود بالحقوق ذات القيمة المالية الحقوق الداخلة في دائرة التعامل والتي تعد احد عناصر الذمة المالية علي غرار جريمة السرقة. ولم يعرف المشرع جريمة النصب عند صياغته للركن الشرعي، أي المادة 372 من قانون العقوبات، وإنما اتجه الفقه إلي تعريف النصب بأنه الاستيلاء على مال الغير بطريق الحيلة بنية تملكه¹. وتتميز جريمة النصب وبأنها من جرائم السلوك المتعدد والحدث المتعدد، ذلك أن الجاني يرتكب سلوكا ماديا ذا مضمون نفسي يتمثل في أساليب الاحتيال التي يلجأ إليها للتأثير علي إرادة الشخص المخاطب بهذه الأساليب ليحملة على تنفيذ نتيجة خطته الإجرامية في تسليم المال للاستحواذ عليه².

ويمثل عالم الأعمال مجالا امتيازيا لاقتراف جريمة النصب، والشركات التجارية هي محيط خصب وواسع لارتكابها. لذلك، فالمشرع الجزائري علي غرار المشرع الفرنسي جرم العديد من التصرفات الأخرى التي تعتبر في أصلها نصبا ولكن من نوع خاص وتقترب في إطار شركات المساهمة، كتوزيع أرباح خيالية، نشر ميزانية كاذبة، الرفع الخيالي من قيمة "المقدمات"³ العينية، والتي تهدف إلى تسليم الأموال أو الإثراء بطريق آخر، إلى جانب باقي الوسائل الأخرى المحددة قانونا⁴، والتي يكون لمحافظ الحسابات دورا في كل الأحوال، إذ يتمثل أصلا دوره الشرعي في الكشف عن اقترافها، غير أنه يمكنه أن يحيد عن دوره الأساسي بالمساهمة في اقترافها سواء بطريقة ايجابية بأن يكون قد اشترك فيها، أو بطريقة سلبية بأنه لم يبلغ على وقوعها، وتركها مخفية، ففي هذه الحالة يكون محل متابعة بفعل الأحكام الخاصة بمندوب الحسابات السابق دراستها، أما إذا تصرف تصرفا ايجابيا وتحققت شروط المشاركة الجنائية فنقوم مسؤوليته في هذه الحالة⁵.

فجريمة النصب كغيرها من الجرائم تعتمد في قيامها على ركنيها المادي والمعنوي. ويتمثل الركن المادي في استعمال طريقة من طرق الاحتيال المنصوص عليها في المادة 372 من قانون العقوبات، أي الحيل المؤدية للتدليس الجنائي والتي تعتمد على الكذب، ويتجسد ذلك من خلال أسماء أو صفات كاذبة، أو سلطة خيالية أو اعتماد مالي خيالي، أو أي واقعة وهمية، بقصد التوصل إلى استلام أموال أو منقولات أو الحصول على أوراق مالية أو وعود أو مخالصات أو إبراء من التزامات. والملاحظ أن المشرع الجزائري قد حدد طرق الاحتيال التي يتحقق معها الاستيلاء على مال الغير دون وجه حق، مع ضرورة القصد الجنائي⁶.

ومن ثم، فالركن المادي لا يخلو من استعمال طرق احتيالية، فلا يكفي الكذب ليشكل نصبا، بل يجب أن يدعم بمظاهر خارجية تؤدي إلى إيقاع الضحية في إيهام لتحقيق النتيجة المتوخاة⁷، أي التسليم. ومن الظاهر أن مختلف طرق الاحتيال لا تتحدد بتلك الطرق المحددة

¹ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها.

M. DELMAS-MARTY et GIUDICELLI-DELAGE, op. cit., p. 142 ; W. JEANDIDIER, n° 357, p. 341 et Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 686, p. 686 .

² ر. بهنام، المرجع السالف الذكر، ص. 169.

³ ف. زراوي صالح، تقديم العمل في الشركات التجارية، المقال السابق الذكر، ص. 10 وما يليها.

⁴ بالنسبة لهذه الجرائم الجزء اللاحق من هذه الدراسة.

⁵ J. MONEGER et T. GRANIER, op. cit., n° 779, p. 196.

⁶ ف. زراوي صالح، المحاضرات السابق ذكرها، وفي نفس المعنى،

J. MESTRE, D. VELARDOCCHIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, préc.,

⁷ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 118, p. 100.

قانوننا، بل يفتح المجال لكل واقعة أخرى وهمية من شأنها التأثير على الضحية لحمله على تسليم المال، فلا تخرج وسائل الاحتيال المؤدية للاستيلاء على المال عن أساليب الغش والخداع¹، من بينها استعمال اسم كاذب أو صفة غير صحيحة من أجل إيهام الضحية بإمكانية الكسب المالي، أو تفادي الوقوع في أمر قد يقع، مما يسمح للجاني بالاستيلاء على مال الغير دون وجه حق، ولا يفرض أن يتم التسليم للجاني شخصيا، وإنما يجب أن تؤدي الطرق الاحتيالية إلى انتقال المال من ذمة الضحية إلى الجاني نفسه أو إلى أي شخص آخر قد يستعين به الجاني أو يستفيد من العملية².

أما الركن المعنوي، فيستدعي توفره سوء نية الجاني بقصد الإضرار بالضحية في سلبه واستحواذه جزء من ثروته أو كلها³، وهذا بالرغم من أن المشرع لم نص على عنصر العمد أو سوء النية، إلا أن الشخص الذي يخطط للطرق الاحتيالية لا يمكنه الادعاء بحسن نيته، بل الغش القائم على الأكاذيب المصطنعة بمهارة في الإغراء⁴.

2 - تعريف جريمة خيانة الأمانة وأركانها

تنصب جريمة خيانة الأمانة، شأنها شأن جريمة السرقة والنصب على الأموال المنقولة والمملوكة للغير، سواء تعلق الأمر بمخالصات أو سندات أو أوراق مالية أو محررات تثبت التزاما أو إبراء سلمت على أساس عقد من عقود الأمانة والتي يترتب على تحويل ملكيتها ضرر مادي أكيد⁵. وقد حدد المشرع الجزائري موضوع الجريمة على سبيل المثال لأنه يضيف عبارة " أو أية محررات أخرى" مما يفتح المجال للمنقولات كلها. أما الصورة المشددة لجريمة خيانة الأمانة هي توجيه الجريمة إلى عامة الجمهور، أو اقترافها في إطار مؤسسات وشركات ومن ذوي الأنشطة التجارية⁶. وتقع جريمة خيانة الأمانة على أموال الغير ليست مملوكة للمتهم، وإلا فلا مجال للمتابعة⁷.

وتقع جريمة خيانة الأمانة بعد استلام الأموال بناء على أحد العقود المحددة في المادة 376 من قانون العقوبات، والتي يطلق عليها مصطلح عقود الأمانة، فيقوم الجاني باختلاسها أو تبديدها، بل ويكفي مجرد استعمالها لمصلحته أو مصلحة الغير إضرارا بمصلحة صاحبها، لاقترافه خيانة الأمانة، وتتمثل هذه العقود في الإجارة و الوديعة و الوكالة و الرهن و عارية الاستعمال، إلى جانب عقد المقاولة وإجارة الأشخاص، وإن لم يرد النص عليها حرفيا، إلا أنها مستخلصة من مضمون الركن الشرعي، لأنها عقود يستأمن على الشخص الذي تسلم إليه تلك الأموال، وفي تحديد مفهوم هذه العقود وأركانها يجب الاعتماد على القانون المدني في ذلك⁸.

¹ ر. بهنام، المرجع السالف الذكر، ص. 170.

² المادة 372 ق. ع. ج.

³ B. BOULOC, op. cit., n° 130, p. 14.

⁴ ع. الشواربي، المرجع المذكور سابقا، ص. 17.

⁵ المادة 376 ق. ع. ج.

⁶ المادة 378 ق. ع. ج.

⁷ إلا إذا تعلق الأمر بتحويل الأموال المحجوز عليها، ففي هذه الحالة بالرغم من أنه ملك للجاني الذي عين حارسا عليها إلا أنه يعاقب لاستعمالها وإخراجها من دائرة الحجز. وأنظر ف. زراوي صالح، المحاضرات السالف ذكرها.

⁸ ر. بهنام، المرجع السالف الذكر، ص. 254، و في نفس المعنى م. م. هرجة، المرجع السالف الذكر، ص. 86.

ويعتبر التسليم ركنا من أركان خيانة الأمانة¹، بحيث تنتقل معه حيازة المال إلى الأمين لا ملكيته ومن المفروض أن يستتبع ذلك واجب رد المال لصاحبه، إلا أنه بفعل خيانة الأمانة يتعامل الجاني بذلك المال كأنه المالك، فيبيده أو يختلسه ويستعمله، وتمثل هذه التصرفات في أصلها الركن المادي لخيانة الأمانة، إنما باقي العناصر هي عناصر أولية للجريمة. والاختلاس هي تغيير وجهة المال من مال موضوع تحت الحيازة المؤقتة لتحويلها إلى ملكية كاملة ويتصرف فيها بنية التملك وقصد الانحراف عن الصفة الموضوعية فيه. أما التبديد، فهو التصرف في المال المؤتمن عليه بكل فعل يخرج من دائرة الحيازة، كاستهلاكه أو التصرف فيه للغير بالبيع أو الرهن، الهبة أو المقايضة وغيرها من عقود التصرف التي تؤدي إلى إهدار قيمته كلياً أو جزئياً اتجاه مالكة الحقيقي. والاستعمال شأنه باقي التصرفات التي يبنى عليها الركن المادي لجريمة خيانة الأمانة، والذي يتحقق من خلال الإفادة بالمال محل الخيانة واستخدامه في غير السبيل الذي سلم لغرضه². ويعاقب المشرع على الجريمة التامة والتي اكتملت جميع أركانها، إلا أنه لا يعاقب الشروع في ارتكابها، والعبرة في ذلك أن خيانة الأمانة جريمة آنية بالإضافة إلى أن المال محل الخيانة بحيازة الجاني، الذي يكفي لاقترافه جريمته أو بحول طبيعة عقد الثقة إلى ملكية.

وجريمة خيانة الأمانة هي جريمة إرادية تعتمد على القصد الجنائي لاكتمال عناصرها مع ضرورة تحقق الضرر عن اقترافها³. ومن ثم، فلا بد توافر سوء النية الاختلاس والتبديد أو الاستعمال، بحيث يكون الجاني على علم بأنه كان محل ثقة ويتصرفه سوف ينتهك الثقة التي وضعت فيه بالتصرف في ما ليس له حق فيه. ويجب أن يكون العش باعثاً لإقباله على الخيانة لتحويل صفة الحيازة إلى تصرف في المال تصرف المالك. ومدى توافر نية الخيانة مسألة موضوعية تخضع لتقدير قضاة الموضوع.

ويضيف المشرع الجزائي عنصراً من عناصر جريمة خيانة الأمانة ضرورة إلحاق الضرر بصاحب المال الذي تم تسليمه، مالكة أو واضع اليد عليه أو حائزه، ويجب أن يتحقق هذا الضرر نتيجة الاختلاس والتبديد والاستعمال. فلا يعني ذلك أن يكون الضرر نتيجة الفائدة أو المصلحة التي تحققت للجاني، وإنما يمكن أن يلحق ضرراً بالضحية دون أن يعود التصرف بأية فائدة على الجاني. كما أنه لا عبرة بجسامة الضرر، ولا بطبيعته، فقد يكون الضرر مادياً أو أدبياً، ويرى جانب من الفقه بأنه يكفي ضرر احتمالي لتوافر هذا الركن من أركان جريمة خيانة الأمانة⁴.

تعتبر جريمة النصب وجريمة خيانة الأمانة من بين الجرائم الواقعة على الأموال لان الجاني يهدف من ارتكاب سلوكه الإجرامي إلى الاستيلاء على مال منقول مملوك للغير عن طريق حمل المجني عليه على تسليم ماله بسبب وسائل التدليس التي اتبعها الجاني. كما تمثل جريمة النصب اعتداء على حرية إرادة المجني عليه بتأثير الطرق الاحتمالية التي لجأ إليها الجاني فيخدع بها المجني عليه ويقوم بتسليم ماله وتمثل هذه الوسائل السلوك المكون للفعل كعنصر من عناصر الركن المادي في جريمة النصب مما يدفعه إلى تسليم ماله إلى الجاني

¹ M.-A. DELMAS-MARTY, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 52 et M. VERON, op. cit., p. 48.

² ع. فنيخ، رسالة الماجستير السالف ذكرها، ص. 53.

³ أ.ب. أبو الروس، جرائم النصب، دار المطبوعات الجامعية، 1986، ص. 9.

⁴ ع. سعد، المرجع السالف الذكر، ص. 151.

وبرضاه وان كان هذا الرضا معيبا لأنه تم استنادا إلى غش أو تدليس وقع فيه المجني عليه بتأثير وسائل التدليس التي اتبعها الجاني تجاهه مما ترتب عليه قيامه بتسليم ماله. وعليه، فجريمة النصب وخيانة الأمانة تشتركان في أنها تمثل اعتداء على حق الملكية دون الحيازة إلا أن الشيء المستولي عليه يكون في حيازة الجاني خائن الأمانة وقت ارتكاب جريمة، على العكس من ذلك فالوسائل التدليسية لجريمة النصب هي التي تؤدي الى عملية التسليم¹.

وبمقارنة وسيلة الاعتداء في جريمة النصب، فهي أساليب التدليس التي اتبعها الجاني والتي انخدع بها المجني عليه فقام بتسليم ماله، أما في خيانة الأمانة فهي تصرف المؤمن في الشيء المسلم إليه على سبيل الأمانة كأنه مالك له. كما تشترك الجريمة في أن المجني عليه هو الذي يقوم بتسليم ماله إلى الجاني، إلا أنهما يختلفان من حيث سبب التسليم وغايته. فالتسليم في النصب مبني على الاحتيال الذي أتبعه الجاني فانخدع به المجني عليه وسلم ماله بهدف نقل الحيازة التامة للجاني، أما التسليم في خيانة الأمانة فبسبب الائتمان أي الثقة التي وضعها المجني عليه في الجاني فهو تسليم برضاء كامل وغاية هذا التسليم هو نقل الحيازة المؤقتة أو الناقصة للجاني، ويكون التسليم في خيانة الأمانة سابقا على السلوك الإجرامي الصادر من المؤمن على المال، بينما في النصب فان التسليم يكون نتيجة السلوك الإجرامي الذي استخدمه الجاني وأدى إلى انخداع المجني عليه².

فإذا اختلفت الجريمتان، في أركانها وطرق اقترافها، إلا أنها تمس بالثقة الموضوعية في الشخص، ومحافظ الحسابات محل ثقة وضعتها فيه الشركة المراقبة من أجل الكشف عن مختلف الانحرافات المقترفة خاصة من قبل الهيئات الإدارية. وما تجدر ملاحظته أن اقتراف هذه الجرائم ليس مرتبطا بشكل محدد من الشركات التجارية المراقبة، على العكس من الجرائم الخاصة بمهام محافظ الحسابات في شركة المساهمة، مثلما سبق بيانه. ومن ثم، فحتى لو كان تعيين محافظ الحسابات اختياريا، يمكن متابعته بجريمة النصب أو جريمة خيانة الأمانة. إلا أنه وبالنظر إلى مهامه في الشركة المراقبة وطبيعة علاقته معها فالتساؤل الذي يطرح مجددا، ما هي الصفة التي يمكن متابعته بها عند اقتراف هذه الجرائم، هل يتابع باعتباره فاعلا أصليا أو مشاركا؟

ثانيا: طبيعة مساهمة مندوب الحسابات في اقتراف جرمي النصب وخيانة الأمانة

إن متابعة مندوب الحسابات باعتباره مساهما في جنحة النصب، يعني أنه قد يتابع على كفاعل أصلي، إلى جانب مساهمين آخرين، كما يمكن متابعته على أساس مشاركته الجنائية، غير أن تخصيص الدراسة يستدعي البحث حول مدى اقترافه لجريمة النصب بالنظر إلى مركزه في الشركة المراقبة.

والملاحظ أنه يسهل تصور مندوب الحسابات مشاركا في اقترافها بالمقارنة باقترافه هذه الجريمة باعتباره فاعلا أصليا³، وهذا بالنظر إلى المهام الشرعية الموكلة إليه، فلا توجد حالة من الصلاحيات الممنوحة له تمكنه من استلام الأموال من الضحية، خاصة إذا كانت هذه الأموال، موجهة عن غش للشركة، لأنها غالبا ما تتم باسم الشركة والتي يوهم المجني عليه أنها ستودع في حسابها، وهذا خلافا لممثليها، الذي يمكنه استلام هذه الأموال، غير أنه يمكن لمحافظ الحسابات تسهيل العملية له.

¹ م.م. هرجة، المرجع السالف الذكر، ص. 12، أ.ب. أبو الروس، المرجع السالف الذكر، ص. 85.

² B. BOULOC, op. cit., n° 11, p. 17.

³ F. SALOMON, op. cit., n° 56, p. 15.

وبالرغم من ذلك، فقد سبق للقضاء الفرنسي، قديما¹ أن حكم على مندوب الحسابات باقترافه جنحة النصب، عندما استبعد من قراره للمساهمين كل البيانات التي يمكن من التحقق من مدى صحة تقدير المقدمات العينية، التي تمت من قبل الخبير المكلف بتقدير الحصص العينية، والموجهة لتأسيس شركة أخرى وشارك مندوب الحسابات في تأسيسها، وثبت أنها مؤسسة خيالية.

غير أنه يمكن متابعة مندوب الحسابات على أساس المشاركة في جريمة النصب، ويتم ذلك من خلال تقديم الوسائل التدليسية المساعدة لاقتراف النصب، كأعداد ميزانية خاطئة تضخم مبلغ الأرباح، فهي وسيلة من الوسائل الاحتمالية، فإذا ثبت أن مندوب الحسابات يكون مشاركا في إعداد أو تقديم الميزانية الكاذبة أو المصادقة عليها عن غش، فيكون مشاركا في جريمة النصب²، وهذا إلى جانب باقي الجرائم التي يمكن متابعته بها. كما أنه تم الحكم عليه بالمشاركة في الشروع في النصب المقترف أصلا من قبل مديري الشركة³.

ولا بد من التحقق من توافر عناصر المشاركة الجنائية لمندوب الحسابات، سواء بركنها المادي أو المعنوي، ويعتمد القاضي الذي يفصل في مدى اقترافه للمشاركة، من جهة على التكوين المحاسبي والتقني لمندوب الحسابات وحتى القانوني. إلى جانب سلطاته الواسعة في الشركة المراقبة، مما يسمح بتقدير سوء نيته، أي توافر القصد الجنائي.

وسبقت الإشارة إلى أن المشاركة الجنائية لا تتم إلا بفعل نشاط إيجابي، لأن عملية الاشتراك تستدعي إما المساعدة على ارتكاب الأفعال التحضيرية أو المسهلة أو المنفذة للتصرف⁴، وبالنظر للأمثلة القضائية السابقة ثبت أن مندوب الحسابات صدر منه تصرف، في إطار مهامه في الشركة. بيد أن القضاء الفرنسي في، أحد أحكامه⁵، قضى بمشاركة مندوب الحسابات في جريمة النصب بالرغم من أنه لم يقم بأي نشاط إيجابي لاقتراف الجريمة، بل بفعل موقفه السلبي. ومن ثم، فيكون قد اعتمد القضاء من جهة على مهمة مندوب الحسابات في الشركة المراقبة، وصلاحياته التي تفرض عليه اكتشاف التصرفات التي تشكل جريمة، بالإضافة إلى الاتفاق على عدم التدقيق والتحقيق في الحسابات. ومن ثم، فالامتناع يكون منطويا على غش، ولا يمثل في حقيقته موقفا سلبيا⁶، وإنما محفزا لاقتراف التصرف.

أما بالنسبة لخيانة الأمانة، يبدو حسب جانب من الفقه أنه لا يمكنه أن يتصرف باعتباره فاعلا أصليا، واعتبارا لسوء نيته، وعدم إمكانية مشاركته مباشرة في اقتراف التصرف المادي للجريمة، لأن تكوينه التقني والمحاسبي من جهة يسمح له بتفادي الظهور بمظهر الفاعل

¹ Tb. corr. Seine, 19 novembre 1932, Rev. soc. 1933, p. 67 : « le commissaire, chargé de contrôler l'évaluation des apports en nature faits à une société qui, de concert avec les organisateurs de manœuvres dolosives constitutives du délit d'escroquerie ayant procédé à la formation de cette société, écarte systématiquement de son rapport tout les éléments susceptibles d'éclairer les actionnaires, se rend coupable de l'escroquerie ».

² B. LEY, op. cit., n° 232-16, p. 204, et F. SALOMON, op. cit., n° 57, p. 15.

³ Crim., 5 juin 1975, préc., et Tb. corr. Paris, 24 octobre 1977, Bull. CNCC 1978, n° 29, p. 60.

⁴ المادة 42 ق.ع.ج.

⁵ Crim., 25 février 2004, Rev. soc. 2004, prév., p. 923.

⁶ B. Bouloc, *L' inaction du commissaire aux comptes et la complicité d'escroquerie*, Rev. soc. 2004, IV, p. 924, note sous Crim., 25 février 2004, préc.

الأصلي، إلا أن الطابع القانوني لمهامه يؤدي، وفي حالة الإخلال بها وانتهاك أسسها إلى كشف مساهمته في الجريمة بفعل المشاركة¹.

الفرع الثاني: مشاركة مندوب الحسابات في الجرائم المقترفة في الشركة المراقبة

تفرض المساهمة الجنائية تحديد الفاعل الأصلي، وهو كل من تتوافر في تصرفه أركان الجريمة المتابع بشأنها، كما تسمح بمتابعة كل شخص آخر ساهم في تحقيق الجريمة، غير أن دور لا يتمثل في اقتراح العناصر المشكلة لها، إنما بتسهيل ارتكابها.

ومندوب الحسابات بهذه الصفة لا يمكن متابعته باعتباره فاعلا أصليا، لكن أحكام المشاركة الجنائية تسمح بتحديد مركزه اتجاه التصرف المتابع بشأنه غيره، ويتمثل أساسا في مديري الشركات، الأمر الذي يفرض متابعة مدير الشركة أصلا للتمكن من معاينة مندوب الحسابات للمشاركة في تلك الجريمة².

وللحكم على محافظ الحسابات على أساس المشاركة الجنائية، وجب أن تتوافر أركانها، من جهة الركن المادي والركن المعنوي، المقررة ضمن أحكام المادة 42 من قانون العقوبات³. فيتمثل بفعل نشاط إيجابي يرمي إلى مساعدة ومعاونة اقتراح الجريمة بفضل أفعال تحضيرية أو منفذة مع علم المشترك بأنه يساهم في اقتراح جريمة، أي تصرف غير مشروع معاقب عليه، إذ يعبر الفقه عن ذلك بالتعدد المادي والوحدة المعنوية، أي أن الفاعل الأصلي يقوم بتصرف مختلف عن المشارك، إلا أن كلاهما يهدف إلى تحقيق الجريمة مما يثبت الوحدة المعنوية، أي توافر القصد الجنائي المتحد في ارتكاب الجريمة⁴.

ويرى جانب من الفقه الفرنسي⁵ بأنه يصعب اعتبار محافظ الحسابات مشاركا بالا إذا أصدر أوامر أو هبات أو وعود أو التعسف في السلطة، ويعيب ذات الجانب الفقهي على القضاء الفرنسي بأنه حكم على محافظ الحسابات باشتراكه في جريمة تقديم ميزانية غير صحيحة⁶. وخلافا لهذا الموقف، فتتأخر من الفقه الفرنسي يرى بأن هذا الموقف القضائي تم الحكم به تطبيقا للقانون⁷.

غير أن تقديم محافظ الحسابات لإرشادات، فمن شأنها المساعد اقتراح الجريمة للتخلص من الصعوبات التي تعترض سبيل تنفيذها، ولا فرق بين الوسائل التي تستعمل للمساعدة، من بينها تقديم محافظ الحسابات استشاراته التقنية لرئيس الشركة لمضاعفة رقم العناصر الثابتة المقيدة في الميزانية⁸، ففي هذه الحالة يشترك ليس بفعل سلطته ولا بفعل أمر، وإنما عون بتقديم

¹ B. LEY, op. cit., n° 232-15, p. 204 et F. SALOMON, op. cit., n° 59, p. 15.

² M.-A. DELMAS-MARTY, op. cit., p. 118 ; N. STOLOWY, op. cit., p. 280 et Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1985, p. 804.

³ A titre de comparaison, v. art. 121-7 C. pén. fr.

⁴ ك. سعيد، المرجع السابق، ص. 354، وفي نفس المعنى ر. بهنام، المرجع السابق، ص. 77.

⁵ J. MONEGER et T. GRANIER, op. cit., n° 777, p. 196 .

⁶ C.A. Nancy , 23 octobre 1975, Bull. CNCC 1975, n° 20, p. 444, cité in J. MONEGER et Th. GRANIER, préc.

⁷ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1984, p. 804 et N. STOLOWY, op. cit., p. 277.

⁸ Crim., 26 mai 1986, préc.,

الوسيلة والطريقة لارتكاب الجريمة. كما أن مندوب الحسابات الذي يودع الميزانية، بعدما نوه للمدراء بأنها خاطئة، يكون نفذ الجريمة واقتراها¹.

ولا يكفي لقيام المشاركة مباشرة النشاط المادي، بل يجب توافر الركن المعنوي، والمتمثل في علم محافظ الحسابات وإدراكه بأنه بنشاطه يشارك في اقتراح الجريمة الأصلية من قبل الجاني الأصلي. ونتيجة لذلك، فلا يمكن الحكم على محافظ الحسابات لمجرد علمه باقتراح جريمة من قبل غيره، إلا أن واجبه اتجاه ذلك هو إعلام وكيل الجمهورية بذلك، وبالمقابل لا يكفي تقصير محافظ الحسابات في مهامه وعدم حرصه في الرقابة المنوط بها للحكم عليه بالمشاركة.

إلا أن جانبا من الفقه يرى بأنه من الواجب متابعة محافظ الحسابات على أساس المشاركة بالمساعدة أو المعاونة²، حتى وإن بقي موقفه سلبيا اتجاه اقتراح الجريمة والتحضير لها مع علمه بذلك³. إلا أنه رأي يتعارض مع قواعد المشاركة الجنائية التي تستدعي نشاطا إيجابيا، لأن العلم يجب أن يرافقه تصرفا يثبت اتجاه إرادته في تحقيق نفس النتيجة التي يريدها الجاني الأصلي، من خلال اتفاق على الأقل ضمنيا بينها⁴. ومن ثم، فلا بد من فاعل أصلي تتوافر فيه أركان الجريمة الأصلية ليشاركه في تسهيلها أو يساعده في اقتراحها أو تنفيذها، محافظ الحسابات.

المبحث الأول: مشاركة مندوب الحسابات في ارتكاب الجرح الخاصة بالوثائق الحسابية المقترفة من قبل مديري شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة

تقوم مسؤولية مديري الشركات التجارية عند اقتراحهم مختلف الجرائم أثناء تسييرها، والمدراء المعنيين خصوصا هم مدراء شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة عن عدم احترام بعض الالتزامات المتعلقة خصوصا بالوثائق والمحركات الحسابية أو إثبات بعض الوقائع كانهقاد جمعيات الشركاء، كما قد تتعلق هذه الجرائم بأموال الشركة وتلحق ضررا بها. إلا أن مهام الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات تفرض عليه أن يكشف عن هذه التصرفات والجرائم المقترفة في الشركة المراقبة، فيسعى الجناة إلى تقسيم الأدوار لاقتراح مختلف الجرائم بإسهامه في هذه الجرائم.

إلا أن المشرع الجزائري، قد حدد الفاعل الأصلي المتمثل في الهيئات الإدارية، فلا يمكن متابعة محافظ الحسابات عن مساهمته في الجرائم إلا من خلال قواعد المشاركة الجنائية، لأن الأصل أن الركن المادي لهذه الجرائم لا يكون في متنوله تنفيذه، بل يسعه أن يقدم المساعدة والمعاونة من جهة لتسهيل ارتكابها ومن جهة أخرى لإخفاء آثار جرائمهم. وتتعلق هذه الجرائم

¹ C.A. Bordeaux, 3 juin 1982, Bull CNCC 1984, n° 49, p. 71, et v. note E. Du Pontavice: « se rend coupable de complicité de faux bilan, le commissaire aux comptes qui, après avoir indiqué aux dirigeants que le bilan était faux, le transmet personnellement au greffe du tribunal de commerce ».

² Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1986, p. 804 : « les cas de complicité (du commissaire aux comptes) sont la provocation et l'aide ou l'assistance. Cependant il faut qu'un fait punissable principal soit préalablement relevé ».

³ J. Déveze, note sous Crim., 26 mai 1986, préc.

⁴ A. DECOCQ, *Intention, abstention et complicité par aide ou assistance*, J.C.P. 1983, I, n° 3124.

من جهة بالوثائق المحاسبية، ومن جهة أخرى بمديرية الشركة وتسييرها. لذا، يجب تعريف وتحديد هذه الجرائم، وبالمقابل دور مندوب الحسابات بمشاركته فيها.

المطلب الأول: مشاركة مندوب الحسابات في جنح خرق أحكام إعداد الوثائق المحاسبية وعدم احترام الأساليب القانونية في ذلك والمقترفة من قبل مديري شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات النظام التقليدي

إن المشرع الجزائري، يريد ضمان شفافية حسابات الشركة وإعلام المساهمين، بما فيه الكفاية للتحقق من الحالة المالية للشركة المراقبة، والسماح لهم بممارسة حقهم في الإعلام المتمثل، هنا، بالاطلاع في مقرات الشركة على الوثائق الأساسية لتنيرهم عن وضع الشركة المالي¹. كما يجب أن توضع هذه الوثائق كذلك تحت تصرف محافظ الحسابات². لذا، يجب على كل من المسيرين في شركة المسؤولية المحدودة³، والرئيس والقائمين بالإدارة والمديرين العاميين في شركة المساهمة⁴ أن يعدوا الوثائق المحاسبية والمالية التي تبين وضع الشركة وحالة نشاطها للسنة المنصرمة.

وما يجب ملاحظته أن جريمة التخلف عن وضع الوثائق المحاسبية للشركة وجنحة عدم احترام نفس الطرق وأساليب التقدير في المحاسبة للسنوات المنصرمة، مطبقة بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة، سواء تعلق الأمر بالمتعددة الشركاء أو ذات الشخص الواحد، فإذا كان الشريك الوحيد هو مسير الشركة، فيكون محل المتابعة عن عدم إعداد الوثائق المحاسبية والمالية المحددة قانوناً. أما بالنسبة لشركة المساهمة، فإذا تأسست طبقاً للنظام الحديث فلا عقوبة جزائية عن التخلف عن إعدادها، على العكس من ذلك توجع المتابعة الجزائية في إطار شركة المساهمة ذات النظام التقليدي، أي مجلس الإدارة.

وتقوم الجريمة بالتخلف، أي إهمال إعداد الوثائق المالية ووضعها تحت التصرف في مقر الشركة للشركاء في شركة المسؤولية المحدودة، والمساهمين في شركة المساهمة من ممارسة حقهم في الاطلاع المستمر، أو الدائم، ويتعلق الأمر بحساب النتائج والجرد والميزانية، بالإضافة إلى التقرير الكتابي عن حالة نشاط الشركة وعملياتها للسنة المنصرمة⁵، ويدخل ضمن مفهوم التخلف التأخر في إعدادها، والذي يمكن اعتباره بأنه حالة الندم في اقترافها، إلا أنه لا يمحو الجريمة.

كما يعاقب كل من الرئيس والقائمين بالإدارة والمديرين العاميين في إطار شركة المساهمة ذات مجلس إدارة عند التخلف في إعداد هذه الوثائق المحاسبية مع مراعاة نفس الأشكال وطرق التقدير المستعملة للسنوات المنصرمة، أي أنه يفرض إتباع نفس الطرق التقديرية والأشكال المحاسبية المتبعة للسنوات المنصرمة لكي يتمكن من اطلاع عليها من ملاحظة تغيرات حالة الشركة، سواء كانت ايجابية أو سلبية مقارنة مع السنوات المنصرمة⁶.

¹ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n.° 399, p. 356.

² المادة 716 ق.ت.ج.

³ المادة 801 أولاً ق.ت.ج.

⁴ المادة 813 أولاً ق.ت.ج.

⁵ M. SALAH, op. cit., n° 195, p. 136.

⁶ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها.

إلا أنه يجب الإشارة إلى أن هذا الإلزام وارد طبقاً لأحكام التنظيم المحاسبي والمالي الساري المفعول، إذ يفرض في إطار الكيانات التي تلزم بإعداد هذه الحسابات من بينها الشركات التجارية، أن تحترم نفس الأوضاع والأشكال وتتبع نفس طرق التقدير في إعداد محاسبتها وترجمتها من خلال حساب النتائج، الذي يبين إذا حققت الشركة أرباحاً أو هي في حالة خسارة. إلى جانب حساب الجرد، والذي يتضمن جرداً لمختلف عناصر أصول وخصوم الشركة وأن يقفل هذه الحسابات سنوياً¹، ويجب أن يتم إعداد الميزانية السنوية، ويضاف إليها تقرير لترجمة تلك الحسابات يتضمن تبيان لنشاط الشركة وحالتها أثناء السنة المنصرمة.

إلا أن المشرع يجيز أن تتبع طرقاً أخرى وأساليب جديدة² لم تكن متبعة من قبل في إعداد الوثائق الحسابية للشركة ولكن يشترط أن تكون أبسط وأكثر دقة. وتخض هذه الوثائق ومدى احترام الهيئات الإدارية للشركة في إعدادها ووضعها تحت تصرف الشركاء والمساهمين لرقابة محافظ الحسابات من أجل إبداء رأيه بالمصادقة على مدى انتظامها وصدقها.

وما يمكن الإشارة إليه أن الجريمتين هي من الجرائم المادية أي لا تتطلب إلى عنصر القصد الجنائي، وتقترب بمجرد اكتمال عناصر الركن المادي، ولا حاجة إلى البحث في إثبات سوء نية من وراء التخلي عن إعداد الوثائق الحسابية وجعلها تحت تصرف المساهمين والشركاء ومراعاة نفس الأشكال وطرق التقدير، إلا إذا كانت أكثر دقة ووضوح. ولكن التساؤل الذي يجب التطرق إليه هل يمكن لمحافظ الحسابات أن يقترب هذه الجرائم؟

من المؤكد أن محافظ الحسابات لن يتابع باعتباره فاعلاً أصلياً، لأن المشرع حدد الهيئات التي تتم متابعتها بهذه الصفة، ويتعلق الأمر بالنسبة للجنة الأولى فقط بالمسير في شركة المسؤولية المحدودة، وبالنسبة للجنحتين تطبق على رئيس شركة المساهمة والقائمين بإدارتها والمديرين العامين في إطار شرطة المساهمة.

إلا أن وضع محافظ الحسابات يحتاج إلى ملاحظات، فلمتابعته لاشتراكه في هذه الجرائم، وجب إثبات سوء نيته، في حين أن الجرح التي يشترك فيها هي جنح مادية. بالإضافة إلى أنها جنح إهمال، فلا يسوغ له أن يطلب من الهيئات الإدارية عدم إعدادها. ولكنه في حالة إهماله الإبلاغ عن اقترافها بالرغم من ملاحظته عدم إعداد الوثائق الحسابية للسنة المنصرمة في وقتها وإفقال الحسابات السنوية³، يتم متابعتها في إطار شركة المساهمة، فقط، بفعل أحكام المادة 830 من القانون التجاري، بجنحة التكتّم عن الوقائع الإجرامية المقترفة في الشركة المراقبة وعدم إبلاغ وكيل الجمهورية بذلك.

المطلب الثاني: مشاركة مندوب الحسابات في جنحة تقديم ميزانية غير مطابقة للواقع وجنحة توزيع أرباح صورية في شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات النظام التقليدي

من مهام محافظ الحسابات السهر على احترام مبدأ المساواة بين الشركاء والمساهمين، ويتبين ذلك من خلال مدى تمكنهم من ممارسة حقوقهم المرتبطة بهذه الصفة، أي صفة الشريك أو المساهم. وإن كل اختلال يظهر سواء على المستوى المادي أو المعنوي، ويفرض عليه أن يقوم باتخاذ الإجراءات اللازمة في هذه الحالة، أي بانتهاك مبدأ المساواة، ويظهر دوره عند المصادقة على الحسابات السنوية في الإشهاد بمدى صحتها، وعليه، فكل وثيقة من وثائق

¹ المادة 10 ق.ب.ج.

² المادة 37 و 39 الفقرة 2 من القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي والمالي، السابق الذكر.

³ N. STOLOWY, op. cit., p. 247, dans le même sens, N. BERNARD, op. cit., n^{os} 30 et 201, respectivement pp. 5 et 16.

الشركة الحسابية لا تعكس صورتها الحقيقية، أو تؤدي بالإضرار بالشركة ومصالح الشركاء من جراء عدم إعدادها بطريقة غير مطابقة للواقع تكون محل متابعة جزائية، يكون محلها مدير الشركة كفاعل أصلي، ولا يكون محافظ الحسابات إلا مشاركا في اقرارها على اختلاف صور المشاركة الجنائية. لذا، فيتم البحث أولا في مشاركة محافظ الحسابات في جنحة تقديم ميزانية غير مطابقة للواقع الخاصة بمديري شركة المساهمة وشركة المسؤولية المحدودة، ثم جنحة توزيع أرباح صورية في هذه الشركات، دون غيرها من باقي الشركات التجارية.

أولا: مشاركة محافظ الحسابات في جنحة تقديم ميزانية غير مطابقة للواقع في شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس إدارة

يترجم الهدف من حماية الوثائق الحسابية للشركة في أنها تعكس وضعيتها المالية والحسابية، وتضمن إعلام الشركاء والمساهمين بذلك، فيعاقب المسيرين في شركة المسؤولية المحدودة¹، ورئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون²، الذين يتعمدون نشر أو تقديم ميزانية غير مطابقة للواقع، أي غير صحيحة لإخفاء الوضع الحقيقي للشركة، ويؤكد المشرع على أن الميزانية يكفي أن تكون غير صحيحة، بغض النظر عن إظهارها لوجود أرباح من عدمه، والهدف من ذلك هو التأكد من حالة الشركة سواء كانت ايجابية أو سلبية بشرط أن تكون صحيحة مطابقة للواقع من خلال ميزانيتها³.

وتبعا لذلك، يجب التمييز بين حالة تقديم الميزانية، والتي يقصد من ورائها وضعها تحت تصرف المساهمين والشركاء أو إرسالها لهم قبل اجتماع الجمعية العامة⁴، ومن ثم، فلا تكون الجريمة مقترفة إذا لم يتم تقديمها إلى غيرهم من الأشخاص، أو في أوقات غير تلك المتعلقة باجتماع الجمعيات أو للإطلاع عليها في مقر الشركة. أما النشر، فهو كل إجراء يؤدي إلى إعلام الغير بالميزانية، سواء كتابة في الجرائد، أو عند إيداع هذه الحسابات في السجل التجاري، علما أن عملية الإيداع في حد ذاتها تعتبر بمثابة إشهار⁵، ويجب أن ينصب النشر على ميزانية غير صحيحة⁶.

يرى جانب من الفقه الجزائري⁷ على غرار نظيره الفقه الفرنسي، أنه حاليا، من المستحيل أن يتم إعداد حسابات صحيحة وهذا بالنظر الى التغييرات المستمرة على مختلف القيم في السوق مما يؤثر على التقديرات التي تعطى في وقت محدد لتلك القيم، غير أنها من الناحية القانونية ليست ميزانية متعمد في إعدادها غشا. كما تعتمد التقديرات على جانب شخصي، وليس دوما موضوعيا، لأن الهيئات التي يوكل لها اعداد هذه الحسابات، عادة ما تحاول أن تضع

¹ المادة 800 ثالثا ق.ت.ج.

² المادة 811 ثانيا ق.ت.ج.

³ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها، ع. بويقوب، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، المرجع السابق الذكر، ص. 27.

M. SALAH, op. cit., n° 201 et s., p. 139 et s.

⁴ بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة المادة 801 ق.ت.ج.، أما شركة المساهمة المادتين 818 و 819 من ذات القانون.

⁵ المادة 717 الفقرة الأخيرة ق.ت.ج.

⁶ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السالف ذكرها.

J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 398, p. 367.

⁷ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها.

M. SALAH, op. cit., n° 168, p. 120.

تقديرات أقرب للواقع ومتفق عليها في السوق. وإذا تم انتهاك القواعد التقديرية للمحاسبة فتقوم العديد من المتابعات، خصوصا بالنسبة لمحافظ الحسابات المتعلقة بممارسة مهامه الرقابية عندما يصادق كذبا على هذه البيانات الكاذبة.

وتتحقق جريمة نشر أو تقديم ميزانية غير صحيحة لأسباب ثلاث، أولها عدم الدقة المادية، وتتعلق بالكتابات الحسابية ومضمونها كعدم إدراج عمليات أو أرقام، وهذه الأخيرة يسهل اكتشافها، كقيد العمليات أو تسجيلها في الدفاتر المسودة دون أن يتم نقلها في الدفاتر الإيجابية، بالرغم من حصولها، فالخطأ يعبر عليه أن حذف أو سهو، فقد يكون كليا أو جزئيا. إلى جانب الأخطاء الفنية المتعلقة بالحساب، بمعناه الدقيق، كالخطأ في عمليات الجمع أو الطرح، أو وضع فواصل للأرقام في غير محلها، فيعد المبلغ أكبر أو أقل مما هو. أضف إلى ذلك الأخطاء التي تخل بالمبادئ المحاسبية التقنية¹ والتي تؤثر على نتيجة النشاط السنوي، وإذا ثبت الغش وسوء نية مقترفها في تكيف تلك الأخطاء على أنها تلاعبات بالدفاتر والسجلات وفي حسابات الشركة².

والسبب الثاني لعدم صحة الميزانية يكون من الناحية الشكلية، في حالة عدم احترام الشكل القانوني لترتيب الجداول وضبط الحسابات في الخانات المقررة لها. وحتى وإن أظهرت الحسابات أن الشركة في وضعية خطيرة، فإذا تضمنتها كذبا تعتبر الجريمة مقترفة. أما السبب الأخير المتعلق بطريقة التقدير والذي، كما سبق، يتحقق من اختلاف طرق وأساليب التقدير، والتي تؤدي إلى تضخيم الأصول أو التقليل من الخصوم أو سوء تقدير الموجودات، أو عدم دقة السعر المرجعي لحساب بعض الأصول، مما يؤدي إلى التلاعب وتحريف حقيقة الميزانية وإخفاء حالتها الحقيقية.

فإذا ثبت اقتراف الركن المادي لجنحة تقديم أو نشر ميزانية غير صحيحة يجب توافر عنصر سوء النية³، أي أن التصرف أدى إلى اقترافه سوء نية من أجل إخفاء الوضعية الحقيقية للشركة. ولتوفر عنصر القصد الجنائي يجب أن يتم تقديم أو نشر هذه الحسابات بالرغم من أن المعنيين على علم بأنها تتضمن تلك الأخطاء سواء المادية أو الشكلية، أو سوء التقدير.

ويبين جانب من الفقه⁴ بأنه يكفي أن العلم بأن الميزانية التي تم تقديمها غير صحيحة، حتى وإن لم يعرف المتابع أين تكمن بدقة تلك الانتهاكات، لذا فعلى القضاة للحكم بالإدانة مراقبة مدى تعدد هذه الأخطاء وتكررها وتأثيرها على صدق الميزانية وصحتها، وإثبات الغش أو التدليس الجنائي من خلال هذه الأخطاء، ولا يفرض البحث عن باعث خاص لهذه الجريمة. غير أن الواقع، من خلال بعض القضايا التي عرضت على القضاء الفرنسي، يبين أن تقديم أو نشر

¹ خصوصا المادة 10 وما يليها من القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، السابق الذكر.

² م. التهامي طواهر وم. صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط. 2، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص. 140.

M. SALAH, préc.

³ بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة المادة 800 ثانيا ق.ت.ج، أما شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة بالمادة 811 أولا من نفس القانون.

Art. L. 241-3, 2° C. com. fr. concernant la S.A.R.L., et pour la S.A. à conseil d'administration, art. L. 242-6, 1° de ce même Code, qui est applicable pour la S.A. à directoire et conseil de surveillance par l'art. L. 242-30.

⁴ B. Bouloc, note sous, Crim., 26 mars 1990, Rev. soc. 1990, p. 632.

ميزانية غير صحيحة يرمي لإخفاء الوضعية الحقيقية للشركة¹، كما قد تؤدي إلى انخفاض الأسعار في البورصة²، لكي يتم شراء أسهمها أو باقي القيم المسعرة في البورصة بأسعار تأثرت بتلك الميزانية³. وعادة ما تعتمد البنوك والمؤسسات المالية لمنح القروض للشركات على ميزانية متى كانت منتجة وإيجابية. لذا، يقوم مدير الشركة بالجوء الى اقتراف هذه الجرائم.

إلا أنه لا يمكن تصور محافظ الحسابات يتدخل في التسيير، لأن عملية إعداد هذه الوثائق من مهام ومسؤولية الهيئة الإدارية. ومن ثم، فلا يمكن تصور اشتراكه، إلا إذا سمح تغافل محافظ الحسابات عن هذه الجرائم لأحد عمال الشركة أن يقوم بعمليات اختلاس، أو تحويل أموالها، أو عندما يرشدهم ويبين لهم طرق ملتوية وتقنية لإعداد هذه الوثائق الحسابية، أو إعدادها ناقصة، أو لا تتضمن جميع البيانات اللازمة لإعلام المساهمين. إلا أن جانب من الفقه بالاعتماد على حكم صادر عن القضاء الفرنسي تؤكد أن متابعة مشاركة محافظ الحسابات في هذه الجرح من شأنها الاعتماد على مدى تدخله في التسيير، وإهماله للحرص في تادية مهامه الرقابية⁴. وفي حكم قضائي لاشتراك مندوب الحسابات في تقديم ميزانية غير صحيحة⁵، توبع في نفس القضية باقترافه جنحة ممارسة الرقابة بالرغم من حالات التنافي القانونية، لأنه كان يقوم بمنح الاستشارات المحاسبية الجبائية الخاصة بهذه الشركة، ولأنه قد أعد هذه الحسابات لصالح الشركة، مع علمه بالأخطاء الإرادية المدرجة ضمنها، فيتم متابعتها على أساس اشتراكه في الجنحة⁶.

ولا يتوقف أثر عدم مسك وانتظام الوثائق الحسابية للشركة في إعطاء صورة غير وفيه وغير صادقة عن حالة الشركة، في سبيل تغليط المساهمين والمتعاملين معها⁷، بل يمكنه أن يؤدي إلى المساس بأموال الشركة الخاصة، بحيث يرغب مديرو الشركات في إظهار وجود أرباح بالرغم من أنها ليست أرباحا حقيقية، بل وهمية ناتجة عن الغش الوارد في وثائقها.

ثانيا: مشاركة محافظ الحسابات في اقتراف جنحة توزيع أرباح صورية في شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس إدارة

إن تأسيس الشركة التجارية تكوينها يرمي تحقيق هدفها القانوني، وهو تحقيق الربح⁸، وهو الدليل على حسن سيرورتها ونشاطها وقوتها، إلى جانب ذلك فيستدل به المديرون لتقييم نتيجة إدارتهم وتسييرهم للشركة بأنها إيجابية لإبقائهم على رأسها، كما أن تحقيق الشركة لأرباح يحفز المدخرين إلى الإقبال على القيم المنقولة التي يتم تداولها، كما يمكنها الحصول على قروض بنكية لأن اعتمادها والثقة المالية التي تكتسبها من ذلك جوهرية لتقوية مركزها أمام منافسيها.

¹ Crim., 27 mars 1997, Rev. sc. crim et dr. comp. 1997, p. 850, note J.-F. Renucci.

² م. تهايمي طواهر وم. صديقي، المرجع السالف الذكر، ص. 142 و ع. بويعقوب، المرجع السابق، ص. 96.

³ Crim., 26 juin 1978, cité par J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 399, p. 370, spéc. note n° 4.

⁴ C.A. Rennes, 27 mai 1975, Gaz Pal. 30 juin 1975, p. 13 cité par B. LEY, op. cit., n° 211-57, p. 138.

⁵ Crim., 3 janvier 1983, Bull. CNCC 1983, p. 222.

⁶ E. Du Pontavice, note sous Crim., 3 janvier 1983, préc.

⁷ M. VERON, op. cit., p. 190.

V. art. 1832 C. civ. fr.

⁸ المادة 416 ق.م.ج.

ويكون من حق الشريك، أو المساهم الحصول على نصيبه من الأرباح¹، كما أن جزء من الأجرة المقررة للمديرين يتم احتسابها من قيمة الأرباح المحققة². إلا أن الملاحظ بأن الأحكام المتعلقة بأرباح الشركات التجارية تتوقف مبدئياً على ما ورد في القانون الأساسي للشركة وإلا فيتم الاعتماد على الأحكام الواردة في هذا الشأن، مع احترام الأحكام الآمرة³. ولكن يحدث أن تعلن الشركة عن أرباح وجودها على الورق بل وتقوم أيضاً بتوزيعها، وهو ما يسمى بالأرباح الصورية.

فالأرباح الصورية، هي كل ربح ليس حقيقياً، إذ تعرف المادة 723 من القانون التجاري بأن الربح هو المبالغ القابلة للتوزيع بعد المصادقة على الحسابات والتحقق من وجود هذه المبالغ وتحديد حصة الشركاء والمساهمين، أي أن الإجراءات غير مستوفية أو غير صحيحة فيتم إقطاع هذه المبالغ من رأسمال الشركة أو موزعة بغير تعويض للخسائر السابقة⁴، في حين أن الأرباح الحقيقية هي الفرق بين مجموع الإيرادات المحققة في أي سنة مالية من جانب ومجموع المصروفات والاستهلاك في تلك السنة من جانب آخر وغير مقتطعة في رأس المال للتمكن من توزيعها، لأن رأس المال يعتبر الضمان الدائم لدائني الشركة، وبذلك يتم المساس به وخفض قدرة الشركة على الوفاء بتعهداتها والتزاماتها. لذا، جرم المشرع الجزائري على غرار نظيره المشرع الفرنسي⁵ عملية توزيع الأرباح الصورية في شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس إدارة، إلا أنه هذا الأخير يمد مفعول هذه الأحكام الجزائية إلى شركة المساهمة ذات مجلس المديرين. أما باقي الشركات في النظامين القانونيين، فيجب الاعتماد على كيفية آخر للتصرفات من أجل متابعتها⁶.

وتعتبر جنحة توزيع أرباح صورية جنحة إرادية لاقترافها يجب توافر الركن المادي والركن المعنوي، إذ يظهر من خلال المادتين 800 ثانياً و811 أولاً من القانون التجاري أن أساليب ارتكابها تعتمد من جهة على إهمال تقديم جرد أو تقديم جرد مغشوش، مما ينعكس على ميزانية الشركة. وعليه، فإطار الجنحة لا يتعلق بكل حالات توزيع للأرباح الصورية، وإنما تلك المبنية على عدم وجود أو عدم صحة الوثائق الحسابية، خاصة الجرد.

يرى جانب من الفقه⁷ أن حالة انعدام الجرد في إطار الشركة نادر الوقوع، لما له من آثار على الشركة ذاتها، وتتأثر مختلف مسؤوليات مديريها، سواء المدنية أو الجزائية. أما ما

¹ ف. زراوي صالح، المحاضرات السابق ذكرها.

² ع. فنينخ، الرسالة السابق ذكرها، ص. 96 وما يليها.

³ المقصود بذلك حظر تطبيق حصة الأسد، وأنظر ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

M. SALAH, op. cit., n° 105 , p. 73.

⁴ المادة 722 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

⁵ المادة 800 ثانياً ق.ت.ج. بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة، أما شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة بالمادة 811 أولاً من ذات القانون.

Art. L. 241-3 C. com.fr. (pour les SARL) et L. 242-6 C. com. fr. (pour les sociétés anonymes à conseil d'administration, ce même texte est applicable pour la société anonyme à directoire et conseil de surveillance par application par l'effet de l'article L. 242-30 C.com.fr.)

⁶ يمكن أن يتعلق الأمر بالنصب أو خيانة الأمانة المقترفة من قبل المديرين، ويحتمل أن تكون هذه التصرفات مرفقة بجرائم أخرى كالتزوير واستعمال المزور.

⁷ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها، وع. العكيلي، المرجع السابق ذكره، رقم 221، ص. 355.

يحتمل في مجال الأعمال هو حالة وجود قوائم الجرد، إلا أنها مغشوشة. ويعتبر الجرد، مثلما سبق بيانه¹، جدولاً يبين فيه جميع عناصر الأصول والخصوم الذي يتم إعداده سنوياً. وترمي عملية الجرد إلى إقفال الحسابات وإعداد الميزانية وحساب النتائج، إذ يسمح هذا الأخير بإظهار مدى وجود الشركة في حالة إيجابية أي تحقيق أرباح، أو العكس خسارتها. كما يسمح كغيره من الوثائق الحسابية ودفاتر الشركة ومختلف الوثائق التي تعدها لتمكين الشركاء والمساهمين من مراقبة وضعية الشركة المالية، كما تعتبر وسيلة الرقابة والمراجعة التي يعنى بها محافظ الحسابات.

وباستقراء الأحكام الخاصة بكيفية ضبط وإعداد الوثائق الحسابية للشركة تبين بأنه من الواجب أن تكون صحيحة وصادقة ونظامية وتعطي صورة وفيّة للحالة المالية للشركة ونتائج الاستغلال، وبانتهاك هذه القواعد والأصول تكون هذه الوثائق مغشوشة.

وسبقت الإشارة إلى بيان الأسباب التي تدفع إلى التوجه إلى الأساليب المغشوشة في إعداد الوثائق الحسابية، وترجم في إطار توزيع الأرباح الصورية إلى تضخيم نتيجة النشاط السنوي والذي يتحقق من خلال تخفيض الأعباء غير الواقعي بإهمال قيد عمليات سلبية أو تقليص مبالغها، وبالمقابل تسجيل عمليات وهمية أو تكرار تسجيلها للرفع من قيمة المداخل، أو عدم قيد بعض العمليات المؤجلة، وكلها تؤثر على محاسبة الشركة². ومن ثم، يؤدي التلاعب بالمحاسبة بعدم القيد النظامي في الجرد إلى احتفاظ المسيرين بثقة الشركاء والمساهمين لإيهامهم بالتسيير الجيد، والتأثير على عملية تداول حصصها وقيمها المنقولة³. ويتشكل الركن المادي عند توزيع الأرباح الصورية.

يقصد بالربح الكسب المالي الذي يزيد في ثروة الشركة والشركاء، والذي يعتبر ركناً من أركان عقد الشركة⁴، والربح الذي يخص لكل شريك أو مساهم نتيجة اشتراكه في الشركة يكون نتيجة قرار الجمعية العامة، والتي لها الحق في مراقبة مدى صحة الوثائق التجارية لتصادق عليها، وتحدد حصة التي تكون من نصيب كل شريك بحسب ما يمليه القانون الأساسي للشركة، أو بحسب التقسيم النسبي⁵. فمصطلح الربح، يأخذ العديد من المفاهيم بحسب التوظيف التقني، فالربح الاجتماعي هو الذي تحققه الشركة، والربح القابل للتوزيع وهو الناتج عن قرار جمعية الشركاء، ليتم تحديد الربح القابل للتقسيم أي الربح الصافي بعد طرح جميع المصاريف المرتبطة بالاستغلال وتكاليف الشركة وإدراج جميع الاستهلاكات والمؤونات⁶، وتعد عملية

M. SALAH, op. cit., n° 202, p. 140 : « Deux conditions préalables sont imposées à l'existence de l'infraction. La première est l'absence d'inventaire ou d'inventaire frauduleux ; si l'absence d'inventaire est rare, l'inventaire frauduleux est l'inventaire inexact qui majore ou minore l'actif ou le passif », dans ce sens M. VERON, op. cit., p. 200.

¹ المادة 10 ق.ت.ج.، وأنظر إلى دراسة مشاركة محافظ الحسابات في الجرح المتعلقة بالوثائق الحسابية.

² م. ت. طواهر و م. صديقي، المرجع السالف الذكر، ص. 146.

³ ع. موري، المرجع السابق ذكره، ص. 48 و 49.

Dans le même sens, v. M. VERON, op. cit., p. 200.

⁴ ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

M. SALAH, op. cit., n°s 96 et 203, respectivement pp. 65 et 140 et s.

⁵ Y. GUYON, op. cit., n° 118, p. 117.

⁶ المادة 720 ق. ت. ج.

التقسيم وضع الأرباح تحت تصرف أصحابها لدفعها وقبض قيمتها¹. إلى جانب ذلك، يمكن أن تتضمن الأرباح مبالغ ناتجة من اقتطاعات عن الاحتياطات الموضوعة تحت تصرفها²، ويضاف إليها الحالات المنصوص عليها بالفقرة الثانية من المادة 723 من القانون التجاري، إذ لا تعتبر أرباحاً صورية الدفعات المسبقة تحت الحساب من أرباح السنة المالية التي أفلتت حساباتها الجارية، عندما يقرر مجلس إدارة شركة المساهمة توزيعها قبل الموافقة على حسابات السنتين المذكورتين في حالتين، فتتحقق الحالة الأولى إذا كان للشركة احتياط يمكنها التصرف فيه³، وزائد على مبلغ الدفعات⁴. أما الحالة الثانية فتتعلق بالأرباح التي توزع متى كانت الميزانية الجارية المصادق عليها من قبل محافظ الحسابات، تثبت وجود أرباح بعد القيام بكل العمليات المحاسبية والمالية التي تبين وجود مبالغ تزيد على مبلغ الدفعات⁵. وتبعاً لما سبق، فالأرباح الصورية هي الأرباح التي يتم توزيعها بالرغم من انعدام أي ربح حقيقي واقعي.

وإذا كانت مختلف القرارات المتعلقة بالأرباح صادرة عن الشركاء والمساهمين في إطار الجمعيات العامة للشركات التجارية، فإن تحميل الهيئة الإدارية المسؤولية الجزائية عن توزيع الأرباح الصورية، حتى وإن لم يتم دفعها، وتقسيمها لأنها بالرغم من عدم المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بها، إلا أنها ناتجة من جهة إعدادهم وتقديمهم الميزانية ومختلف الوثائق الحسابية التي تخفي الوضعية الحقيقية للشركة إلى الشركاء، إذ تعتبر الجهة الفنية والتقنية المكلفة بذلك. كما أن وجود أرباح يفسر بأنه نتيجة التسيير المحكم. ويضاف إلى ذلك أن مكافأتهم وأجورهم تعتمد في جانب منها على وجود أرباح، بل ووجودها على رأس الشركة.

والملاحظ أن المشرع الجزائري ينص صراحة على أن توزيع الأرباح الصورية يجب أن يتم عمداً لاكتمال أركان الجنحة، نتيجة لذلك هي جنحة إرادية. وعليه، يجب أن يقترب التصرف المادي عن علم بغياب أي جرد أو بناء على جرد مغشوش أدى إلى إظهار أرباح صورية. وتستخلص النية الإجرامية من مدى خطورة الغش الوارد في الوثائق الحسابية والكيفية التي تحقق بها الركن المادي، لأن عنصر العلم متوافر لدى المدير، أي الفاعل الأصلي الذي لا يمكنه التمسك بقرار تبرئة الذم الممنوح من قبل الجمعية العامة التي أخذت القرار المتعلق بتوزيع الأرباح الصورية، كما أنه لا يمكن لمدير الشركة الإدعاء بعدم علمه بالوضعية الحقيقية للشركة والتي يريد إخفائها من خلال إظهار أرباح صورية لا أساس لها في الواقع.

وبالرجوع إلى التساؤل المتعلق بكيفية مساهمة محافظ الحسابات في اقتراح جنحة توزيع أرباح صورية، فلا يعد فاعلاً أصلياً، لأن الأمر يتعلق بالمسيرين في إطار شركة المسؤولية المحدودة، أما في شركة المساهمة فيتابع أصلاً، كل من الرئيس والقائمين بإدارتها ومديرها العامين، دون باقي المدراء في باقي أشكال الشركات التجارية⁶. كما أن الجنحة تعتمد على نفس الأساليب التي تقترب بها الجرح المتعلقة بالوثائق الحسابية. لذا، يتم اعتماد نفس طرق

¹ تحدد كفيات دفع الأرباح من قبل الجمعية العامة مبدئياً، كما يتم دفعها أصلاً في أجل تسعة أشهر من إقفال السنة المالية، طبقاً للمادة 724 ق.ت.ج.

² المادة 722 الفقرة 2 ق.ت.ج.

³ إذا تم تكوين المال الاحتياطي واقتطاعه مثلما يحدده القانون وتجاوز هذا المبلغ نسب محددة، يمكن للشركة، بالرغم من عدم تحقيق ربح، أن تخصص منه مبلغاً لتوزيعه، بشرط أن تبين بأنه اقتطاع من الاحتياطي، وليس ربحاً سنوياً، طبقاً للمادة 722 ق.ت.ج.، وفي نفس الموضوع، ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

⁴ المادتين 721 و 723 الفقرة 2 البند الأول ق.ت.ج.

⁵ المادة 723 الفقرة 2 البند 2 ق.ت.ج.

⁶ M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 201, p. 139.

مشاركة محافظ الحسابات في هذا الإطار. وزيادة على ذلك، فإن الجمعية العامة التي تبت في توزيع الأرباح لهذه الشركات، تجتمع بعدما تقدم الهيئة الإدارية مجموع الوثائق الحسبية وتقريراً للنشاط السنوي، بالإضافة إلى تقرير مندوب الحسابات، وخاصة مدى مصادقته على الحسابات السنوية¹.

إن مساهمة محافظ الحسابات في جنحة توزيع أرباح صورية، في الحالة الأخيرة، يمكنها أن تأخذ صورتين، أولها عدم الإشارة في تقريره إلى الغش المتبع من قبل مديري الشركات المعنية في إعداد الوثائق التي قدمت إلى الشركة، ويكون قد ساهم بسكوته، بالرغم من أنه يفرض عليه أن يرفض المصادقة على حساباتها، ويعلم الشركاء والمساهمين بذلك. كما قد تأخذ مشاركتها صورة نشاط إيجابي، فيصادق على حساباتها ويضع تقريراً إيجابياً بأن الحسابات صحيحة وصادقة وأن نشاط الشركة حقيقة أدى إلى تحقيق أرباح. إلا أن هذه المساهمة تحتاج إلى ملاحظات.

تستدعي المشاركة الجنائية نشاطاً إيجابياً، وسكوت محافظ الحسابات، يعتبر نشاطاً سلبياً بالرغم من الأثر الناتج على إهماله إعلام الشركاء والمساهمين. ففي هذه الحالة يجب اللجوء إلى تكييفها على أساس جنحة الإعلام الكاذب عن وضعية الشركة. أما إذا ثبت أنه قام بتأييد وتأكيّد ادعاءات الهيئة الإدارية بفعله الإيجابي، فتعترض المتابعة بتعدد التكييف القانوني، لأن ذات التصرف يمكن تكييفه على أساس الإعلام الكاذب، أو التزوير إلى جانب مشاركتها في جنحة توزيع أرباح صورية، لأنه ساعد بفضل مهامه وتقريره في القيام بالأعمال التحضيرية للجريمة، من خلال الوثائق التي توضع تحت تصرف الشركاء والمساهمين قبل اجتماع الجمعية، وباحتمال حضوره عند انعقادها وأخذ الكلمة يكون قد سهل اتخاذ الجمعية للقرار القاضي بتوزيع الأرباح الصورية. إلا أن مشاركتها لا تتحدد عند هذا المستوى بل تتعدى ذلك إلى مختلف الجنح المقترفة أثناء حياة الشركة.

المبحث الثاني: محافظ الحسابات باعتباره مشاركاً في ارتكاب باقي الجنح المقترفة من قبل مديري الشركة المراقبة

تتعدد باقي الجرائم المتعلقة بالشركات التجارية، ونشير إلى أنها قابلة للتطبيق بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، دون باقي الشركات التجارية، ولقد حدد المشرع الجزائري، على غرار المشرع الفرنسي الأشخاص المعنيين بالجرائم هذه كفاعلين أصليين. لذا، فيقتصر البحث في هذا الشأن فقط بالفرد الذي لا يخرج عن تحديد دور محافظ الحسابات في ارتكابها، مما يستدعي تعريف هذه الجرائم وتحديد أركانها وكيفية اشتراك محافظ الحسابات في اقترافها.

والجرائم التي يمكن لمحافظ الحسابات المشاركة في اقترافها إلى جانب مديري الشركات المعنية، تتعلق بمديرية الشركة وتسييرها، وتلك المتعلقة بمخالفة أحكام الجمعيات العامة للشركاء والمساهمين، وحقهم في الإعلام، إلى جانب جرائم التفليس وتلك المتعلقة بالتصفية.

المطلب الأول: مشاركة مندوب الحسابات في اقتراف الجنح الخاصة بمديرية وتسيير شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة

تتعدد الجرائم المقترفة أثناء حياة الشركة، خاصة تلك المتعلقة بمديريتها وتسييرها، والتي تقترب من قبل مديريها، ولعل أهم هذه الجنح جنحة إساءة استعمال أموال الشركة، والتي تجد مجال تطبيقها محددًا في إطار شركة المسؤولية المحدودة، ويتابع مسيروها باعتبارهم

¹ بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة المادة 584 ق.ت.ج، أما شركة المساهمة المادة 676 من ذات القانون.

فاعلين أصليين¹، أما بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة فيسأل أصلا رئيسها والقائمون بالإدارة ومديروها العامون عن ذلك². أما باقي الشركات، فلا يمتد إليها أحكام هذه الجريمة، مما يفرض اللجوء إلى تكييف على أساس باقي الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات. لذا، يجب براءة تحديد أركانها، للتمكن من تحديد كيفية مساهمة محافظ الحسابات لاقترافها.

إن جنحة إساءة استعمال أموال شركة المساهمة موجهة لمتابعة مديري شركات المساهمة والمسؤولية المحدودة حين يستعملون أموالها عن قصد لبلوغ مصالحهم الشخصية على حساب مصالح الشركة، والتي تكون فيها طبيعة مسؤولية الشركاء والمساهمين محدودة بقدر مساهمتهم في رأسمال الشركة، والذي يكون عادة ضحما يوضع تحت تصرف الشركة لتوجيهه من قبل مديريها لاستثماره بفضل السلطات الممنوحة لهم لتسييرها وإدارتها. وتعد جريمة من بين الجرائم الواقعة على الأموال، وهي موجهة لحماية الشخص المعنوي، أي الشركة، من الأذى الذي يمكن أن يلحقها من خلال سوء تصرف مديرها الذي يقوم بتحويل أموالها إضرارا بها، في سبيل تحقيق مصلحة شخصية مخالفا لمصلحتها، مع ضرورة القصد الجنائي الذي يعتبر الركن المعنوي لهذه الجنحة.

يتمثل الركن المادي في استعمال أموال الشركة استعمالا مخالفا لمصلحتها ومسببا لها ضررا، أما الركن المعنوي ينصرف إلى سعي المدير إلى تحقيق مصلحة شخصية مباشرة أو غير مباشرة مع توافر سوء النية.

تتكون مجموع أموال الشركة التي تكون موضوع استعمال تعسفي من قبل المدير من العقارات والمنقولات سواء كانت مادية أو معنوية، سواء المصرح بها في الوثائق الحسابية أم لا³، والموضوعة تحت تصرف المدير من أجل استعمالها في الاستثمار والمشاريع وممارسة نشاطها وبلوغ مصلحتها والمخصصة لتحقيق موضوع الشركة، لذا تعتبر الأموال في مجال الأعمال مظهر من مظاهر قيام الحركة للمؤسسة⁴، ولا يتوقف مجال الجريمة إلى التعسف في استعمال أموال الشركة، بل يمتد إلى سوء استعمال اعتمادها والسلطات والأصوات⁵.

ويقصد بالاستعمال، كل تصرف أو عمل أو أي قرار يمس بأموال الشركة، ومن ثم، فالاستعمال مصطلح واسع يشمل نشاط المدير من أعمال الإدارة والتصرف، خاصة عندما يريد

¹ المادة 800 رابعا وخامسا ق.ت.ج.

² المادة 811 ثالثا ورابعا ق.ت.ج.

³ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السالف ذكرها،

M. SALAH, th. préc., p. 458. Et pour la doctrine française, v. A. MEDINA, *Abus des biens sociaux : prévention, détection, poursuite*, Dalloz, 2001, n° 1.19, p. 38 ; D. REBUT, *Abus de biens sociaux*, op. cit., p. 12 ; P. GAUTHIER et B. LAURET, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 241 et A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op. cit., p. 259.

⁴ F. ZÉRAOUI SALAH, *Le régime juridique des parts sociales de sociétés à responsabilité en droit français et en droit algérien*, th. Paris-2, 1984, p. 15.

⁵ M. SALAH, th. préc., p. 457. En ce sens, et concernant la doctrine française, v. D. GIBIRILA, *Le dirigeant de société : statut juridique, social et fiscal*, Litec, 1995, n° 689, p. 546 ; M. DELMAS-MARTY et G. GIDICELL-DELAGE, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 34 et M. VERON, *L'abus des biens sociaux : évolution ou dérive ?*, Gaz. Pal., 1994, I, p. 623.

اقتراف الجنحة. لذا لا يشترط أن يتم تبديد أو تحويل الأموال، وإنما يكفي تحويل استعمالها عن تخصيصها الاجتماعي، والذي يؤدي إلى افتقار الشركة بدون سبب تفسره مسيرتها الاقتصادية والتجارية، ودون أدنى أمل في تحقيق ربح نتيجة للاستعمال غير العادي لأموالها¹.

ويجب أن يكون الاستعمال مخالفا لمصلحة الشركة، أي يمس بأموالها والذي يلحق بها ضررا أو خسارة، ومن ثم يمس بالمصلحة التي يسعى القانون إلى حمايتها، ويتحقق الاستعمال المخالف لمصلحة الشركة من تصرف المدير أو أي عمل يقوم به يهدد مباشرة استمرارية الشركة وتطورها باعتبارها كائنا مستقلا عنه. ولإثبات هذا العنصر يجب الاعتماد على معايير شخصية، أي مخالفة المدير للمنهج الذي سطره الشركاء في التسيير والإدارة وانتهاك الأحكام الاتفاقية في تحديد سلطاته، وأخرى موضوعية ترتبط من جهة بتقدير مدى مخالفة الاستعمال في إطاره الزمني بالاعتماد على معطيات التجارة وتقلبات السوق، ووضعية الشركة حين القيام بتلك التصرفات. أما الإطار الموضوعي، فهو الاطلاع على مختلف وثائق الشركة والتي تبين عدم الدقة وعدم الصحة لتعليط المساهمين والشركاء وإخفاء الوضعية الحقيقية للشركة، وطريقة التسيير. إن اللجوء إلى خبرة التسيير في هذا المجال يكون له دورا في مساعدة الشريك أو المساهم في مراقبة التسيير والتأكد من طريقة توجيه الاستغلال²، وللقضاء السلطة التقديرية في تحديد مدى توافر الاستعمال المخالف لمصلحة الشركة والذي يسترشد فيه بمختلف المعطيات التي يلاحظها من الملف الجزائي³.

وباستقراء الأحكام القانونية يتبين بأن اقتراف جنحة إساءة استعمال أموال الشركة ناتج من السلطات الممنوحة للمدير في إطار مهامه، بهدف تحقيق مصالحه على حساب مصلحة الشركة ومن الحالات الخاصة، لهذه الجنحة، حصوله على أجر مرتفعة، والتي يتم تحديدها بخلاف القواعد التي يجب إتباعها في ذلك، أو اعتماد معايير خاطئة غير مطابقة للحقيقة أو نتائج مغشوشة، والتي تؤدي إلى السعي لقبض أجر مرتفعة، لأنها لا تتطابق من جهة وإمكانيات الشركة وقد تم حسابها على أساس غير قانوني خاطئ⁴.

وهو الأمر بالنسبة للاتفاقات التي يبرمها مدير الشركة مع شركته⁵، فلا بد أن يكون العقد المبرم يحترم التوازن المالي للالتزامات التعاقدية المتقابلة، ويتم احترام الإجراءات المتبعة لإبرامه، ما لم يكن الاتفاق أصلا ممنوعا كالاقتراض على الشركة التي يديرونها، فالجريمة تكون مقترفة بنص القانون⁶، إذا كان لاكتتاب أو شراء أسهمها⁷.

¹ J. LEROY, *Les éléments constitutifs du délit d'abus de biens sociaux*, Rev. jur. Centre ouest 1997, n° spéc., p. 26 et W. JEANDIDIER, op. cit., n° 14, p. 15.

² ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها، وع. سبع، الرسالة السابق ذكرها، ص. 54.

M. SALAH, *L'expertise de gestion: une institution utile en droit des sociétés commerciales*, Rev. entrep. com., n° 1, pp. 11 et s. Et en ce sens, v. S. HADJI-ARTINIAN, *La faute de gestion en droit des sociétés*, Litec, 2001, n° 395, p. 121 et R. CONTIN, *Le contrôle de la gestion des sociétés anonymes*, th. Paris-1, 1975, p. 86.

³ ع. فنينخ، الرسالة السابق ذكرها، ص. 133 وما يليها.

⁴ Y. GUYON, op. cit., n° 325, p. 332 ; Ph. MERLE, op. cit., n° 390, p. 408, et Y. CHARTIER, *Droit des affaires*, t. 2, *Sociétés commerciales*, Puf, 1985, n° 134, p. 269.

⁵ M. SALAH, *Pour une perfectibilité du fonctionnement des sociétés commerciales*, op. cit., p. 144.

⁶ E. ROSENFELD, *L'abus des biens sociaux*, Dr. et patrimoine 2000, n° 31, p. 33.

⁷ المادتين 715 مكرر 60 و 811 ق.ت.ج.

وتعتبر جنحة إساءة استعمال أموال الشركة جنحة عمدية، إذ يجب توافر سوء نية مقترفها إلى جانب ضرورة اتجاه تصرفه إلى تحقيق الباعث الشخصي المتمثل في السعي إلى تحقيق مصلحة مباشرة أو غير مباشرة. وعليه، فسوء النية التي يقوم عليها القصد الجنائي تبرز من خلال تصرف مدير الشركة بخلاف مصلحتها، أي أن استعماله للأموال يكون في وجهة غير مشروعة ضمن إرادة واعية وكافية فلا تنشأ الجريمة عن تصرف غير مقصود ولا عن فعل مفترض الوقوع مسبقاً¹، فالمدير يكون قد تصرف عن إدراك بأنه يقترف نشاطا يعاقب عليه القانون، ويسعى إلى تحقيق مصلحة شخصية مباشرة أو غير مباشرة سواء كانت مادية أو حتى معنوية، أو لتفضيل مؤسسة أو شركة أخرى له فيها مصالح مباشرة.

وبالرجوع إلى مهام محافظ الحسابات في الشركات التجارية، فيتولى، كما سبق بيانه، التحقيق في الدفاتر والأوراق الحسابية والمالية لمراقبة مدى انتظامها وصحتها ومطابقتها للواقع، إذ يدقق في صحة المعلومات الواردة فيها وتلك الموجهة إلى الشركاء والمساهمين، وبذلك لإظهار الوضعية الحقيقية للشركة، بالمصادقة على حساباتها أو المصادقة بتحفظ أو رفض المصادقة. ومن ثم، فالمجال الذي يضطلع به محافظ الحسابات واسع، مما يسمح له باكتشاف الوقائع الإجرامية، فيقع عليه الالتزام باطلاع وكيل الجمهورية عنها². غير أنه لا يعتمد على تقنية محددة، وليس له التنقيب عن اقتراح الجرائم، إلا أن ارتكاب هذه الجرائم لا شك أنها تترك آثاراً على الدفاتر والوثائق الحسابية، بالرغم من تعقيد المحاسبة أو ضخامة العمليات التي تقوم بها الشركة المراقبة³، ويلزمون بعض هذه المخالفات والتصرفات التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامه⁴.

إلا أن محافظ الحسابات يمكنه أن ينعاز إلى الجانب الإجرامي، بحيث يشارك مدير الشركة في تصرفه، بنشاط إيجابي، إذ يمكنه التحريض أو تقديم الاستشارة أو النصيحة على القيام بعملية غير شرعية لاقتراح هذه الجريمة⁵، كإخفاء عملية قامت بها الشركة وعدم إظهارها في حساباتها، قبض مبلغ مالي لصالح الشركة دون أن يتم إيداعه في حسابها أو اقتران هذا التصرف بتصرفات إجرامية أخرى كالتزوير أو إهمال إعداد الوثائق الحسابية⁶، وغيرها.

وتكمن مساهمة محافظ الحسابات في تحويل مهامه لخدمة الجريمة، بحيث يفرض عليه المشرع أن يقوم بمراقبة والمصادقة على الأجور الخمسة المرتفعة⁷، ففي هذه الحالة يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بأي تصرف كان يصادق على هذه الحسابات، كذبا، بأنها تمت طبقاً لما يميله القانون، في حين تم انتهاك الأحكام القانونية المتعلقة بها أو تم دفع أجور مقابل وظائف

¹ P.-A. PAGEAUD, *La notion d'intention en droit pénal*, op. cit., p. 1.

² 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*, préc.

³ L. WEISZBERG, *La découverte du délit : le commissaire aux comptes et l'abus de biens sociaux*, in colloque « *Le délit d'abus des biens sociaux* », Rev. jur. Centre ouest 1997, n° spéc., p. 78, et Ch. GOYET, *La révélation des faits délictueux*, op. cit., n° 3, p. 1.

⁴ المادة 715 مكرر 13 ق.ت.ج.

⁵ ع. فنينخ، الرسالة السابق ذكرها، ص. 216.

⁶ P. BOUZAT, *Complicité par aide et assistance en matière d'abus de biens sociaux*, R.T.D. com. 1981, p. 370 et D. BOCCARA, *Critère de participation active au délit d'ABS : l'incrimination du complice et l'exonération du dirigeant*, D. 1999, n° 11, p. 30.

⁷ المادة 680 ثالثاً ورابعاً ق.ت.ج.

خيالية. وهو ما يطبق على الاتفاقات التي تبرمها الشركة مع مدرائها، إذ يلزم محافظ الحسابات بمراقبة مدى جواز إبرامها واحترام شروط ذلك، وبالرغم من اختلالها، فنجدّه يبين في قراراته أنها نظامية، أو أنه يقدم سبل اقترافها. ومن واجبه ملاحظة اختلال التوازن المالي لهذه الاتفاقات، إلا أنه يهمل التزامه لتسهيل تحويل أموال الشركة لمصلحة المدير مخالفين بذلك مصلحة الشركة، وهو ما يلحق بالشركة أذى ويضر بالثقة المالية. وما يجب الإشارة إليه مجدداً بأن مشاركة محافظ الحسابات في جنحة اقتراف جنحة إساءة استعمال أموال الشركة يمكن تكيفه بعدة أوصاف جزائية، كجنح الإعلام الكاذب، أو التزوير واستعمال المزور والنصب وغيرها.

إن الجنح التي تقترب في إطار الشركات التجارية والمتعلقة بالمديرية والتسيير تتضمن كذلك، الجنح المتعلقة باجتماع هيئاتها الإدارية وجمعيات الشركاء والمساهمين، وتتمثل في ضرورة إثبات مداوات مجلس إدارة شركة المساهمة بمحاضر وتحفظ في مقر الشركة¹، ويجب أن تكون هذه المحاضر تتضمن حقيقة مضمون المداوات للتحقق من مدى صحة الاجتماع ومن حيث شروط الانعقاد والنصاب المشترط. إلى جانب ذلك، مدى صحة القرارات المتخذة وعملية التصويت عليها². ومن حق محافظ الحسابات حضور اجتماعات الهيئات الإدارية، مما يمكنه من مراقبة سيرها وحتى في حالة تخلفه عن الحضور يمكنه مراقبة تلك الاجتماعات، إلا أنه يمكنه مشاركة مديري الشركة من خلال اقتراح عليهم وضع تواريخ على المحاضر غير صحيحة أو إعداد محاضر لاجتماعات وهمية، ففي هذه الحالة يكون مشاركاً فيها إلى جانب قيام جرائم أخرى، مع الملاحظة مجدداً إلى إمكانية تعدد التكيف القانوني.

أما بالنسبة للجمعيات العامة للشركاء، فهي الأخرى تعتمد على شروط لصحة اجتماعها وقراراتها، وتتمثل في ضرورة استدعاء الجمعية العامة السنوية للمصادقة على الحسابات السنوية ومنح تبرئة الذم³، مما يستوجب احترام حق المساهمين والمساواة بينهم وعدم حرمانهم، أو أحدهم⁴، من حضور الجمعيات وتمكينهم من الاطلاع على وثائق الشركة، خاصة تلك المتعلقة بانعقاد جمعية الشركاء⁵، بالإضافة إلى تمكينهم بالمشاركة الفعالة فيها بممارسة حقهم في التصويت سواء شخصياً أو بالوكالة، وكل تصرف من شأنه منع المساهم أو عرقلة مساهمته في التصويت يعتبر جنحة معاقب عليها قانوناً⁶، زيادة إلى بطلان الذي يلحق تلك الجمعيات أو القرارات المتخذة أثناء انعقادها.

¹ المادة 812 ث.ت.ج.

² يحدد المشرع الجزائري شروطاً لاجتماع الهيئات الإدارية لشركة المساهمة، فبالنسبة لمجلس الإدارة المادة 629 ق.ت.ج. تبين النصاب والأغلبية لاتخاذ القرارات، أما مجلس المديرين فيجب عليه احترام بنود القانون الأساسي في اجتماعه، طبقاً للمادة 650 من ذات القانون، أما مجلس المديرين فتخضع اجتماعاته للمادة 667 من نفس القانون، إلا أنه يلاحظ بأن العقوبة تخص فقط شركة المساهمة ذات مجلس إدارة، وأنظر في هذا المجال ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها.

³ ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

⁴ المادة 814 أ.ت.ج.

⁵ يتعلق الأمر أساساً بالوثائق الموضوعة تحت تصرف المساهمين قبل انعقاد جمعية المساهمين، خصوصاً الجمعية العامة العادية السنوية. وقد حددها المشرع ضمن المادة 819 أ.ت.ج.، وثانياً وثالثاً ق.ت.ج.، وتتعلق بالإعلام السابق لاجتماع الجمعية وهو الاطلاع المؤقت، إلى جانب ضمان حق المساهمين في الاطلاع الدائم، والمتمثل في حق المساهم في الاطلاع بمقر الشركة في أي وقت من السنة على مجموعة الوثائق المحددة في المادة 819 رابعاً ق.ت.ج.، أنظر في هذا الشأن، ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات المحاضرات السابق ذكرها، ع. سبع، المذكرة السابق ذكرها، ص. 13.

⁶ أنظر المادتين 814 ثانياً وثالثاً و816 ق.ت.ج.

كما يفرض على الهيئات الإدارية لشركة المساهمة، أي مجلس الإدارة¹، إثبات انعقادها من خلال الوثائق الواجب توقيعها من قبل الحضور²، إلى جانب إثبات القرارات المتخذة، ويقع هذا الالتزام على رئيس الجمعية وأعضاء مكتب الجمعية واجب احترام الأحكام المتعلقة بحقوق التصويت والمتعلقة بالأسهم³.

وتمتد حماية المشرع لحقوق الشركة والمساهمين والشركاء من خلال إلزامية احترام الأحكام المتعلقة بتعديل رأس المال، سواء بالزيادة أو التخفيض، ويكون لمحافظ الحسابات واجب إعداد تقرير خاص إذا لجئت الشركة إلى أحد العمليات دون احترام الإجراءات الخاصة بإتمام العملية نظاميا، وطبقا لما يحدده القانون، ويجب التذكير بأنه لمحافظ الحسابات مهمة مراعاة مدى احترام المساواة بين المساهمين، خاصة إذا تعلق الأمر بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب، فيكون لمحافظ الحسابات، مثلما سبق بيانه، فاعلا أصليا، إلى جانب رئيس شركة المساهمة والقائمين بإدارتها⁴. أما باقي الجرائم، فيمكن متابعة محافظ الحسابات باعتباره شريكا في اقترافها، في حالة قيامه بإعطاء توجيهات وبتقديم الاستشارة حول كيفية انتهاك هذه الأحكام⁵.

المطلب الثاني: مشاركة مندوب الحسابات في اقتراف الجرح المتعلقة بحل الشركة المراقبة وتصفيته وفي جنح التفليس

تمتد الأحكام الجزائية لضمان حماية المصالح المرتبطة بالشركة عندما يتعلق الأمر بانتهاك أحكام حل شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة، ويتابع مسير الشركة الأولى، أما الشركة الثانية فالفاعل الأصلي يتمثل في رئيسها والقائمين بالإدارة، أي شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، وهذا عند الامتناع عمدا عن استدعاء جمعية الشركاء، أو المساهمين، حسب الحالة، في أجل أربعة أشهر التي تلي المصادقة على الحسابات المثبتة للخسائر بغرض البت في حل الشركة، أو تعمدوا عدم إيداع القرار المصادق عليه من الجمعية العامة بكتابة المحكمة. بالإضافة إلى واجب قيده في السجل التجاري ونشره في جريدة مؤهلة لتلقي الإعلانات القانونية⁶. والمقرر قانونا أن مهام محافظ الحسابات متعلقة بعمل الجمعية العامة، خاصة الجمعية العامة غير العادية، وحتى تلك المدعوة للبت في حل الشركة⁷، فبالرغم من أن الجريمة الأصلية هي جريمة امتناع، إلا أن المشرع الجزائري يؤكد على طبيعة هذه الجرح الإرادية بمصطلح "عمدا"، دليل على عنصر سوء النية، مما يؤهل محافظ الحسابات لأن يشارك الهيئة الإدارية لاقترافها بدلا من الإشارة إلى المخالفات والأخطاء التي اقترفت، بغرض تداركها.

¹ نشير مجددا أن هذه الأحكام خاصة بشركة المساهمة ذات النظام التقليدي، أما شركة المساهمة ذات مجلس المديرين ومجلس المراقبة فلا يشملها الركن الشرعي.

² المادة 820 ق.ت.ج.

³ المادة 821 ق.ت.ج.

⁴ المادة 825 ق.ت.ج.، وطالع الجزء المتعلق بدراسة جنحة الإعلام الكاذب والخاص بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب.

⁵ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n^{os} 777 et s., pp. 196 et s.

⁶ بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة، المادة 803 ق.ت.ج.، أما شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة المادة 832 من ذات القانون.

⁷ المادتين 678 سابعاً و 715 مكرر 18 ق.ت.ج.

كما أن عملية التصفية هي الأخرى تعتمد على أحكام قانونية مشتركة بين جميع الشركات التجارية¹، وقد نص المشرع الجزائري² على مثال نظيره الفرنسي على العقوبات التي تطبق على المصفي الذي يكلف بعملية التصفية هي الأخرى في كافة الشركات التجارية، وتتم متابعة المصفي باعتباره فاعلا أصليا، إذا لم يقم في أجل شهر من تعيينه بنشر قرار تعيينه مصفيا، أو إذا لم يستدع الشركاء عند نهاية التصفية للبت في الحساب الختامي ولإبراء ذمته وإثبات اختتام التصفية، بالإضافة إلى عدم إيداعه حساباتها لدى المحكمة.

ويفرض على المصفي أن يقوم بإعداد تقرير عن وضعية أصول الشركة وخصومها في أجل ستة أشهر من تعيينه، أو الذي لم يقم بإعداد الوثائق الحسابية اللازمة لتحديد وضعية الشركة في أجل ثلاثة أشهر بالنسبة للسنة المالية المنصرمة، ويتعلق الأمر بالجرد والميزانية وحساب النتائج، كما يعد تقريرا مكتوبا يتضمن بيان لعمليات التصفية للسنة المنصرمة³.

ويجب على المصفي السهر على احترام حق المساهمين في الاطلاع على مستندات الشركة حسب نفس الشروط والأحكام المفروضة على مجلس الإدارة في تمكينهم من حقهم. كما أنه يلزم باستدعاء جمعية الشركاء في حالة استمرار الاستغلال لاطلاعهم على الحسابات السنوية⁴، كما يلزم تمكين المساهمين والدائنين من أموالهم الناتجة عن التصفية بإيداعها في حساب جار لدى بنك باسم شركة المساهمة في حالة تصفية⁵.

ويجب على المصفي إما السعي إلى تجديد وكالته في الشركة، إذا لم تتم من قبل الشركة أو من قبل القضاء⁶. وإذا استمر المصفي في وظائفه بعد انتهاك وكالته، فتقوم مسؤوليته الجزائية، وهو الأمر إذا أساء استعمال أموال الشركة أو قام بالتخلي عن أصولها أو جزء منها⁷.

ويبين المشرع صراحة أن مهام محافظ الحسابات لا تنتهي بانحلال الشركة، وإنما تستمر إلى غاية انقضاء شخصيتها المعنوية والانتهاؤ من عملية التصفية⁸، كما يمنع إحالة جزء من مال الشركة في حالة التصفية إلى مجموعة من الأشخاص، ممن لهم مصلحة أو صفة في الشركة، ومن بينهم مندوب الحسابات، ما لم يتم الاتفاق لهذه العملية بإجماع الشركاء وبترخيص من المحكمة، بعد الاستماع إليهم⁹.

ومن ثم، فمحافظ الحسابات يمكنه مشاركة المصفي في اقتراف هذه الجرائم، خاصة إذا تعلق الأمر بالسماح له بشراء جزء من أموال الشركة بتفضيله بشروط خاصة، أي دون احترام التوازن المالي لهذه الاتفاقات مما يجعل منه مشاركا في هذه الجرائم إضرارا بالشركة التي تصفي أموالها مما ينعكس على مساهميتها ودائنيها، كما يعتبر مشاركا في باقي الجرائم إذا قام

¹ المادة 765 ق.ت.ج. وما يليها ق.ت.ج.

Arts. L. 247-6 et s. C. com. fr

² المادة 838 وما يليها ق.ت.ج.

³ المادة 839 أولا وثانيا ث.ت.ج.

⁴ المادة 839 ثالثا ق.ت.ج.

⁵ المادة 839 سادسا ق.ت.ج.

⁶ المادة 785 ق.ت.ج.

⁷ المادة 840 ق.ت.ج.

⁸ المادة 780 ق.ت.ج.

⁹ المادة 770 ق.ت.ج.

بمساعدة المصفي في تحويل مهامه في سبيل اقتراف تلك الجنج وانتهاك حقوق المساهمين في الإعلام واستكمال إجراءات التصفية.

كما أن الشركة التجارية قد تتواجد في حالة توقف عن الدفع والذي ينشأ من العديد من الأسباب، فيتم إعلان إفلاسها. وإذا كان هذا الإفلاس ناتجا عن سوء تصرف مديريها فيقترب جرائم الإفلاس. كما أن ممثل الشركة عندما يلاحظ مواجهة الشركة لصعوبات مالية، فقد يرتكب أفعلا يهدف من خلالها إما تأخير إعلان التوقف عن الدفع أو إخفائه، كما قد يقوم بتصرفات تضر بالشركة ودائنيها. لذا، فالمشرع من خلال نظام الإفلاس يسعى إلى إيقاع العقاب على المتسببين في ذلك، وضمان دفع الديون التي لم يتم وفائها، فيتم تمديد آثار الإفلاس إلى مسيري ومدراء الشخص المعنوي لإلزامهم بدفع جزء أو كل ديون الشركة المفلسة من ذممهم المالية الخاصة، وهذا هو الجزاء المدني للإفلاس¹.

غير أنه قد ينجر عن الإفلاس المسؤولية الجزائية الناتجة من اقتراف تصرفات من قبل التاجر نفسه، الشخص الطبيعي، وتسبب في توقف عن الدفع. إلا أن الشركة التجارية منعقدة الإرادة، ويمثلها المدير في القيام بأعمالها. لذا، يجيز المشرع متابعة ممثلها في مختلف مراحل حياتها، إذا تسبب في إفلاسها بجرائم التقليل، وهي نوعان: جريمة الإفلاس بالتقصير وجريمة الإفلاس بالتدليس².

وتعد أحكام التقليل قابلة للتطبيق على كافة أشكال الشركات التجارية³، ويجوز متابعة ممثلي الشركات التجارية، مثلما عبر عنه المشرع الجزائري " المفوضين من قبل الشركة"، إلى جانبه ذلك، المديرين والمصغين بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة، أما بالنسبة لشركة المساهمة فيتعلق الأمر بالقائمين بالإدارة والمديرين والمصفين، يتم متابعتهم سواء بالتقليل بالتقصير⁴، أو التقليل بالتدليس⁵.

وتتم متابعة كل مدير للشركة سواء كان المدير قانونيا، أي المعين نظاميا في الشركة، كما يمكن متابعة المدير الواقعي⁶، سواء الظاهري أو الباطني، بغض النظر عن منحه أجرة أم لا. ويجب أن يتضمن نشاطه الإجرامي عند التسبب في إفلاس الشركة إذا قام باستهلاك مبالغ جسيمة تخص الشركة في القيام بعمليات نصيبية أو وهمية⁷، أو القيام بعمليات تؤدي إلى خسارتها البينة، بقصد الحصول على أموال لإخفاء حالة التوقف عن الدفع⁸، كما تؤدي إلى قيام مسؤوليتهم الجزائية للإفلاس بالتقصير عند تفضيل أحد الدائنين بعد التوقف عن الدفع وجعله

¹ المادة 224 ق.ت.ج.

² M. SALAH, op. cit., n° 186, p. 131.

³ المادتين 383 ق.ع.ج. و369 وما يليها ق.ت.ج.

⁴ المادة 378 ق.ت.ج.، الملاحظ أن هذه المادة أسقطت عبارة تسمح بمتابعة القائمين بالإدارة والمديرين والمصفين في شركة المساهمة، يكفي الرجوع الى نفس النص في ترجمته الى اللغة الفرنسية، أين يذكر هذه الهيئات.

⁵ المادة 379 ق.ت.ج.

⁶ ع. فنينخ، المذكرة السابق ذكرها، ص. 201.

N. DEDESSUS LE MOUSTER, *La responsabilité du dirigeant de fait*, op. cit., n° 6, p. 501, et J.-L. RIVES-LANGE, *La notion de dirigeant de fait*, op. cit., n° 1, p. 41.

⁷ المادة 378 أولا ق.ت.ج.

⁸ المادة 378 ثانيا ق.ت.ج.

يستوفي دينه إضرارا بباقي الدائنين¹، أو أبرمت الشركة تعهدات ضخمة دون أن تتلقى مقابلا لالتزامها². وهو الأمر في حالة عدم مسك حسابات منظمة فتكون من حالات المتابعة على أساس الإفلاس بالتقصير³. وللمتابعة بهذه الجريمة فإلى جانب النشاط المادي للتفليس بالتقصير يشترط القصد الجنائي، أي ضرورة إثبات سوء نية المدير في ارتكاب هذه الجرائم.

وتأخذ جرائم التفليس الصورة الأخطر، بحيث يتم معاقبة المدير للإفلاس بالتدليس لاعتماده أساليب الاختلاس أو التبيد أو إخفاء أصول الشركة، أو إقرار ديون وهمية على ذمة الشركة من خلال مختلف المحررات والأوراق الرسمية أو التعهدات العرفية⁴. وبغرض حماية للشركة وإبعاد المديرين سيئي النية من عالم الأعمال، فلم يعلق الإدانة بجرائم التفليس على توقف الشركة عن الدفع⁵، ولا الحكم بإفلاسها⁶، وإنما يكفي توافر حالة من الحالات السابقة المكونة للنشاط الإجرامي مع سوء النية ويشترط أن يكون الحكم القاضي بذلك مسببا. يستخلص من ذلك أنه خلافا للقضاء التجاري الفاصل في وجود حالة الإفلاس وإثبات التوقف عن الدفع، فإن القاضي الجزائي ليس ملزما بتثبيت تاريخ التوقف عن الدفع.

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

ومن ثم، فمهمة الإنذار مرتبطة بوضعية الشركة أين يصبح استمرار الاستغلال مهددا، لأنه من خصائص المؤسسة الاستمرارية، والذي يفسر من خلال مظاهر تتعلق بطريقة التسيير ونتائجها ومدى إمكانها البقاء ضمن عملياتها الاستثمارية والسعي إلى تحقيق موضوعها مستقبلا، وهو مرتبط بمدى قدرتها الوفاء بديونها عند حلول الأجل.

لذا، فمن واجب محافظ الحسابات تحريك إجراء الإنذار من أجل تسوية الوضعية⁷، فهو إجراء يسمح بالكشف بسرعة وبسرية عن مظاهر العقبات المالية التي تواجهها الشركة لاتخاذ الإجراءات اللازمة من قبل الشركة لمواجهة المخاطر التي تعترضها وتعرقل استغلالها⁸. وبالاعتماد على الأحكام القانونية، تسري هذه الإجراءات على ثلاثة مراحل، فيطلب من رئيس

¹ المادة 378 ثالثا ق.ت.ج.

² المادة 378 رابعا ق.ت.ج.

³ المادة 378 خامسا ق.ت.ج.

⁴ المادة 379 ق.ت.ج.

⁵ M. DELMAS-MARTY et G. GIUDICELLI-DELAGE, op. cit., p 411 .

⁶ المادة 225 فقرتها الأولى والثانية ق.ت.ج.

⁷ M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 331, p. 162. Et dans ce sens, v. Y. GUYON, *Droit des affaires*, t. 1, *Droit commercial général et sociétés*, op. cit., n° 385-1, p. 389 : « lorsque la situation financière se dégrade à un point tel que la société est menacée de cesser ses paiements, le commissaire doit déclencher une procédure d'alerte destinée à provoquer des mesures de redressement ».

⁸ Y. GUYON, *Droit des affaires*, t. 2, *Entreprise en difficulté, Redressement judiciaire et Faillite*, Economica, 7^{ème} éd., 1999, n° 1044, p. 53.

الشركة تفسيرات وتوضيحات والتي تعتبر بمثابة الإنذار الأولي والذي يكون له طابعا سريا. تبعا لذلك، فقد يتلقى إجابة تكون مقنعة وموضوعية بالرغم من تدهور حالة الشركة، أما لم يتحصل على أية إجابة أو لم يرد رئيس الشركة على ذلك، يطلب محافظ الحسابات من رئيس الشركة استدعاء الهيئة الإدارية للاجتماع للنظر في هذه الوقائع بحضوره ومدى إمكانية تسويتها. أما إذا بقيت الوضعية على حالها يبادر محافظ الحسابات بتحرير تقرير خاص يقدمه إلى أقرب جمعية عامة للمساهمين أو الشركاء¹، أو يقوم، هو، باستدعائها، وهذا هو المسار العادي لمهامه في إطار الشركة المراقبة التي تواجه هذه الوضعية.

إلا أن انحراف محافظ الحسابات يمكن أن يتبع تصرف مقترفي التفتيش، ويجب أن تتحقق الأركان المنصوص عليها بالنسبة للمشاركة الجنائية². غير أنه في إطار تحديد طبيعة وكيفية مشاركته في هذه الجرائم، نستند حكم صادرة عن القضاء الفرنسي بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، مع التحفظ فيما يتعلق بالتمييز بين طبيعة مهام هذا الأخير وعلاقته مع الشركة، إذ قام بمساعدة الفاعل الأصلي في إعداد مختلف حسابات الشركة المفلسة، بحيث كانت غير صادقة لا تبين الوضعية الحقيقية للشركة، وكانت الميزانية وحساب النتائج غير صحيح³. كما أن القضاء الفرنسي قد بين في إطار حكم آخر ضرورة سوء نية المشارك في جرائم التفتيش والتي تتوافر، ليس بالعلم بالحالة المتدهورة للشركة عند اقتراف التصرف، وإنما من خلال علمه بعدم صحة الوثائق الحسابية التي يتعامل معها⁴. ومن ثم، فمندوب الحسابات، يمكن متابعتها بالمشاركة في جرائم التفتيش إذا ثبت أنه على علم بوضعية الشركة الحرجة ماليا، ولم يبادر بإجراء الإنذار على جميع مستوياته، أو من خلال إعطاء توجيهات واستشارات للفاعل الأصلي لاقتراف تصرفه مع ضرورة إثبات سوء نيته بناء على علمه بالحالة المتدهورة للشركة.

القسم الثاني: متابعة الجرائم المتعلقة بممارسة مهام مندوب الحسابات في رقابته على الشركات التجارية

ينشأ، نتيجة لاقتراف محافظ الحسابات للجنح، سواء المتعلقة بممارسة مهامه أو تلك المنصوص عليها في قانون العقوبات، وغيرها، حق لصالح المجتمع في إيقاع العقوبة، إلى جانب ذلك، فللمضروور الحق في جبر الضرر اللاحق به، ويتعلق الأمر بالمسؤولية المدنية⁵، وبما أن مهنة مندوب الحسابات هي مهنة منظمة قانونا فيكون محل متابعة تأديبية. وتعد المستويات الثلاثة من المسؤولية التي يواجهها مندوب الحسابات ضمانا للمهنة في سبيل تحقيق الأغراض التي أسست من أجلها هذه المنظومة، وما هي إلا نتيجة استقلاليته لضمان موضوعيته وحياده⁶. وعليه، يتم دراسة وتحليل نتيجة ثبوت التصرفات المعاقب عليه في حقه،

¹ M. SALAH, *Pour une perfectibilité du fonctionnement des sociétés commerciales*, op. cit., p. 162 : « les commissaires aux comptes n'ont que l'obligation de signaler à l'assemblée les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient relevés dans leur rapport ».

² المادة 42 ق.ع.ج.

³ N. STOLOWY, op. cit., p. 281, note n° 2: « Crim., 8 janvier 1979, Bull. crim. n° 9.

⁴ N. STOLOWY, op.cit., p. 281, note n° 3: " Crim., 10 novembre 1971, Bull. crim. n°761".

⁵ المادة 2 ق.إ.ج.ج.

⁶ A. ZAHY, *Responsabilité du commissaire aux comptes et révélation des faits délictueux*, op. cit., p. 285 : « la contrepartie de l'indépendance du commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission est un régime de responsabilité à triple volet, civile vis-à-vis de la société, disciplinaire vis-à-vis de la profession, et pénale dans l'intérêt de la collectivité.. ».

ويتعلق الأمر بالمسؤولية المدنية والمسؤولية التأديبية في الفصل الثاني. فيتم تخصيص الفصل الأول للدعوى الجزائية الناشئة عن الجرح المقترفة من قبل مندوب الحسابات.

الفصل الأول: الدعوى الجزائية الناشئة عن الجرح المقترفة من قبل مندوب الحسابات

ترمي الدعوى الجزائية لتطبيق العقوبة نتيجة ثبوت التصرف المحدد في الركن الشرعي للنص الجزائي¹ اقتصاصا للمجتمع. ولأجل ذلك يجب تحديد الجريمة المقترفة والجاني الذي يسند له التصرف، أو الجناة إن تعددوا². وفي هذه الحالة يجب تعيين وصف كل واحد منهم والتكليف الواجب صيغة على فعله سواء فاعلا أصليا أو مشاركا. ونتيجة لذلك، يمكن للقاضي الجزائي النطق بالعقوبة طبقا لما اقتنع به. فيتم التعرض في الفرع الأول إلى الدعوى العمومية الناتجة عن الجرائم المقترفة من قبل محافظ الحسابات. أما الفرع الثاني، فيخصص نتيجة الدعوى العمومية من العقوبات وما يعترضها من أحكام التقادم.

الفرع الأول: الدعوى العمومية الناتجة عن الجرائم المقترفة من قبل مندوب الحسابات

لإقامة الدعوى العمومية لا بد من اكتشاف الجريمة المقترفة وإسنادها إلى مقترفها. وبما أن الدراسة تتعلق بالجرح المقترفة من قبل مندوب الحسابات، يتوجب تحديد مركزه منها. كما يتوجب تحديد أثر تعدد محافظي الحسابات في الشركة المراقبة، بغية تحريك ومباشرة المتابعة الجزائية التي ترمي إلى إيقاع العقوبة على المذنب متى تم الحكم عليه قضاء.

وإن وجود مندوب الحسابات في الشركة التجارية، يكون نتيجة تعيينه من قبل الهيئات المختصة بذلك في الشركة المراقبة، أي الجمعية العامة للشركاء، مبدئيا. إلا أن اتجاه الشركة في اختيارها، يمكنها اللجوء إلى محافظ الحسابات الشخص المعنوي، الذي يتولى تعيين أحد أعضائه، من المسجلين في الجدول المهني، للرقابة على الشركة، كما يمكنها اختيار محافظ حسابات لا ينتمي إلى أي تجمع، بل يعمل بمفرده. ولا شك بأن الشركة لها الحق في تعيين أكثر من الحد الأدنى القانوني المفروض، مما يتوجب تبيان كيفية إسناد المسؤولية، من خلال إجراءات المتابعة الجزائية، وهو موضوع المبحث الثاني، والتي لا تتم إلا باكتشاف الجرائم المقترفة من قبله، فيخصص المبحث الأول إلى اكتشاف الجرائم المقترفة من قبل مندوب الحسابات في الشركة المراقبة.

المبحث الأول: اكتشاف الجرائم المقترفة من قبل مندوب الحسابات في الشركة المراقبة

تقوم الشركة المراقبة بتعيين محافظ حسابات واحد أو أكثر سواء كان تعيينه إجباريا أو اختياريا، فقد يتم اختياره شخصا طبيعيا، أي الذي يمارس مهامه بمفرده وليس منظما إلى أي تجمع قانوني³، فلا مانع من تعدد محافظي الحسابات، ولو تعدى ذلك الحد الأدنى القانوني⁴. كما يمكن للشركة المراقبة تكليف محافظ الحسابات الشخص المعنوي بهذه المهام، الأمر الذي يفرض البحث في كيفية اكتشاف الجرح المقترفة والمتعلقة بممارسة المراجعة والرقابة والحسابية وتحديد المتابع بها، وأثره على المتابعة، إذ يمكن لمحافظ الحسابات أن يختار ممارسة مهام الرقابة التي تسند له بمفرده، فيكون له مكتب أين يتلقى زبائنه ومن بينهم الشركات

¹ المادة الأولى ق.إ.ج.ج.

² المادة 41 وما يليها ق.ع.ج.

³ المادتين 48 و52 من القانون رقم 10-01.

⁴ ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، (خصوصا في إطار دراسة النظام القانوني لمحافظ لحسابات) وفي نفس المعنى ولنفس المؤلف، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها (الجرائم المقترفة من قبل محافظ الحسابات في شركة المساهمة).

التجارية، فيتم الاتصال به من قبل ممثلها وبمجرد اتخاذ القرار من الهيئة المختصة بذلك، يمكنه مباشرة نشاطه الرقابي إذا قبل المهام المعهودة به. تبعا لذلك، فهو يمارس في إطار منفرد وليس جماعيا، أي الشخص المعنوي. ولا يعني أن ممارسة مهامه بمفرده، خارج إطار جماعي أنه مانع للشركة المراقبة من تعيين محافظ حسابات آخر أو أكثر، ففي هذه الحالة يتعدد محافظي الحسابات.

ويتوقف تحريك الدعوى العمومية ضد محافظ الحسابات على اكتشاف الجرائم التي ارتكبتها. لذلك يجب أن تظهر معالم الجريمة والعلم بوقوعها. وفي الشركات التجارية، لا يمكن لأي كان أن يكتشف الجرائم التي اقترفت في إطار المهام الرقابية المسندة لهذا المهني. ويبقى اكتشاف الجرائم في الشركات التجارية صعبا نظرا لتعدد الروابط التي تحكمها والعمليات التي تقوم بها، ومختلف السلطات والصلاحيات الممنوحة لهيئاتها. إلا أنه يجب التساؤل حول إمكانية اكتشاف الجرائم المقترفة ومن يمكنه اكتشافها.

يمكن للشركاء والمساهمين اكتشاف الجرائم التي اقترفتها محافظ الحسابات، في عند ممارسة حقوقه المتعلقة بالإعلام، خاصة عند الاطلاع على وثائق الشركة والقرارات التي يعدها أو أثناء الجمعيات العامة¹. ولما كان المساهم بطبيعته ليس مختصا في الرقابة التقنية المسندة لمحافظ الحسابات، فيمكن للشركاء اللجوء إلى خبرة التسيير لمراقبة العمليات والنشاط الذي قام به مدير الشركة المراقبة². إلا أن التشريع الجزائري يجهل تماما هذا النظام الرقابي الذي يهدف إلى حماية الأقليات في الشركة³. بيد أنه بالتناقض بين نتيجة خبرة التسيير⁴، وبين مضمون خبرة التسيير وما ورد في قرارات محافظ الحسابات، قد ينبئ بوجود أفعال قد تكيف على أنها إجرامية نظرا لأنها وردت في قراراته، سواء تأيد الأخطاء المقترفة من قبل المديرين⁵، أو أنها تسعى إلى إخفائها، فيتورط معهم سواء باعتباره فاعلا أصليا أو مشارك⁶. ويستدل على مدى اقتراف هذه الجرائم من خلال الطابع التقني لمهام محافظ الحسابات

¹ Crim., 26 mai 1986, préc. : « les juges constatent que, le bilan présenté aux actionnaires... précisait en outre comme recevables des créances sur des tiers masquant au sus du prévenu des abus de biens sociaux ; que ce dernier n'ignorait pas l'existence des prélèvements indus... ».

² M. SALAH, *L'expertise de gestion : une institution utile en droit des sociétés commerciales*, Rev. entrep. com. 2005, IV, n° 1, pp. 11 et s.

³ M. SALAH, *Pour une perfectibilité du fonctionnement des sociétés commerciales*, op. cit., p. 156 : « aucun contrôle de la gestion à l'initiative des associés minoritaires n'existe, alors même que ce type de contrôle doit constituer une protection fondamentale de l'associé en vue de la protection de ses droits... ».

⁴ يمنع على محافظ الحسابات التدخل في التسيير فصلا بين السلطات لأنه هيئة رقابية، طبقا للمادة 23 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 10-01.

⁵ S. HADJI-ARTINIAN, *La faute de gestion en droit des sociétés*, Litec, 2001, n° 394 et 395, p.121 : « cette mesure d'information permet aux minoritaires qui soupçonnent la société d'être mal gérée, d'obtenir des informations précises... le bien fondé de la demande doit reposer pour les décisions en cause sur une certaine menace de l'intérêt social... ». Dans le même sens, Y. GUYON, *Droit des affaires*, t. 1, op. cit., n° 447, p. 460, et G. RIPERT et R. ROBLOT par M. GERMAIN, op. cit., n° 1747, p. 500.

⁶ Une partie de la doctrine algérienne propose d'intégrer ce mode de contrôle aux dispositions applicables aux sociétés commerciales, notamment les sociétés de capitaux, en ce sens, v., M. SALAH, préc. : « ... ce contrôle visera, en même temps à protéger la société puisqu'il s'agira de prévenir les difficultés des entreprises... ».

ومن خلال الوثائق التي يعدها¹. كما أنه يمكن للهيئات الإدارية اكتشاف اقتراه الجرح التي اقترفها سواء بمفرده، أو للمساهمة في الجرائم التي اقترفها أحد المدراء، خاصة إذا تعلق الأمر بالهيئات الجمعية، كمجلس الإدارة ورئيسه. إلا أنه لا مانع من أن يكون المدير منفردا ويكتشف التصرفات المقترفة من طرف محافظ الحسابات للشركة عندما يحيد عن السلوك الشرعي، خاصة وأن الشركات حاليا، في أغلبها تستعين بهياكل داخلية للمراجعة الحسابية².

كما أن هيئات الإفلاس، إذا أفلست الشركة المراقبة، سواء الهيئات القضائية أو غير القضائية، فبإمكانها اكتشاف انتهاك محافظ الحسابات للقواعد الجزائية باقتراح جناح، إذ يعتبر القاضي المنتدب³ من بين هيئات الإفلاس والذي تتلخص مهامه في الإشراف ومراقبة التسوية القضائية أو أعمال التفليسة. ويجمع مختلف المعلومات التي يراها مجدية ومن شأنها إظهار وضعية المفلس. كما يسمع الى كل شخص يمكنه إمداده بالمعلومات، خاصة ممثلي المفلس ومستخدميه، وغيرهم. ويقدم تقريرا بشأنها، زيادة على النيابة العامة وقاضي الإفلاس⁴.

أما الوكيل المتصرف القضائي⁵ فتسند له العديد من المهام، إذ يقوم بتحرير قائمة جرد، وميزانية وبيانا موجزا للقاضي المنتدب عن الوضعية الظاهرة للمفلس وأسبابها وتسلم له جميع الوثائق والدفاتر التجارية والمالية⁶.

إلا أنه من مهام محافظ الحسابات الكشف عن الوقائع الإجرامية المقترفة في الشركة المراقبة. فلا يعقل أن يكشف عن الأفعال التي اقترفها عن سوء نية، وإنما يمكن تصور حالة وجود أكثر من محافظ للحسابات في الشركة المراقبة⁷، فعلى كل واحد منهم أن يطلع وكيل الجمهورية عن الوقائع المقترفة من قبل زميله والتي علم بوجودها، وإلا فيكون قد انتهك هو الآخر أحد القواعد التقنية المكلف بها. وفي حالة التستر عليها، فيعاقب الأول بحسب التكيف الجزائي لتصرفاته. أما الثاني، فيتابع على أساس جنحة عدم الإفتاء إلى وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية⁸، وعند الاقتضاء متابعته للمشاركة في جرائم زميله.

وسبقت الإشارة إلى أن هيئات إدارة الضرائب، عند القيام بالمراقبة لاسيما التحقيقات التي يتكلف بها أعوان إدارة الضرائب الموجة أساسا لتصحيح مبلغ الضريبة المفروضة⁹، إذ

¹ M.-J. COFFY DE BOISDEFFRE, *La responsabilité du commissaire aux comptes : trois ans de décisions judiciaires*, Rev. éco et compt. mars 1988, p.16.

² يجب الإشارة إلى أن وجود هياكل داخلية للمراجعة لا يعفي الشركة من تعيين محافظ الحسابات، طبقا للمادة 39 من القانون رقم 10-01.

³ المادة 235 ق.ت.ج.

⁴ المادة 230 ق.ت.ج. بالنسبة للنيابة العامة باعتبارها هيئة من هيئات الإفلاس. أما قاضي الإفلاس التي أصدر حكم الإفلاس فهو الآخر من بين الهيئات القضائية، ويبقى مختصا دون غيره في المسائل المتعلقة به، لاسيما بالمواد 21، 235 و 247 من ذات القانون.

⁵ كان سابقا يدعى بوكيل التفليسة حسب المادة 238 الملغاة بالمادة 38 من الأمر 96 - 23 المؤرخ في 9 يوليو 1996، ج.ر. 10 يوليو 1996، العدد 43، ص. 13، والتي استبدلت تسمية هذه الهيئة بالوكيل المتصرف القضائي.

⁶ خصوصا المادة 257 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

⁷ Ph. MERLE, *Les nouvelles obligations des commissaires aux comptes après la loi N.R.E. du 15 mai 2001*, D. 2001, n° 7052, p. 3516, et C. GOYET, *La révélation des faits délictueux*, op. cit., n° 3, p. 1.

⁸ المادة 830 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

⁹ المادة 18 ق.إ.ج.

تطلع على مختلف الوثائق والبيانات خاصة تلك التي تمت المصادقة على صحتها من قبل محافظ الحسابات¹.

وعلى العكس من المشرع الجزائري²، يجيز المشرع الفرنسي متابعة مندوب الحسابات الشخص المعنوي بمختلف الجرائم التي تقترب من قبل ممثليه وأعضائه لصالحه³. ذلك أنه لمتابعة الشخص المعنوي طبقا للتنظيم الساري يجب أن يتم النص عليه صراحة بمقتضى نص خاص، وبانعدام الركن الشرعي، فيبقى محافظ الحسابات الشخص المعنوي عن منى من المتابعة الجزائية. أما أحكام قانون العقوبات الفرنسي، فبعدما كان موقفه مماثلا لموقف قانون العقوبات الجزائري الحالي، فقد عدله بأن عمم تطبيق الجرح على الأشخاص سواء كانت طبيعية أو معنوية⁴. ومن مصلحة هذه الشركات من متابعة الجرائم التي يقتربها أحد أعضائها، خاصة إذا كان من المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المبحث الثاني : إجراءات المتابعة الجزائية

لا ينص المشرع الجزائري، على غرار المشرع الفرنسي على إجراءات خاصة لمتابعة محافظ الحسابات عند اقترافه الجرح المتعلقة بممارسة مهامه الرقابية في الشركة المراقبة، وعليه فالإجراءات الواجبة التطبيق هي الإجراءات العامة للمتابعة الجزائية. ويقصد بها الإجراءات اللازمة لتحريك ومباشرة الدعوى العمومية. فيتم تحريك الدعوى العمومية من قبل المتضرر⁵، سواء الشركة المراقبة من قبل ممثليها⁶. كما يمكن لوكيل الجمهورية أن يحرك هذه الإجراءات لتمثيل الحق العام⁷، ويتوجب فيها احترام مختلف الأحكام المتعلقة بالمتابعة الجزائية، بغض النظر عن صفته كمندوب للحسابات، إلا إذا تعلق الأمر باتخاذ إجراءات تحفظية، أو عملية تفتيش المكتب مثلا⁸، فلا وجود لأحكام قانونية لتأطير هذه الإجراءات، مما يخل بمنظومة مندوبية الحسابات، وما يترتب عليه من انتهاك للحقوق المرتبطة بمهام مندوب الحسابات، لاسيما حقوق الزبائن، من بينهم الشركات التي يراقبها، والمحافظة على الأسرار التي يمكن الاطلاع عليها أثناء هذه العملية.

لذا، يستحسن على المشرع من جهة أن ينص على أحكام خاصة في هذا المجال كضمان للمهنة والمهني محل هذه الإجراءات، وحتى لا ينتقص من عامل الثقة في مواجهة الشركات التي يراقبها، والتي تتعلق بضرورة تبليغ الهيئات المهنية، والانتقال بصحبة ممثلين عن المهنة.

¹ المادة 25 من القانون رقم 10-01.

² المادة 51 الفقرة الأولى ق.ع.ج.

³ Art. 121-2 al. 1^{er} C. pén. fr. : « les personnes morales, à l'exclusion de l'Etat, sont responsables pénalement, selon les distinctions des articles 121-4 à 121-7, des infractions commises, pour leur compte, par leurs organes ou représentants... ».

⁴ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1983, p. 804 : « en supprimant la formule "et dans les cas prévus par la loi ou le règlement " il ne sera plus nécessaire qu'une disposition prévoit expressément que telle ou telle infraction s'applique aux personnes morales » .

⁵ المادة الأولى الفقرة 2 ق.إ.ج.ج.

⁶ لا يمكن مباشرة دعوى الشركة من قبل المساهمين ضد محافظي الحسابات لانعدام الصفة، وهو ما سيتم بيانه في إطار الدعوى المدنية، أعلاه.

⁷ المادتين الأولى الفقرة الأولى و29 ق.إ.ج.ج.

⁸ المادة 79 وما يليها ق.إ.ج.ج.

وفي نفس هذه السياق، ومن جهة أخرى أن ينص على جريمة مستقلة في حالة عدم التكتم على ما تم الاطلاع عليه أثناء عملية التفتيش، مثلما فعل ضمن الأحكام العامة¹.

ويمكن لمحافظ الحسابات، إذا تم توجيه الاتهام إليه، أن يستعين كغيره من المتهمين بمحامي، ولا شك بأنه سيحاول التخلص من هذه التهمة، أو التهم الموجهة إليه. ولا يكون لأي قرار صادر عن الهيئات الإدارية للشركة المراقبة بإتمامه المهام المسندة إليه²، أو أنه نفذها بكل احتراف أو كانت سببا في تطورها، وإنما يكون عاملا إضافيا للبحث في اشتراك هذه الهيئات في التصرفات المتابع بشأنها، والتي تخلص إما إلى براءته، أو إلى النطق بالعقوبة ضده في حالة إدانته.

الفرع الثاني: العقوبات والتقادم

تعتبر العقوبة الجزاء الجنائي الذي يوقع على الجاني وعلى من ساهم في اقتراف سلوك نهى عنه القانون أو أمر بفعله واقترب مخالفته بعقوبة ذات طابع جزائي، ويقررها القانون ضمن الركن الشرعي، على أن تنطق بها المحكمة المختصة³. وترمي إلى بلوغ أهداف ذات طابع شخصي، وتتعلق بالجاني لتحقيق الردع الخاص. إذ يدرك أنه أدخل بالنظام الذي ينتمي إليه والحق بالمجتمع الذي يعيش فيه اضطرابا مما يفرض الاقتصار منه. وللعقوبة طابع عام، لأن تحديدها والنطق بها ليس رهن أي شخص، بل توكل هذه المهمة إلى المشرع والقضاء، تحقيقا للعدالة لما لها من أثر في محاولة محو آثار انتهاك المبادئ والحدود المسطرة للمجتمع⁴، أو على الأقل جبر من لحقه ضرر من اقتراف الجريمة⁵.

وللعقوبة أقسام، فمنها العقوبة الأصلية، وهي التي يحددها المشرع والتي يتحدد بمقتضاها وصف التصرف وتتلائم مع خطورته دون أن تتعدى القدر الكافي للردع⁶. أما العقوبة التبعية⁷، فهي ليست أصلية ولا تساهم في تحديد وصف الجريمة، ولا يتم تطبيقها ولا يقوم القضاء بالنطق بها إلا إذا بين الركن الشرعي أنها قابلة للتطبيق على السلوك المجرم. كما أنه لا يتأتى للقاضي الحكم بها إلا إذا ثبتت الإدانة في حكم المتهم، ونطق بالعقوبة الأصلية، ليلحق بها العقوبة التبعية⁸، فلا يجوز، مبدئيا، الحكم بها مستقلة عن عقوبة أصلية. وسواء تعلق الأمر بالعقوبة الأصلية أو التبعية، فيجب أن تكون مؤسسة مثلها مثل العقوبة الأصلية⁹. ونتيجة لذلك، فإن سياسة العقاب، التي يرمي المشرع من ورائها تحديد خطورة كل تصرف تترجم من خلال

¹ المادة 85 ق.إ.ج.ج.

² A. MERCIER, Ph. MERLE, *Mémento pratique Francis Lefebvre Audit et commissariat aux comptes*, éd. 2011-2012, op. cit., n° 13005, p. 319.

³ ك. السعيد، المرجع السالف الذكر، ص. 645.

J.-H. ROBERT, op. cit., p. 78.

⁴ ع. سليمان، شرح قانون العقوبات: القسم العام، الجزء الثاني: الجزاء الجنائي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص. 416.

⁵ ر. بهنام، المرجع السابق، ص. 9 وم. أ. المشهداني، المرجع السابق، ص. 177.

⁶ المادتين 4 الفقرة 2 و 5 ق.ع.ج.

⁷ المادتين 4 الفقرة 3 و 9 ق.ع.ج.

⁸ المواد 9 مكرر الفقرة الأولى، 9 مكرر 1 الفقرة 2، 13 و 13 مكرر وما يليها ق.ع.ج.

⁹ المادة الأولى ق.ع.ج.

العقوبة التي يحددها لكل تصرف أو إهمال ثبت في حق من ساهم فيه بإدانتها. غير أن ظروف كل متهم شخصية لا تؤثر على غيره.

وللنطق بالعقوبة، نتيجة إدانة السلوك المجرم، تعترضه بعض الأسباب التي تؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية التي تعتبر السبيل الوحيد لذلك. وأهمها التقادم. لذا، يجب التطرق في المبحث الأول إلى العقوبات المطبقة على الجرائم المقترفة من قبل محافظ الحسابات، أما المبحث الثاني فيخصص لدراسة أحكام تقادم الدعوى العمومية والعقوبة.

المبحث الأول: العقوبات المقررة للجرائم المقترفة من قبل مندوب الحسابات

يبين الركن الشرعي من خلال النص التجريمي لكل سلوك العقوبات التي يواجهها مقترفه. والعقوبات إما أصلية، والتي تبين طبيعة ووصف الجريمة بحسب خطورتها، من جنابة أو جنحة أو مخالفة، والتي تتمثل في الحبس الذي يتجاوز مدة شهرين دون أن يتعدى خمس سنوات مبدئياً، أما الغرامة فهي التي تتجاوز 20.000 د.ج.¹ ويجب الإشارة إلى أن المشرع الجزائري ينص في تحديد العقوبات المطبقة على محافظ الحسابات عقوبة الحبس والغرامة أو أحدها فقط، ويبقى ذلك رهن تقدير القاضي. إلى جانب ذلك، العقوبات الثانوية أو التبعية هي التي يتم النطق بها لغرض أكثره وقائي². ونتيجة لذلك، فمختلف العمليات التي أبرمت على أساس اقتراف هذه الجرائم تكون باطلة.

إلا أن المشرع في تحديد الأحكام الجزائية في إطار القانون التجاري، يبين أنها مخالفات، أما ترجمتها باللغة الفرنسية فتعني جرائم، إلا أنها تبقى تأخذ وصف الجنحة بالاعتماد على الفقرة الثانية من المادة 5 من قانون العقوبات³.

المطلب الأول: العقوبات الأصلية المطبقة على الجرائم المقترفة من قبل مندوب الحسابات

لا يكون للسلوك وصف الجريمة إلا إذا قام المشرع بتحديدده والحاقة بعقوبة مطبقة على مقترفه، ونتيجة الحكم بإدانة محافظ الحسابات لاقترافه مختلف الجرائم بالنطق بالعقوبة المقررة في حقه. ويتعدد الجرائم التي يمكنه اقترافها سواء باعتباره فاعلاً أصلياً أم مشاركاً، مما يسمح بتحديد الحماية القانونية المقررة لممارسة مهام المراجعة والرقابة الحسابية، ذلك أن النظام العقابي يعتمد على العقوبة الجزائية المحددة ضمن ركن الشرعية الذي يبين، زيادة على تلك العقوبة، السلوك المعاقب عليه⁴. وترتب الجرائم بحسب خطورتها، بالنظر إلى نسبة الردع الذي يريده تحقيقه النظام التجريمي والذي يفسر بالحماية التي يرمي المشرع الجنائي إلى ضمانها، وبمقارنة هذه العقوبات يمكن الاسترشاد لمنهج العقاب.

وعليه، يتعرض محافظ الحسابات إلى عقوبات باعتباره فاعلاً أصلياً، متى اقتترف الجرائم الخاصة بمهامه، كما تمتد هذه العقوبات إلى كل من يشاركه في اقترافها. وبالمقابل لذلك، تطبق العقوبات الخاصة بمديري الشركات، خصوصاً شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة على محافظ الحسابات متى تم اعتباره مشاركاً لهم في اقتراف الجرائم المتابعين بها باعتبارهم فاعلين أصليين.

¹ المادة 5 الفقرة 2 ق.ع.ج.

² ك. السعيد، المرجع السابق ذكره، ص. 49.

³ يعنون الباب الثاني بالأحكام الجزائية ويبين ضمنه مختلف المخالفات الخاصة بالشركات التجارية، أما باللغة الفرنسية، الفرنسية، فيتعلق الأمر ب:

« Dispositions pénales », incluant les « infractions » relatives aux sociétés commerciales.

⁴ J.-H. ROBERT, *Droit pénal général*, op. cit., p. 75.

والعقوبات المطبقة على محافظ الحسابات بالنسبة للجرائم الخاصة بمهامه، أي المراقبة والمراجعة الحسابية، وتختلف باختلافها، ولم يحدد لها المشرع نفس العقوبة، دليل على أنه من بينها ما يعتبره خطيرا ومنها ما هو أقل. ويجب الإشارة إلى أن المشرع الجزائري، بتعديله للقانون التجاري سنة 1993، فقد عدل من هذه العقوبات. إلا أن التعديل لم يلحق إلا مبلغ الغرامات، أما عقوبات الحبس فبقيت على ما كانت عليه. واعتمادا على نفس التسلسل بطبيعة الجرائم سواء أفعال محافظ الحسابات أو إهمالاته المعاقب عليها جزائيا يجب تحديد هذه العقوبات.

والملاحظ أن العقوبات المخصصة لجنح الإعلام الكاذب تختلف إذا تعلق الإعلام بحالة الشركة ووضعيتها المالية، أو إذا وجه إلى الجمعية العامة التي تفصل في إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب، فيعاقب محافظ الحسابات في حالة تعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها حول وضعية الشركة، أي شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، بعقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات وبالغرامة من 20.000 إلى 500.000 د.ج. أو إحدى العقوبتين¹. ومن ثم، فهي جنحة²، وتتعلق بمهام الرقابة عموما على الشركة.

أما بالنسبة لجريمة إعطاء أو تأكيد بيانات غير صحيحة الواردة في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب الناجمة عن انتهاك المهام المسندة له والخاصة بعمليات مهمة وخطيرة تريد الشركة اتخاذ قرار بشأنها³، فعقوبتها الحبس من ستة أشهر إلى سنتين، والغرامة من 20.000 إلى 500.000 د.ج. أو إحدى هاتين العقوبتين. وعليه، فعقوبة الحبس أقل شدة من عقوبة الحبس الخاصة بجنحة إعطاء معلومات كاذبة حول الحق التفاضلي للاكتتاب، أما الغرامة فهي نفسها. وما يمكن ملاحظته أن مسؤولية محافظ الحسابات أخطر إذا اقترف جنحة الإعلام الكاذب حول وضعية الشركة مقارنة مع جنحة الكذب المتعلق بإلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب التي تدخل ضمن مهامه الخاصة، ويتحدد مجال تطبيق الجريمتين بشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة.

وبالرجوع إلى الفقرة الثانية من المادة 830 من القانون التجاري، فتحيل إلى أحكام قانون العقوبات فيما تعلق بجريمة إفشاء سر المهنة، وبالخصوص المادة 301 منه. أما القانون رقم 01-10 السابق ذكره، فالمادة 71 منه تحيل إلى المادتين 301 و302 من نفس القانون السابق. وخلافا لهذا فكان المشرع الجزائري، سابقا⁴، يحيل إلى أحكام المادة 301 السابقة فقط.

ما يجب الإشارة إليه، أن إيقاع عقوبة إفشاء السر المهني الخاص بمحافظ الحسابات ناتجة من خلال المادة 830 الفقرة الثانية، أما الفقرة الأولى فهي مخصصة لجنحة الإعلام الكاذب وعدم إفشاء السر المهني، والتي يطبق بشأنها عقوبة العقوبة السابقة. غير أن المشرع فضل بالنسبة لجريمة إفشاء السر المهني الخاص بمحافظ الحسابات الإحالة إلى العقوبة المطبقة على جرائم إفشاء السر المهني المشتركة لمختلف المهن الأخرى، فالعقوبة ناتجة عن أحكام قانون العقوبات.

¹ المادة 830 ق.ت.ج.

² المادة 5 الفقرة 2 ق.ع.ج.

³ المادة 697 ق.ت.ج.

⁴ المادة 18 من القانون رقم 08-91 الملغى والسابق ذكره.

ونتيجة لذلك، يتعرض محافظ الحسابات في حالة إفشائه السر المهني، كغيره من المهنيين بعقوبة الحبس من شهر إلى ستة أشهر وبالغرامة من 500 إلى 5.000 د.ج.¹، ويضيف المشرع الجزائري بالمادة 302 من قانون العقوبات أنه يعاقب من سنتين إلى خمس سنوات وبالغرامة من 500 إلى 10.000 د.ج. إذا قام بإفشاء السر المهني إلى أجنب أو جزائريين يقيمون في بلاد أجنبية، أما إذا اقتترف نفس التصرف، بأن أدلى إلى جزائريين يقيمون في الجزائر فالعقوبة هي الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين والغرامة من 500 إلى 1.500 د.ج.

وسيقت الإشارة إلى أنه يجوز متابعة إفشاء محافظ الحسابات للسر المهني في كافة أشكال الشركات التجارية، سواء كان تعيينه إجباريا أو اختياريا، بالرغم من أنه خصص محافظ الحسابات في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة بنص خاص²، ولكن بناء على نفس الأساس الشرعي، بالإحالة إلى ذات الركن الشرعي³.

أما بالنسبة للجنح الناتجة عن اهمالات محافظ الحسابات في إطار مهامه، فيتابع لعدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة، دون باقي أشكال الشركات. كما لا يمكن متابعة محافظ الحسابات إذا اقتترف نفس السلوك في شركة المساهمة ذات مجلس المديرين.

أما إذا أهمل محافظ الحسابات التأشير في التقرير السنوي الذي يقدم إلى الشركاء عن عمليات النشاط حيازتهم ضمن شركة لها مركزها في الجزائر إلى امتلاك نصف رأسمال شركة أو في التقرير لامتلاك شركة أخرى نصف رأس مال الشركة المراقبة، فيعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبالغرامة من 20.000 إلى 200.000 د.ج. أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط⁴. ويجب التأكيد بأن هذه الجريمة قابلة للتطبيق على كافة أشكال الشركات التجارية. ذلك أن أحكام الشركات التابعة والمساهمة والمراقبة قابلة للتطبيق على كافة الشركات التجارية، لاسيما وأن المشرع عنون الفصل الثالث من الباب الثاني بالمخالفات المشتركة بين مختلف أنواع الشركات التجارية⁵.

ومن ثم، بمقارنة العقوبة المطبقة على جنح الإهمال نجد أن إهمال التأشير بمساهمات الشركة في شركة أخرى أو بمساهمات شركة أخرى في الشركة المراقبة، يواجه محافظ الحسابات فيها عقوبة أشد من تلك التي يتعرض إليها إذا أهمل الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية. ويغرض المقارنة بين شدة العقوبات، فيجب الإشارة إلى أن عقوبة انتهاك حالات التنافي القانونية لمندوب الحسابات هي من شهرين إلى ستة أشهر وبالغرامة من 20.000 إلى 200.000 د.ج. أو بإحدى هاتين العقوبتين⁶. أما إذا تولى مهام تقدير الحصص المقدمة بالرغم من حالات التنافي القانونية، فيعاقب من شهر إلى ثلاثة أشهر وبالغرامة من 20.000 إلى 200.000 د.ج. أو إحدى هاتين العقوبتين⁷.

¹ المادة 301 ق.ع.ج.، ويلاحظ بأن المشرع لم ينص على إمكانية الحكم بإحدى العقوبتين الحبس أو الغرامة.

² المادة 830 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

³ المادتين 301 و 302 ق.ع.ج.

⁴ كان المشرع يحدد الغرامة قبل الرفع منها من 200 إلى 20.000 د.ج.

⁵ المادة 837 وما يليها ق.ت.ج.

⁶ المادة 829 ق.ت.ج.

⁷ المادة 810 ق.ت.ج.

يستخلص من عرض العقوبات التي يواجهها محافظ الحسابات ومقارنتها، أنه باقتراح الجرح الناتجة عن تحويل مهامه فأشدها هي تلك المحددة في القانون التجاري. أما بالإحالة إلى قانون العقوبات فهي أقل شدة، كما أن الجرائم المتعلقة بمهام المراقبة والمراجعة الحسابية عموماً، هي أشد من تلك المطبقة على جرائم في إطار مهام خاصة والتي تستدعي تقرير خاص من قبله.

وبالنسبة لباقي الجرائم التي يمكن لمحافظ الحسابات ارتكابها والتي تكون مرتبطة بممارسة عهده من بينها جنة استعمال المعلومات الامتيازية زيادة إلى باقي الجرح المتعلقة بشفافية سوق القيم المنقولة، والتي يعاقب عليها بعقوبة الحبس من ستة أشهر إلى خمس سنوات، أما الغرامة فقدرها المشرع بمبلغ 30.000 د.ج، والتي يمكن رفعها إلى أربعة أضعاف الربح المحتمل تحقيقه، دون أن تقل عن مبلغ الربح نفسه، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط¹. ومن ثم، فعقوبة الحبس محددة، أما الغرامة فليست محددة بدقة مما يتعارض مع مبدأ شرعية العقوبة²، مما يفرض على القاضي التسبب الغرامة التي ينطق بها ليكون حكمه مؤسسا قانونياً³. لذا، فقد قبل قضاة القانون الطعن المبني على الوجه المثار في قضية طرحت على القضاء الفرنسي، المبني على أن تحديد مبلغ الغرامة يجب أن يعتمد على بيان مبلغ الربح المحقق أو المحتمل تحقيقه الناتج عن تلك العمليات الناتجة عن استعمال المعلومات الامتيازية قبل الجمهور⁴.

وسبقت الإشارة إلى أن محافظ الحسابات يمكنه المساهمة في اقتراح بعض الجرائم، لاسيما تلك المنصوص عليها في قانون العقوبات، فبارتكاب جريمة التزوير في المحررات العرفية أو التجارية، سواء باعتباره فاعلاً أصلياً أو مشاركاً⁵، بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبالغرامة من 500 إلى 20.000 د.ج، وهي نفس العقوبة المطبقة سواء بالنسبة لجريمة التزوير التامة أو الشروع في اقتراحها⁶ وحتى بالنسبة لجريمة استعمال المزور⁷.

ومساهمة محافظ الحسابات في جنح النصب وخيانة الأمانة، هي الأخرى تكون محل عقوبات جزائية، وتتمثل عقوبة النصب من سنة على الأقل إلى خمس سنوات على الأكثر وبالغرامة من 500 إلى 20.000 د.ج⁸، وتشدد العقوبة في حالة النصب باللجوء إلى الجمهور ضمن عمليات انتمائية، إذ تصل مدة الحبس إلى عشر سنوات والغرامة تصل إلى مبلغ 200.000 د.ج⁹. أما عقوبة خيانة الأمانة فهي الحبس من ثلاث أشهر إلى ثلاثة سنوات وبالغرامة من 500 إلى 20.000 د.ج¹⁰. والعقوبة على هذه الجريمة هي الأخرى تشدد إذا اقترنت باللجوء إلى الجمهور أو من طبيعة نشاط الجاني مرتبطة بالجمهور.

¹ المادة 60 من القانون رقم 93-10 المعدل والمتمم، السابق الذكر.

² المادة الأولى ق.ع.ج.

³ R. SALOMON, op. cit. p. 31.

⁴ Crim., 14 juin 2006, D. soc. août - septembre 2006, comm., p. 28.

⁵ المادة 44 الفقرة الأولى ق.ع.ج.

⁶ المادتين 219 الفقرة الأولى و 220 الفقرة الأولى ق.ع.ج، والملاحظ أن المشرع لم ينص على إمكانية المعاقبة بإحدى العقوبتين.

⁷ المادة 221 ق.ع.ج.

⁸ المادة 372 الفقرة الأولى ق.ع.ج.

⁹ المادة 372 الفقرة 2 ق.ع.ج.

¹⁰ المادة 376 ق.ع.ج.

ويعاقب مدراء الشركات باقترافهم مختلف الجرائم في إطار مهامهم في الشركات التجارية، وخصوصا الجرح المنصوص عليها في القانون التجاري باعتبارهم فاعلين أصليين. وسبقت الإشارة إلى أن محافظ الحسابات يمكنه المشاركة في اقتراف هذه الجرائم، بغض النظر عن مدى إلزامية تعيينه أم لا. ويجب التذكير بأن أغلب هذه الجرائم قابلة للتطبيق فقط في إطار شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة. إلا أنه هناك جرائم يمتد مجال تطبيقها إلى كافة أشكال الشركات التجارية. ومن ثم فالعقوبة تطبق على مديرها ويمتد إلى محافظ الحسابات متى ثبتت مشاركته في ذلك¹.

ومن بين الجرح التي يتابع محافظ الحسابات باعتباره مشاركا للمسير في شركة المسؤولية المحدودة، وللرئيس والقائمين بالإدارة والمديرين العامين في شركة المساهمة ذات النظام التقليدي جرح التخلف في كل سنة مالية عن وضع حساب النتائج والجرد والميزانية والتقرير الكتابي ونشاطها بالنسبة للسنة المنصرمة²، فالعقوبة المقررة هي نفسها في الشركتين، وتتمثل في الغرامة فقط والتي تتراوح من 20.000 إلى 200.000 د.ج. وهي نفس العقوبة التي حددها المشرع الجزائري للتخلف عن احترام نفس الأشكال وطرق التقدير المتبعة في إعداد تلك الوثائق بالنسبة للسنوات السابقة³، إلا أن مجال أعمال أحكامها يقتصر في شركة المساهمة ولا يمتد إلى باقي أشكال الشركات التجارية.

وسبقت الإشارة إلى أن محافظ الحسابات يمكن متابعته لاشتراكه في جرح توزيع أرباح صورية أو جرح نشر أو تقديم ميزانية غير صحيحة. والملاحظ أن العقوبة هي ذاتها بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة وشركة المسؤولية المحدودة⁴، غير أنها أشد بالنسبة لسابقتها، إذ تتضمن عقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات أما الغرامة فهي ذاتها بالنسبة للجنة السابقة، أي من 20.000 إلى 200.000 د.ج.

والملاحظ أن المشرع الجزائري نص على جنحتي تقديم أرباح صورية وتقديم أو نشر ميزانية غير مطابقة للواقع ضمن نفس النص القانوني الذي يعاقب على جرح إساءة استعمال أموال الشركة أو السلطات⁵، ويتعرض محافظ الحسابات مثله مثل مدراء الشركات المعنية لنفس العقوبة المخصصة لتلك الجرح، فهي لا تخرج عن إطار وصف الجرح⁶.

وتعتمد الشركات التجارية على نشاط الجمعيات العامة، لأنها الهيئة السيدة في الشركة، والعقوبات المطبقة على مختلف التصرفات التي يحظرها المشرع الجزائري تتحدد في إطار شركة المساهمة والتي ترمي إلى انتهاك مبدأ المساواة بين المساهمين، فيعاقب كل من اقترف التصرف بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبالغرامة من 20.000 إلى 200.000 د.ج.⁷ ولا يمتد مفعول هذه الجريمة إلا في إطار شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة. أما باقي الجرح

¹ المادة 44 ق.ع.ج.

² المادتين 801 أو لا بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة و 813 ق.ت.ج. بالنسبة لشركة المساهمة ذات مجلس إدارة .

³ إن الجرح خاصة فقط بشركة المساهمة ذات مجلس إدارة طبقا للمادة 813 ثانيا ق.ت.ج.

⁴ يجب الإشارة مجددا أن المتابعة تتم في إطار شركة المساهمة ذات مجلس إدارة بسبب تقديم أو نشر ميزانية غير مطابقة للواقع. أما شركة المسؤولية المحدودة فلا تقوم الجرح إلا بالتقديم، وقارن المادتين 800 ثالثا و 811 ثانيا ق.ت.ج.

⁵ بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة المادة 800 رابعا وخامسا ق.ت.ج. ، أما لشركة المساهمة المادة 811 ثالثا ورابعا من ذات القانون.

⁶ المادة 5 الفقرة 2 ق.ع.ج.

⁷ المادة 814 ق.ت.ج.

المتعلقة بالجمعيات العامة سواء في شركة المساهمة أو شركة المسؤولية المحدودة، فلا يتصور مساهمة محافظ الحسابات فيها¹، وإنما يمكن متابعته على أساس عدم اطلاع وكيل الجمهورية على تلك الوقائع الإجرامية التي علم بها².

أما مشاركة محافظ الحسابات في الجرح المتعلقة بحل الشركة، فلا تشمل مجالها الجزائي إلا شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة. ويعاقب عن انتهاك تلك القواعد الخاصة بحل الشركة عند امتناع رئيس الشركة والقائمين بالإدارة والمديرين العامين عن استدعاء الجمعية العامة في أجل أربعة أشهر التي تلي المصادقة على الحسابات المثبتة للخسائر لأجل البت عند الاقتضاء في حل الشركة³، أو عند تعمدهم عدم إيداع القرار المصادق عليه من قبل الجمعية العامة بعد استكمال الإجراءات اللازمة لنشره وقيدته في السجل التجاري⁴. وعقوبته هي الحبس من شهرين إلى ستة أشهر والغرامة من 20.000 إلى 200.000 د.ج. وبمقارنة هذه العقوبة مع تلك المطبقة على مسير شركة المسؤولية المحدودة فهي أشد. إذ يعاقب هذا الأخير على نفس الجرح بالغرامة من 20.000 إلى 100.000 د.ج.، أما عقوبة الحبس فهي أخف أيضا، إذ تتراوح من شهر إلى ثلاثة أشهر.

أما بالنسبة للجرح المنصوص عليها في الفصل الثالث من الباب الثاني المتعلق بالأحكام الجزائية، فقد عنونه المشرع الجزائي بالمخالفات المشتركة بين مختلف أنواع الشركات التجارية، غير أن ترجمته تبين أن الأمر يتعلق بالجرائم المشتركة بين مختلف أشكال الشركات التجارية⁵، ومن ثم، فيمتد إطارها القانوني إلى جميع أشكال الشركات التجارية.

ويستنتج من ذلك أن اقتراح هذه الجرائم ممكن في جميع أشكال الشركات التجارية متى تعلق الأمر بالمخالفات المتعلقة بالشركات التابعة والشركات المساهمة⁶، إلى جانب المخالفات المتعلقة بالتصفية⁷. إلا أن الجرائم التي يمكن متابعة محافظ الحسابات باعتبارها شريكا لا تتحدد بما سبق، بل تمتد إلى جرائم التفليس المقترفة في كافة الشركات التجارية، ونتيجة لذلك ترد العقوبة الجزائية⁸.

أما عقوبة الجرائم التي يمكن متابعة محافظ الحسابات للمساهمة في اقتراحها باعتبارها شريكا في المخالفات المتعلقة بالتصفية، والتي يكون المصفي فاعلا أصليا، فالعقوبة تتمثل في

¹ انظر الجزء المخصص لدراسة مشاركة محافظ الحسابات.

² 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° 3, p. 73.

³ المادة 832 أولا ق.ت.ج.

⁴ المادة 832 ثانيا ق.ت.ج.

⁵ « Chapitre III- *Infractions* communes aux diverses formes de sociétés commerciales ».

وبالاعتماد على المادة 544 ق.ت.ج.، فالأمر بتعلق ليس بأنواع الشركات التجارية إنما بأشكالها، وبالنسبة للتمييز بين المفهومين، ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

⁶ المادة 837 ق.ت.ج.

⁷ المادة 838 وما يليها ق.ت.ج.

⁸ المادة 369 وما يليها ق.ت.ج.

الحبس والغرامة أو إحداها فقط. وتحدد الأولى بمهلة من شهرين إلى ستة أشهر حبسا، أما الثانية فيتراوح مبلغها من 20.000 إلى 200.000 د.ج.¹.

وأخيرا، يعاقب مدير الشركة التي حكم بإفلاسها والذي امتد أثر الإفلاس إليه، ولو لم يكن تاجرا²، بمختلف جرائم التفليس السابق الإشارة إليها، ويكون محافظ الحسابات مشاركا في ارتكابها، والمشرع يحيل بالنسبة لكل هذه الجرائم إلى قانون العقوبات، بحيث يسند لكل تصرف أحد العقوبات المقررة إما لجريمة الإفلاس البسيط أو بالتقصير أو تلك المقررة لجريمة الإفلاس بالتدليس.

وبحسب نص المادة 369 من القانون التجاري التي تحيلنا إلى المادة 383 من قانون العقوبات، فيعاقب عند الإدانة بالإفلاس البسيط أو بالتقصير بالحبس من شهرين إلى سنتين وبالغرامة من 25.000 إلى 200.000 د.ج.³، أما إذا تم تكييف التصرف على أنه من بين حالات إفلاس بالتدليس فيتعرض لعقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات⁴. وبغرامة من 100.000 إلى 500.000 د.ج. إلا أن الملاحظ أن سياسة التجريم، يحاول بلوغ الردع العام والردع الخاص، زيادة على محو آثار الجريمة والوقاية منها، مما يدفع إلى النص على عقوبات تكميلية، إلا أنها ليست في كل حالات العقاب.

المطلب الثاني: ضرورة تعميم تطبيق العقوبات التكميلية على مندوب الحسابات عند اقترافه الجرح المتعلقة بمهامه الرقابية

تختلف العقوبات الأصلية عن العقوبات التكميلية، بأن هذه الأخيرة لا يجوز الحكم بها باستقلال عن الأولى، ما لم يقض القانون بخلاف ذلك⁵. وباستقراء الأحكام المتعلقة بالجنح الخاصة بالرقابة على الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، فإن المشرع لم ينص على العقوبات التكميلية⁶.

والعقوبات التكميلية دليل على عدم نجاعة العقوبات الأصلية لوحدها⁷، مما أدى إلى اعتمادها. وهذا راجع إما لطبيعة السلوك المقترف وأثره، أو بحسب شخصية الجاني أو المجني عليه. وتبين المادة 9 وما يليها من قانون العقوبات أن العقوبات التكميلية إما إجبارية أو تكميلية⁸. فالإجبارية، هي التي تطبق عندما يقتزن تطبيقها بالعقوبة إلزاميا، وعلى القاضي الحكم بها، كالجنايات⁹. إلا أنه بالنسبة للجنح فعليا ما تكون اختيارية، أي للقاضي السلطة التقديرية في النطق بها¹⁰. وترمي هذه العقوبات إلى تعزيز الردع العام والخاص معا. وهي صنف من

¹ المادتين 838 و 839 ق.ت.ج.

² المادة 384 ق.ع.ج.

³ حالات الإفلاس بالتقصير التي تطبق بشأنها العقوبة محددة بالمادتين 378 و 380 ق.ت.ج.

⁴ يعتبر من قبل حالات الإفلاس بالتدليس تلك المحددة بالمواد 379 و 382 ق.ت.ج.

⁵ المادة 4 الفقرة 3 ق.ع.ج.

⁶ إلا أنه نادرا ما يمكن تطبيق العقوبات التكميلية في حق محافظ الحسابات إذا تعلق الأمر بالجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات، أو باعتباره شريكا في جرائم التفليس.

⁷ ب. شهاب، مبادئ القسم العام لقانون العقوبات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، ص. 261 و.ع. سليمان، المرجع السالف الذكر، ص. 435 وما يليها.

⁸ المادة 9 وما يليها ق.ع.ج.

⁹ المادة 9 مكرر ق.ع.ج.

¹⁰ المواد 12 مكرر، 13، 14، 15 مكرر 1 و 16 مكرر ق.ع.ج.

العقوبات الفرعية وهي ليست من طبيعة واحدة، فالبعض منها له سمة مالية، والبعض الآخر مقيد للحرية، ويمس الحقوق ومنه ما هو مهدد بالكيان وما ينال من السمعة، وغيرها. ومن ثم، فتخضع كغيرها من العقوبات ذات الطابع الجزائي لمبدأ الشرعية، فلا يمكن للقاضي أن يحكم بها إلا إذا تم النص على ذلك، وإلا فيكون حكمه مشوباً يجب نقضه.

ففي إطار القانون التجاري¹، فلا يوجد أثر للعقوبات التكميلية ضمن الأحكام الجزائية المنصوص عليها بالمادة 800 وما يليها من هذا القانون. إلا أنه بالنسبة للجرائم المتعلقة بالإفلاس، فبالإحالة إلى أحكام قانون العقوبات². فيجوز علاوة على العقوبات الأصلية المحكوم بها على المفلس بالتدليس بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 من قانون العقوبات، لمدة لا تقل على سنة ولا تزيد على خمس سنوات. كما يمتد تطبيق الإسقاطات التي رتبها القانون على إفلاس التجار بالتدليس على الأشخاص المحكوم عليهم بالتسبب في إفلاس الشركة سواء كان إفلاسها بالتقصير³ أو بالتدليس⁴. ولقد سبقت الإشارة إلى أن الأشخاص محل المتابعة كفاعل أصلي هم القائمين بالإدارة والمديرين أو المصنفين، وكل مفوض من قبل الشركة.

وأما بالنسبة لمحافظ الحسابات، فباعتباره فاعلاً أصلياً في الجرائم التي يفترفها، فلا يمكن النطق في مواجهته بالعقوبات التكميلية متى عند إدانته بالجنح المتعلقة بانتهاك مهامه التقنية، لأن المشرع لم ينص على ذلك⁵. إلا أنه إذا اقتصرت جنحاً من بين الجنح المنصوص عليها في قانون العقوبات، فيتم متابعة النصاب أو خائن الأمانة زيادة على العقوبات الأصلية، بالعقوبات التبعية المنصوص عليها في المادة 14 من ذات القانون، أو بالمنع من الإقامة⁶. وهو الأمر بالنسبة للعقوبة المطبقة على جنحتي التزوير⁷ واستعمال المزور⁸. أما باقي الجرائم التي يتابع بها محافظ الحسابات فلا يمكن متابعته بالعقوبات التبعية لعدم النص على ذلك. يستخلص مما سبق بأن الجنح المقترفة من قبل محافظ الحسابات منها ما يمكن متابعته بالعقوبات التكميلية، إلا أن باقي الجنح ومن بينها تلك الخاصة بالمهام الرقابية التي يمارسها في الشركة المراقبة تقتصر على العقوبات الأصلية.

وتهدف العقوبات التكميلية، زيادة على اعتبارها عقوبات تؤدي إلى تحقيق هدف الردع، فإنها ترمي إلى إعطاء سلطة أكبر للقاضي في تفريد الجاني والعقوبة المطبقة عليه، بحسب التأثير الذي تخلفه هذه الجريمة. فترتبط العقوبات التكميلية بحسب الجريمة المقترفة

¹ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها.

² تنص المادة 369 ق.ت.ج. على أنه: "تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 383 من قانون العقوبات على الأشخاص الذين تثبت إدانتهم بالتفليس بالتقصير أو بالتدليس"، أما المادة 383 الفقرة 2 ق.ع.ج. تنص على أنه: "يجوز علاوة على ذلك أن يقضى على المفلس بالتدليس بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الواردة في المادة 14 لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر".

³ المادة 378 ق.ت.ج.

⁴ المادتين 379 و380 ق.ت.ج.

⁵ العقوبات التكميلية في إطار الجنح، تكون اختيارية، متى أجاز القانون ذلك، بفعل المادتين 4 الفقرة 3 و13 وما يليها ق.ع.ج.

⁶ تطبيق العقوبات التكميلية بناء على نص وقد تكون إما جوازية أو إجبارية. وبالنسبة لموضع البحث لا توجد إلا حالات جوازية، لأن الأولى تتعلق بالجنايات، ما ينص القانون خلاف ذلك. فالعقوبات التكميلية في إطار جريمة النصب بالمادة 372 الفقرة الأخيرة ق.ع.ج.، أما جريمة خيانة الأمانة فتطبق بالمادة 376 الفقرة 3 من نفس القانون.

⁷ المادتين 219 الفقرة 2 و220 الفقرة 2 ق.ع.ج.

⁸ المادة 221 ق.ع.ج.

وخطورتها¹، للحد من معاناة المجتمع من الجريمة المقترفة، لاقتضاء تحقيق العدالة بما فيه الكفاية².

وباستقراء هذه العقوبات التكميلية³، يتبين بأنها، في أغلبها، صالحة لأن تطبق على محافظ الحسابات بالاعتماد على الهدف التي ترمي إليه العقوبة، ويتعلق الأمر بالحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية، وتحديد أو منع الإقامة. بالإضافة إلى المنع من ممارسة المهنة أو النشاط، أو إغلاق المؤسسة، إلى جانب ذلك، نشر أو تعليق الحكم أو قرار الإدانة⁴.

فالحرمان من الحقوق الوطنية والمدنية⁵، خصوصا، تتمثل أساسا بالنسبة لمحافظ الحسابات، في الحرمان من الترشيح وحق الانتخاب، وعدم أهليته لأن يكون مساعدا أو خبيرا⁶ أو شاهدا⁷. كما يمنع من أن يكون أستاذا، لأنه يسمح له بممارسة نشاط التدريس بطريقة ثانوية⁸. وكعقوبة تكميلية يمكن منعه من التدريس سواء كان بطريقة أصلية أو ثانوية.

ويكون للمنع من ممارسة المهنة أثرا مباشرا وفعالا⁹ إذ تم التعامل معها بحزم من قبل القاضي الذي لا يهتم فقط بالعقوبة الأصلية، بل ينبه حتى المحكوم عليه بأهمية العقوبة التكميلية، وإذا خالفها فيكون محل متابعة جزائية لمخالفته الالتزام بها¹⁰. كما أنه تتفق مع العقوبات التأديبية¹¹ التي ترمي إلى استبعاد محافظ الحسابات المذنب من المجتمع المهني¹²، للحد من الأضرار التي يسببها للمجتمع. بيد أنه لا يتم منع الجاني جزائيا إلا إذا تبين للقاضي بأنه للجريمة المقترفة صلة مباشرة بمزاولة المهنة وأن ثمة خطر للاستمرار في ممارستها¹³.

¹ كان المشرع سابقا ينص على العقوبات التبعية، في المواد 6، 7 و8 ق.ع.ج. والتي تم إلغاؤها بتعديله وتمتمه بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، السابق ذكره، فقد أدرجها باعتبارها عقوبات تكميلية بالمادة 9 وما يليها من نفس القانون.

² ع. سليمان، شرح قانون العقوبات الجزائري: القسم العام، ج. 2، الجزء الجنائي، السابق الذكر، ص. 416.

³ المادة 9 ق.ع.ج.

⁴ من بين الحالات التي يبينها المشرع كسحب رخصة السياقة أو سحب جواز السفر، لا ترتبط بمهام محافظ الحسابات. لذا، ليس لها هدف مباشر في الردع في هذه الحالة، وطالع ب. شهاب، المرجع السابق الذكر، ص. 263، ع. سليمان، المرجع السالف الذكر، ج. 1، ص. 433.

⁵ المادة 9 مكرر ق.ع.ج.

⁶ المادة 13 من القانون رقم 10-01 التي تسمح لمحافظ الحسابات بممارسة مهام الخبير لدى القضاء.

⁷ يستوي أن يكون شاهدا على عقد أو أمام القضاء، إلا أنه في الحالة الأخيرة، فلا يمكن سماع شهادته إلا على سبيل الاستدلال، طبقا للمادة 9 مكرر 1 البند 3 ق.ع.ج.

⁸ المادة 64 الفقرة 4 من القانون رقم 10-01.

⁹ J.-H. ROBERT, op. cit., p. 426 : « l'inconvénient est qu'elles (les peines complémentaires) peuvent être ignorées à la fois du juge qui prononce la peine principale et de l'intéressé qui les viole innocemment... ».

¹⁰ المادة 16 مكرر 5 ق.ع.ج.

¹¹ المادة 63 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01.

¹² J.-H. ROBERT, op. cit., p. 424 : « l'accès de nombreuses professions est fermé aux anciens condamnés. Les professionnels en place peuvent veiller à l'application de cet ostracisme quand l'accueil d'un nouveau membre est également subordonné à un agrément ».

¹³ المادة 16 مكرر الفقرة الأولى ق.ع.ج.

وبمقارنة أقصى مدة المنع المؤقت في إطار العقوبة التأديبية التي لا تتعدى الست أشهر، إلا إذا كان المنع نهائياً، أي الشطب¹. فالمنع من ممارسة النشاط الذي يمكن للقاضي الجزائي أن يحكم به يجب ألا تتعدى خمس سنوات إذا تمت الإدانة لاقتراف جنحة². وللحقوق الوطنية دلائل فالأولى ترتبط بممارسة تلك الحقوق بالتمتع بحق المواطنة ونتيجة التمتع بها. أما الثانية، بمصلحة الوطن، وليس هناك فارق بين هذه وتلك، لأن كلاهما وجهان لعملة واحدة. وحسنا ما فعل المشرع الجزائري عندما نص على الحقوق الوطنية والمدنية³، إلا أنه لا يبين طريقة تنفيذ عقوبة الشطب من الجدول الوطني لغرفة محافضي الحسابات، مما يفرض على القاضي المكلف بتنفيذ العقوبات الجزائية بالقيام بتبليغ الحكم وإلزام الهيئة المهنية بتنفيذه⁴.

كما أن إغلاق المؤسسة يمكن أن يلحق محافظ الحسابات الشخص المعنوي، وليس باعتباره عقوبة مطبقة عليه، بل كعقوبة تكميلية لإدانة محافضي الحسابات الشركاء أو الأعضاء، وتعد هذه العقوبة في أصلها من تدابير الأمن العينية⁵، إلا أنها حالياً من بين العقوبات التكميلية. وباستقراء مختلف الأحكام المتعلقة بها، فقد يكون الغلق مؤقتاً، أي تعليق نشاطها لمدة محددة. كما قد يكون الغلق نهائياً، والذي يعتبر بمثابة الحل القضائي⁶، والذي يجب أن يستتبع بالتصفية⁷، والعبرة من غلق المؤسسة هو منع الجاني من استعمال الطرق القانونية التي تثيره وكانت سبباً في اقتراف الجريمة، وهي متميزة عن المصادرة.

إن نشر الحكم بالإدانة أو تعليقه، هو الآخر لم ينص المشرع الجزائري على تطبيقه بالنسبة لمحافظ الحسابات. وباستقراء الأحكام العامة فهو جوازي في الحالات التي يحددها القانون⁸، أي لا يمكن للقاضي النطق بها إلا إذا كان الركن الشرعي ينص عليها، وتبقى له السلطة التقديرية في الحكم بها أم لا. والعبرة من النشر هو اقتصاص منه بالنشهر به، فإذا كانت عقوبة الحبس تمس بحريته والغرامة بملكيته، فالنشر أو التعليق ترمي إلى الاقتصاص منه

¹ المادة 63 الفقرة 2 البند 4 من القانون رقم 10-01.

² المادة 16 مكرر الفقرة 2 ق.ع.ج.

³ ب. شهاب، المرجع السابق الذكر، ص. 263.

⁴ لا يتأثر مركز محافظ الحسابات بالحكم بعقوبة المنع من ممارسة المهنة إما مؤقتاً أو نهائياً، إلا إذا كان الحكم الجزائي نهائياً، عندها يمكن اتخاذ الإجراءات لاستبعاده من الشركات التي يمارس فيها نشاطه، إلا إذ تم الحكم بالنفاذ المعجل طبقاً للمادة 16 مكرر الفقرة الأخيرة ق.ع.ج.. على العكس من ذلك، فالطعن في العقوبة التأديبية أمام مجلس الدولة ليس له أثرًا موقفاً للتنفيذ، طبقاً للمادة 909 ق.إ.م.إ.ج.، ما لم يتم إتباع إجراءات وقف التنفيذ أمامه وقرره هذا المجلس، طبقاً لأحكام المادة 911 وما يليها من نفس القانون. وهو ما تؤكد المادة 9 وما يليها من القانون 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج.ر. الفاتح جوان 1998، عدد 37، ص. 3. ونتيجة لما سبق، فلا تتخذ اللجان المهنية أي إجراء إلا إذا كان حكم الإدانة الصادر عن القاضي الجزائي نهائياً، مما يسمح للشركة باستخلافه. أما العقوبة التأديبية فلا تتأثر بالطعن القضائي فيها، ما لم يأمر القاضي الإداري بوقف تنفيذها.

⁵ المادة 9 ق.ع.ج.، وكانت سابقاً من العقوبات التبعية بمقتضى المادة 26 الملغاة من ذات القانون.

⁶ المادة 16 مكرر 1 الفقرة الأولى والثانية ق.ع.ج.

⁷ بالنسبة لأحكام حل الشركات التجارية، ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, t. 1, n° 389, p. 237 : « le droit commun des sociétés détermine les causes de dissolution applicables à toutes les sociétés. On les classent généralement en trois catégories, selon que la dissolution intervient de plein droit, sur décision des associés ou en exécution d'une décision de justice », et n° 410, p. 245 : « la liquidation du patrimoine de la société est la conséquence première de sa dissolution... ».

⁸ المادة 18 ق.ع.ج.

بالمساس إلى اعتباره وثقته¹. وتكون هذه العقوبة مجدية ولها معنى أكثر بالنسبة للشخص المعنوي بسبب الجرائم التي يمكن أن تقترب في هذا الإطار². كما يرمي تعليق الحكم أو نشره إلى تقديم السبب للعزل أو أن يتم لفت الانتباه إلى خطورة التصرف المقترف³.

وبالرجوع إلى موقف المشرع الفرنسي⁴، فقد نص على حكم عام يقضي بتطبيق العقوبات التكميلية على الأشخاص الطبيعية عند إدانتها بالأحكام الجزائية الخاصة بالشركات التجارية⁵، غير أنه لا يمتد أثرها إلى مندوب الحسابات لأن الأحكام الجزائية الخاصة بمندوب الحسابات تخرج عن مجال الحكم العام. فلا تطبق عليه، في هذا الإطار إلا في حالة الإدانة بفعل إهمال التأشير بمساهمات الشركة المراقبة في تقريره السنوي⁶. لذا، يستحسن على المشرع الجزائري، على غرار نظيره الفرنسي أن ينص مد مفعول العقوبات التكميلية إلى مندوب الحسابات متى تمت إدانته، لما لها من أثر في تأكيد الردع العام وحماية النظام العام، وما لها من دور في ضمان صيانة المهنة وتحقيق الثقة في المهني.

المبحث الثاني: تقادم الجرائم المقترفة من قبل مندوب الحسابات

الأصل أن انقضاء الدعوى العمومية يكون بصدور حكم بات، أما العقوبة فتنتقضي بتنفيذها. غير أن هناك أسباب أخرى، حددها المشرع قانوناً⁷، تؤدي إلى نفس أثر الانقضاء، كما هو الحال بالنسبة لوفاء المتهم، العفو أو التقادم. ويضاف إليها إلغاء القانون. وإلى جانب ذلك، فكل من سحب الشكوى أو الصلح، يؤدي إلى الانقضاء بحسب نظامها القانوني. ويرمي تأسيس انقضاء الجريمة أو العقوبة، من جهة السعي إلى إعادة الاستقرار إلى المجتمع نظراً لعدم مباشرة المتابعة أو تنفيذ العقوبة. ومن جهة أخرى، زوال واندثار الهدف من الردع العام وعدم

¹ يجب التمييز بين نشر الحكم، كعقوبة تكميلية، ونشره لجبر الضرر اللاحق بالضحية، فهذا الأخير له طابع مدني، وخاص بالضحية التي تطالب به.

² للقاضي السلطة التقديرية عند الإدانة بأن يقضي بنشر الحكم، وله أن يأمر بنشره كله أو جزئياً، كما يبين السند الذي ينشر فيه أو الأماكن، على أن يتم تنفيذه على نفقة الجاني في حدود مبلغ محددة حكم الإدانة، دون أن يتجاوز مدة النشر أو التعليق الشهر، طبقاً للمادة 18 الفقرة الأولى ق.ع.ج.

³ R. SALOMON, 2^{ème} partie, op. cit., n° 4, p. 4. : « cette publicité a pour fin, soit de permettre une demande de révocation fondée sur une faute commise, soit d'informer la société de ses propres erreurs ou d'attirer l'attention sur la gravité des fautes de ses dirigeants ».

⁴ Art. L. 249-1 C. com. fr. : « les personnes physiques coupables des infractions prévues aux chapitres Ier à VIII du présent titre encourent également à titre de peines complémentaires l'interdiction, suivant les modalités prévues par l'article 131-27 du Code pénal, soit d'exercer une fonction publique ou d'exercer l'activité professionnelle ou sociale dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de laquelle l'infraction a été commise, soit d'exercer une profession commerciale ou industrielle, de diriger, d'administrer, de gérer ou de contrôler à un titre quelconque, directement ou indirectement, pour leur propre compte ou pour le compte d'autrui, une entreprise commerciale ou industrielle ou une société commerciale. Ces interdictions d'exercice peuvent être prononcées cumulativement ».

⁵ Arts. L. 241-1 C. com. fr. et s.

⁶ Art. L. 247-2, IV° C. com. fr.

⁷ المادة 6 وما يليها ق.إ.ج.ج.

تحقق آثاره بتوفر أحد أسباب الانقضاء¹. كما أن المتهم أو الجاني ذاته، ولا اعتبارات قدرها
المشروع، يستفيد من تقاعس السلطات في اتخاذ إجراءات المتابعة أو تنفيذ العقاب².

ويلحق التقادم الجريمة، أي الدعوى العمومية، كما يؤثر على العقوبة³. وتختلف مهل
التقادم بحسب طبيعة الجريمة⁴. وإذا كانت مختلف الجرائم التي يقترفها محافظ الحسابات جنحا،
فإن الدعوى العمومية تتقادم بمرور ثلاث سنوات كاملة⁵. غير أنه من الواجب تحديد سريان هذه
المهلة. فإذا كانت الجريمة آنية أو وقتية، أي لا يحتاج تنفيذ ركنها المادي أن يمتد في الزمان
فسريان التقادم يكون من تلك اللحظة التي تجتمع فيها جميع الأركان بمجرد اقترافها. أما إذا
كانت الجريمة مستمرة، ويقصد بذلك أن تحقيق النشاط المادي الذي تعتمد في تأسيسها عليه
يستدعي الامتداد في الزمن ويستغرق تنفيذه مدة زمنية، ولا يمكن أن يكون أنيا، فيسري التقادم
من ابتداء من تشكل النشاط واكتمال الركن المادي وتطابقه بالقصد، فتكون الجريمة مقترفة.

إلا أن المشروع الجزائي يبين بأن هذه المهلة تكون سارية، بغض النظر عن طبيعة
الجريمة، إلا إذا اتخذ في تلك الفترة أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة⁶، ففي هذه
الحالة لا يسري التقادم إلا من تاريخ آخر إجراء بشأنها⁷، وهو الأمر بالنسبة للأشخاص الذين لم
يتناولهم أي إجراء من إجراءات التحقيق أو المتابعة⁸.

والملاحظ أن التقادم من بين أسباب انقضاء الدعوى العمومية، وليس ضروريا دراسة
كل الحالات⁹، طالما أنها لا تطرح أي إشكال خاص بمتابعة محافظ الحسابات، بما أن الأحكام
المطبقة لا تستدعي ملاحظات متميزة، على خلاف التقادم. وبالرغم من ذلك، يجب الإشارة إلى
أن سحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة يؤدي إلى انقضاء الدعوى العمومية¹⁰، وهو ما
يطبق بشأن المصالحة متى أجازها القانون¹¹. وبالرجوع إلى الجرائم التي يمكن لمحافظ
الحسابات اقترافها باعتباره فاعلا أصليا فيطبق عليها ما يطبق بشأن باقي الجرائم، إذ يسري

¹ M. DELMAS-MARTY et G. GIUDICELLI-DELGA, *Droit pénal des affaires*, op. cit., p. 141.

² ج. ثروت، الأحكام العامة في قانون العقوبات، الجزء الأول، القسم العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1998، ص. 67، وفي نفس المعنى ح. ص. المرصفاوي، قواعد المسؤولية الجنائية في التشريعات العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، 1988، ص. 154.

J.-H. ROBERT, op. cit., p. 181.

³ يرى جانب من الفقه أن التقادم الذي يلحق العقوبة له طابع شكلي، لأنه لا يحو آثار الجريمة، إنما يؤدي الى سقوط الحق في متابعة الدعوى العمومية، على خلاف تقادم الجريمة، فهو موضوعي لأنه يضع حدا لتنفيذ العقوبة الباتة بعد تحديد الجزاء الخاص بالجاني الذي تمت إدانته. وفي هذا المعنى: ر. عبيد، المرجع السالف، ص. 132، و ع. حومد، الحقوق الجزائية العامة، ط. 6، مطبعة الجامعة دمشق، 1987، ص. 187.

⁴ المادة 6 وما يليها ق. إ.ج.ج.

⁵ المادة 8 ق. إ.ج.ج.

⁶ المادة 7 الفقرة الأولى بالإحالة من المادة 8 ق. إ.ج.ج.

⁷ المادة 7 الفقرة 2 ق. إ.ج.ج.

⁸ المادة 7 الفقرة 3 ق. إ.ج.ج.

⁹ المادة 6 الفقرة الأولى ق. إ.ج.ج.

¹⁰ المادة 6 الفقرة 3 ق. أ.ج.ج.

¹¹ المادة 6 الفقرة 4 ق. إ.ج.ج.

التقادم من تاريخ تحقق الجريمة واكتمال أركانها في مواجهته، وهو الأمر بالنسبة لاشتراكه في الجرائم المقترفة أصلا من قبل مديري الشركة المراقبة.

ولقد سبقت الإشارة إلى أن بعض الجرائم التي يمكن إدانة محافظ الحسابات بها قد تأخذ أكثر من تكييف جنائي، بل وقد تتقادم بأحد الأوصاف، وتبقى قابلة للمتابعة بحسب الوصف الآخر. فللقاضي الجزائي حلين. إما أن يعتمد الحل الذي يستفيد منه الجاني، بحيث يحكم بتقادم الدعوى العمومية ويضع حدا للمتابعة، ويكون بذلك رجح كفة الإعفاء عن كفة المتابعة والتجريم. والعكس من ذلك، إذا قضى بالإدانة بالرغم من توافر حالة تقادم السلوك بناء على أحد الأوصاف، فيكون قد رجح الرغبة في المتابعة وإيقاع العقوبة.

فلا يجيب المشرع صراحة، إلا أنه يستخلص بأنه من واجب قاضي المحكمة التي تفصل في الجرح إفادة المتهم بالعدر المعفي من العقاب، وأن يقضي لصالح المتهم¹، إلا إذا كان وصف الواقعة المطروحة عليه تستدعي عقوبة جنائية، أي لم يكن بذلك مختصا في الفصل فيها²، أين تحال إلى محكمة الجنايات.

ومما سبق بيانه، فالجرائم التي يقترفها محافظ الحسابات هي جناح، ومن ثم، إذا احتملت أكثر من تكييف وجب الأخذ بالتكييف الأشد لتطبيق العقوبة³، ما لم يستفيد المتهم من الإعفاء لتوافر أحد الأعدار القانونية.

وتبعاً لذلك، فتتقادم الجرائم المتعلقة بالإعلام الكاذب بمرور ثلاث سنوات من يوم تقديم أو تأكيد محافظ الحسابات للمعلومات الكاذبة. ومن طبيعة هذه الجنحة العينية، وبفضلها يمكن تحديد تاريخ سريان، فبمجرد وصول هذه المعلومات إلى علم المساهمين، تسري مواعيد التقادم⁴. ويتحقق ذلك من خلال التقارير التي يعدها، ولا يمكن اعتماد تاريخ إعدادها⁵.

بيد أن جانبا من الفقه الفرنسي، يرى بأن التقادم لا يسري إلا إذا تم الاطلاع فعلا على تلك المعلومات، لأنها عادة ما يتم إدراجها في تقارير يمكن للمساهمين الاطلاع عليها قبل اجتماع الجمعيات العامة، ولا يمكن أن تحسب المواعيد إذا لم يطلع عليها هؤلاء⁶. غير أن تيارا آخر من الفقه يؤيد الرأي القائل بأنه يجب أن يسري التقادم من تاريخ الإيداع لأنه الوسيلة في اقتراف الجنحة واكتمال أركانها، ويمكن للمساهمين الاطلاع عليه⁷، وهو ما يمكن استخلاصه من موقف القضاء الفرنسي⁸.

إلا أنه سبقت الإشارة إلى أن جنحة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة حول وضع الشركة يمكن اقترافها بالنشاط السلبي. لذا، وجب تحديد وقت اقتراف الجريمة. ذلك أنه يتوجب على

¹ المادة 361 ق.إ.ج.ج.

² المادة 362 الفقرة 2 ق.إ.ج.ج.

³ المادة 32 ق.ع.ج.

⁴ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1925, p. 780 : « le point de départ du délai de prescription se situe au jour où l'information est parvenue à ses destinataires » et A. MERCIER, Ph. MERLE, Mémento pratique, Francis Lefebvre *Audit et commissariat aux comptes*, éd. 2011-2012, op. cit., n° 12987, p. 315.

⁵ C.A. Paris, 21 mars, 2001, Bull. CNCC 2001, n° 122, p. 282.

⁶ P. CONSTANTIN, op. cit., p. 814.

⁷ A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 457, p. 514 .

⁸ Crim., 12 janvier 1981, préc., et C.A. Paris, 12 juin 1984, préc.

مندوب الحسابات، أن يؤرخ التقارير التي يعدها¹، تبعا للمعايير المهنية في إعداد تقاريره، ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لوقف الحسابات السنوية، متى تعلق الأمر بالتقرير السنوي، على أن لا يتعدى مهلة خمسة عشرة يوما قبل انعقاد الجمعية العامة للتداول على أساسه². فيطرح العديد من الاحتمالات لتاريخ سريان التقادم، هل من تاريخ إعداد التقرير، أو التاريخ المبين ضمنه أو من تاريخ إيداعه لدى الشركة أو الاطلاع عليه؟

من الضروري تحديد النشاط الذي يقوم الركن المادي، فمن جهة إعطاء مندوب الحسابات معلومات كاذبة، يسري التقادم في هذه الحالة من تاريخ إيداع التقرير المتضمن المعلومات الكاذبة، بغض النظر عن التاريخ الذي يحمله. غير أن تأكيد المعلومات الكاذبة، أي تلك الصادرة من هيئات أخرى للشركة كرئيس مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة، فاكتشاف الجريمة يمكن أن يستغرق وقتا يكون أدى إلى تقادم التصرف بهذه الطريقة. لذا، فالقضاء الفرنسي يبين أن الجريمة تتقادم منذ اقترافها، ما لم يتم إخفاء آثارها من قبل محافظ الحسابات³، فتسري مهلة التقادم منذ اكتشافها⁴، ويبقى في باقي الحالات إمكانية المتابعة على أساس مسؤوليته التقصيرية⁵. وقد ثبت للقضاء الفرنسي أن قطع التقادم يسري هو الآخر في مثل هذه الحالات، خاصة عند مباشرة إجراءات المتابعة والتحقيق بالنسبة لعدة جرائم مرتبطة بجنحة تأكيد معلومات كاذبة⁶.

¹ المادة 3 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

² المادتين 3 الفقرة 2 و6 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

³ Com., 15 septembre 2009, Rev. soc. 2010, p. 109, note Th. Granier, *Prescription de l'action en responsabilité à l'encontre du commissaire aux comptes et preuve d'un acte de dissimulation du fait dommageable*, p. 111 : « il résulte que cette dissimulation devait, en premier lieu, émaner du commissaire aux comptes et qu'elle impliquait, en second lieu, la volonté de ce dernier de cacher des faits dont il avait eu connaissance ».

⁴ Com., 17 décembre 2002, Bull. Joly soc. 2003, p. 267, note J.-F. Barbiéri: « si le fait dommageable invoqué, ..., ne peut résulter que de la certification des comptes à laquelle celui-ci a procédé, et que si l'insuffisance de diligence et de contrôle imputés par la société appelante aux commissaires aux comptes constituerait, si elle était établie une faute engageant sa responsabilité, les négligences, de la nature de celles qui ont été invoquées, ne sauraient à elles seules être regardées comme une dissimulation, laquelle implique la volonté du commissaire aux comptes de cacher des faits dont il a eu connaissance par la certification des comptes », et dans le même sens, v. Com., 15 septembre 2009, préc.

⁵ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1925, p. 781, et J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 703, p. 183.

⁶ P. LE Cannu, note sous, Crim., 19 juin 1997, Bull. Joly soc. 1997, p. 1047 : « un acte interruptif de la prescription concernant l'une d'elles (infractions) a nécessairement le même effet à l'égard des autres, pour écarter l'exception de prescription relative à un délit de présentation de comptes infidèles ».

وعندما تقترب الجنحة بإيداع تقرير ناقص، أو غير الكامل، أي في الحالة السلبية فإن كل تعديل له لا يمحو الجريمة. وقد عرضت قضية على القضاء الفرنسي بحيث تم استبدال التقرير المتضمن الإعلام الكاذب قبل انعقاد الجمعية العامة، فتكون الجريمة قائمة إلى جانب جريمة التزوير¹. ولا شك بأن مجرد النسيان الخالي من سوء النية لا تقوم بسببه الجريمة².

أما جنحة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب، فينطلق احتساب التقادم من تاريخ إيداع التقرير الذي يقدم لهذه الجمعية، والذي يوضع تحت تصرف المساهمين في أجل سابق لانعقاد الجمعية العامة غير العادية بخمسة عشر يوما³، وهي نفس الآجال بالنسبة التي يجب على مدراء الشركة وضع الوثائق الخاصة بالجمعية العامة العادية المدعوة للبت في الحسابات السنوية⁴، إلا أنه إذا تم إيداعه قبل هذا الأجل فيكون هذا الأخير محل اعتبار لحساب التقادم⁵، وليس التاريخ المبين فيه لأن العبرة باقتراف التصرف المعاقب عليه.

وكما سبق بيانه، فيقترب محافظ الحسابات جنحة إذا لم يطلع وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها، إلا أن المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي لم يبين متى يجب عليه الوفاء بهذا الالتزام⁶. والملاحظ عدم استقرار الفقه والقضاء على موقف متحد حيال طبيعة الجريمة، إذا كانت آنية أو مستمرة. لذا، يجب تحديد وقت اكتمال أركان الجنحة.

فبحسب الرأي المعتمد على أن جنحة عدم اطلاع وكيل الجمهورية هي مستمرة طالما أنه لم يتم اطلاعه مع القدرة على ذلك. ويمتد اقترافها في الزمن مادام أن نشاط محافظ الحسابات بقي سلبيا⁷. فيسري التقادم من تاريخ تقادم الوقائع الإجرامية المفروض كشفها⁸، أي أن سريان التقادم لا يبدأ من يوم نشأة الالتزام في ذمة محافظ الحسابات، بل من يوم انقضاء سببه، دليل على اكتمال أركان الجريمة⁹. وهذا راجع إلى أن استمرار إهمال محافظ الحسابات في الكشف

¹ C.A. Paris, 9 juillet 1979, préc., et sur pourvoi Crim., 12 janvier 1981, préc., en ce sens v. C. DUCOULOUX-FAVARD, *Droit pénal des affaires*, Masson, 2^{ème} éd., 1993, p. 140.

² B.-H. DUMORTIER, op. cit., n° 95, p. 22 : « un simple oubli pourrait être réparé ; au demeurant, il ne saurait, dans ce cas y avoir d'infraction, faute de mauvaise foi ».

³ المادتين 678 سابعا و 819 ثانيا ق.ت.ج.، ويؤكد المشرع الجزائري موقفه بالمادتين 3 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

⁴ المادة 819 أولا ق.ت.ج.

⁵ المادة 677 ق.ت.ج. التي تفرض على مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أن يبلغ أو يضع تحت تصرف المساهمين قبل ثلاثين يوما من انعقاد الجمعية الوثائق الضرورية لتمكينهم من إبداء الرأي عن دراية وإصدار قرار بشأنها، غير أن العقوبة الجزائية تقترب في حالة انتهاك مهلة خمسة عشر يوما طبقا للمادة 819 ق.ت.ج.

Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1934, p. 784

⁶ F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 2, p. 71.

⁷ D. REBUT, *Abstention délictueuse*, Rép. D. pén. 2001, n° 154, p. 17.

⁸ Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1958, p. 794 : « le délai de prescription de l'action publique ne commence alors à courir que du jour où les faits délictueux non dénoncés sont eux-mêmes couverts par la prescription. Seule la prescription de délit à dénoncer emporterait la prescription du délit imputable au commissaire aux comptes ».

⁹ M. DELMAS-MARTY, op. cit., t. 1, p. 212: « le point de départ du délai de prescription de l'action publique née d'une infraction d'abstention ne commence donc pas au jour de l'obligation d'agir, mais au jour où elle cesse ».

يؤدي إلى الاستمرار في اقرار الجنحة، ويجعل منها مستمرة، إلا أن القضاء الفرنسي، في أحد أحكامه، لم يأخذ بهذه الدفوع¹.

أما جانب آخر من الفقه الفرنسي² فيعتبرها آنية، بحيث تقترب بمجرد توافر الإهمال الأولي لاطلاع وكيل الجمهورية، وخلافا للرأي الأول، فالتقادم يسري من يوم نشأة الالتزام في حقه. ومن ثم فمتى علم بالوقائع الواجبة الإفشاء، وجب عليه الإبلاغ عنها، ومنه يحتسب التقادم، وهو ما اعتمده القضاء الفرنسي³.

إلا أن الوضع القانوني لا يبين متى يجب على محافظ الحسابات القيام بإبلاغ وكيل الجمهورية⁴. كما أن تحديد طبيعة الجريمة من مستمرة أو آنية متوقفة على المواقف القضائية الصادرة بشأنها. وقد اعتمد القضاء الفرنسي على أنها آنية، إذ تقترب عندما يكتشف محافظ الحسابات الوقائع الإجرامية، أي علم بوجودها. وفي نفس الوقت يمتنع على الإفشاء، فيصادف هذا اليوم في الغالب اليوم الذي يصادق فيه على حسابات الشركة المراقبة⁵.

أما إذا تبين أن محافظ الحسابات علم بالوقائع الإجرامية قبل أن يباشر عملية المصادقة على حسابات الشركة المراقبة، فيسري آخر أجل لبدء حساب التقادم من يوم أخذ قرار المصادقة⁶. فهذا الموقف من جهة يوازن بين المصالح المتعلقة بالتقادم، فتأخيره إلى غاية المصادقة على الحسابات أي اجتماع جمعية الشركاء يحمي هذه المصالح، يثبت سلوك مندوب الحسابات وسوء نيته. وبالمقابل لا يجعل من جريمة الامتناع جريمة غير قابلة للتقادم⁷.

أما بالنسبة لتقادم جنحة إفشاء السر المهني، فهي جنحة آنية، بغض النظر عن آثار الإفشاء التي تخرج السر إلى العموم⁸. فتسري من تاريخ الإفشاء، أي صدور النشاط المادي من قبل مندوب الحسابات، سواء تعلق الأمر بالإفشاء شفاهة، فيكون من يومها، أو كتابة فيسري التقادم من يوم تقديم الوثيقة المتضمنة للسر وتم الاطلاع عليها. وتسري مهلة ثلاث سنوات، حتى وإن اكتشفت الشركة المراقبة صاحبة السر أنه تم إفشائه بعد هذه المهلة، ما لم تبرهن أنه لم يكن بإمكانها التصرف⁹.

¹ Crim., 9 mars 1999, D. 1999, p. 120.

² A. TOUFFAIT, J. ROBIN, A. AUDUREAU et J. LACOSTE, op. cit., n° 552, p. 560.

³ C.A. Paris, 12 juin 1984, Bull CNCC 1984, n° 56, p. 494, note E. Du Pontavice : « le délit de non-révélation au Parquet est caractérisé par l'omission de révéler au procureur de la République dès que le commissaire a connaissance des faits délictueux ».

⁴ لقد سبق بيان واجب مبادرة محافظ الحسابات بالوفاء بالتزامه بمجرد توافر العلم بالوقائع الإجرامية.

⁵ Crim., 9 mars 1999, préc. Et dans ce sens, v. J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, *Lamy sociétés commerciales*, op. cit., n° 1247, p. 551.

⁶ B. MERCADEL et Ph. JANIN, *Mémento pratique, Francis Lefebvre : Sociétés commerciales*, op. cit., n° 12910, p. 989 ; M. VERON, op. cit., pp. 161 et 162 et A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, *Mémento pratique, Francis Lefebvre Audit et commissariat aux comptes*, op. cit., n° 14398, p. 23943.

⁷ J.-F. RENUCCI, *Infractions d'affaires et prescription de l'action publique*, D. 1997, chr., p. 13 et D. REBUT, op. cit., 163, p. 18.

⁸ B. PY, *Secret professionnel*, op. cit., n° 76, p. 11.

⁹ Crim., 30 janvier 2001, in *Légifrance*, cité par B. PY, préc. et dans le même sens Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1982, p. 804.

وتقترب جنحة إهمال التأشير بمساهمات الشركة، أو مساهمة شركة أخرى في رأس مال الشركة المراقبة¹ عندما يفرض على محافظ الحسابات أن يبين تلك المساهمات في التقرير الذي يعده لإعلام الشركاء والمتعلق بالعمليات المالية التي تم إجراؤها خلال السنة المالية²، ويجب عليه أن يودعه بمقر الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة العادية السنوية بمهلة لا تقل عن خمسة عشر يوما من اجتماعها، لتمكين المساهمين من الاطلاع عليه، فيسري تقادم الدعوى العمومية من تاريخ إيداعه³.

وتتوافر الأركان المكونة للجنح المتعلقة بشفافية سوق القيم المنقولة، لاسيما جنحة استعمال أو السماح باستعمال المعلومات الامتيازية عندما يقوم محافظ الحسابات بإجراء عمليات أو يؤدي تصرفه إلى قيام الغير بعمليات بناء على تلك المعلومات⁴ قبل الجمهور، فينطلق احتساب تقادمها من تاريخ إجراء هذه العمليات، أو السماح بإجرائها، لأنها آنية⁵، تكتمل جميع عناصرها بمجرد تحقق الاستعمال، وهي جنحة⁶، فمهلة التقادم هي ثلاث سنوات ولو تمت من قبل الغير أو لصالحه. كما أن باقي الجنح المتعلقة بشفافية سوق القيم المنقولة تتقادم بمرور نفس المدة الزمنية، عند تعمد نشر معلومات خاطئة من شأنها التأثير على الأسعار في هذه السوق، أي تحقق عملية النشر. أما إذا تعلق الأمر بممارسة مناورات بهدف عرقلة سوق القيم المنقولة من خلال تضليل الجمهور، فبمجرد تحقق النشاط، أي الأساليب التدليسية للمناورات يسري التقادم. بيد أنه، حالياً، فعمليات البورصة يمكن أن تتم بفضل وسائل الاتصالات المتطورة، أي الانترنت، الأمر الذي يطرح على القاضي ضرورة تحديد الوقت الحقيقي لإجراء العملية، فلا يعتد بمجرد الاتصال أو إجراء العملية على الانترنت بالخطأ⁷.

والجرائم التي يفترقها محافظ الحسابات والمنصوص عليها في قانون العقوبات، سواء باعتباره فاعلاً أصلياً أو مشاركاً، هي الأخرى تنقضي بالتقادم، ومن بينها جرائم التزوير واستعمال المزور. فتتقادم جريمة التزوير سواء المادي أو المعنوي منذ اكتمال أركانها وقيامها، أي من لحظة أن أصبح المحرر غير مطابق لما كان عليه، أو ما يجب عليه أن يكون. وتطبق مهلة ثلاث سنوات إذا تعلق الأمر بجنحة تزوير المحررات التجارية والعرفية والمصرفية⁸. كما أن جريمة الشروع في التزوير هي الأخرى تتقادم بانتهاء الأعمال المكونة لهذا الشروع.

وتمتد آثار تمييز جريمة التزوير عن جريمة استعمال المزور، بالنسبة لأحكام التقادم، إذ تختص كل واحدة بالقواعد الخاصة بها. ومعنى ذلك، أن تقادم الدعوى العمومية لجريمة استعمال المزور لا تعتمد على تاريخ وقوعها أو تقديمها، وإنما من تاريخ استعمالها، وإذا تكرر

¹ المادة 837 أ و ل ق.ت.ج.

² المادة 732 مكر 1 ق.ت.ج.

³ المادتين 3 و 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

⁴ تحدد دراسة الجنح المتعلقة بشفافية سوق القيم المنقولة الأركان المشكلة لها، التي تم التطرق إليها.

⁵ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 372, p. 333.

⁶ المادة 5 الفقرة 2 ق.ع.ج.

⁷ R. SALOMON, op. cit., p. 31 : « avec l'avènement de la bourse en ligne , les difficultés qui se poseront au juge répressif tiendront notamment à ce que des ordres ... sont exécutés quasiment en temps réel, sans compter l'allégation de « clic » donné par erreur ». En ce sens, Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 1222, p. 492.

⁸ خلافاً لذلك، تتقادم جريمة التزوير في المحررات الرسمية والعمومية المقترفة من قبل القضاة مثلاً بمرور عشر سنوات لأنها جناية، طبقاً للمادتين 5 الفقرة الأولى و المادة 214 ق.ع.ج.

استعمالها، فمن تاريخ آخر استعمال لها. لذا، يطلق عليها بأنها جريمة متجددة ومستمرة. غير أن هناك من يرى بأن جريمة استعمال المزور لا تنتهي إلا بالتخلي عن استعمالها والتوقف عنه أو الاستظهار بها¹. إلا أن هذا القول يستدعي ملاحظة أن تقادم الدعوى العمومية يكون لجريمة الاستعمال، وليس لاختفاء وزوال آثار هذا الاستعمال، فإذا استفاد مستعمل التزوير من مركز قانوني لاستعماله المحرر المزور²، فمن تاريخ هذا الاستعمال يسري التقادم، وليس من تخليه أو زوال هذا المركز القانوني الذي تحصل عليه دون وجه حق³.

أما إذا كان مقترف جريمة التزوير هو نفسه مستعمل المحرر المزور، فسيعلق الأمر بتعدد الجرائم، إلا أن سريان التقادم بالنسبة لاستعمال المحرر المزور، لا يمكن أن يسبق تقادم التزوير، فيتأخر إلى حين تحقق هذا الاستعمال ما لم يكن متوافقا معه⁴.

أما التقادم الذي يطبق على جريمة النصب، فيسري من تاريخ انتقال المال من حيازة المجني عليه إلى حيازة الجاني ليستولي عليه، وسببه إلا تلك الوسائل الاحتيالية والتدليسية. فعندما تتحقق الجريمة كاملة تسري مهلة التقادم. ويشكل اشتراكا في اقرار النصب جريمة كذلك، وتتقادم بحسب طبيعة التصرف، فإذا كان الاشتراك متزامنا مع الجريمة الأصلية، يسري التقادم من نفس التاريخ. وهو الأمر ذاته إذا كان الاشتراك سابقا لها، وتحققت أركان الجريمة الأصلية بعده، لأن الاشتراك لا وجود له إلا بقيام الجريمة الأصلية كاملة⁵.

إلا أن تقادم الدعوى العمومية لجريمة خيانة الأمانة لا يتم تحديدها بنفس السهولة، عن سابقتها، لأن ارتكابها يتحدد بتوافر نية الجاني في تملك المال الموضوع عنده بمقتضى عقد من عقود الأمانة. وبالرغم من ذلك فهو جريمة أنية. إذ بمجرد بتوافر نية تحويل الحيازة المؤقتة ومحل الأمانة لديه إلى ملكية يجب على قضاة الموضوع اعتماده كوقت اقرار الجريمة، والذي يكون إما موعد المطالبة برد المال إلى مالكة الحقيقي أين يعبر الجاني عن رفضه. كما يمكن أن يتعلق الأمر بتاريخ التصرف في المال لصالح الغير. لذا، يرى جانب من الفقه أنها جريمة تعبيرية، أي تقترف بمجرد صدور الإرادة التي تفصح عن القصد من التصرف والذي يجب أن يترجم نية التملك وتحويل الحيازة الناقصة إلى ملكية⁶. إلا أن مختلف هذه المواقف تتفق في أن هذه الجريمة تعتمد على عنصرين، أحدهما مادي وآخر معنوي لا تتحقق إلا باجتماعهما. ومن ثم، فعنصر تحويل الملكية ضمن عقود الأمانة متوقف على تجسيد توافر النية في ذلك، ولا يكفي تاريخ تحويل الملكية في كل حالات خيانة الأمانة، وإنما يجب اعتماد تاريخ الكشف عنه بالنسبة لباقي الحالات الأخرى⁷. أما باقي الجناح المقترفة من قبل مديري الشركات والتي يشترك فيها مندوب الحسابات، فتعد جناحا. ومن ثم، فمهلة التقادم هي ثلاث سنوات تطبيقا للأحكام العامة، غير أنه يجب تحديد تاريخ بداية احتسابها بالنسبة لكل جريمة على حدا.

¹ ع. سعد، المرجع السالف الذكر، ص. 76.

² ر. بهنام، المرجع السالف الذكر، ص. 478: " الاستعمال جريمة سلوك ممتد في حين أن التزوير جريمة سلوك منته".

³ شأنه في ذلك شأن السارق فالتقادم يسري من تاريخ السرقة، وليس من تاريخ تخليه على المال المسروق.

⁴ J. LARGUIER et Ph. CONTE, n° 281, p. 248, et spéc. note n° 4.

⁵ S. FOURNIER, op. cit., n° 56, p. 9.

⁶ ر. بهنام، المرجع السالف الذكر، ص. 1256.

⁷ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 224, p. 195, et spéc. notes n° 1 et 2 et W. JEANDIDIER, préc.

وسبقت الإشارة إلى أن تقادم الاشتراك في اقتراف الجنحة لا يسري إلا من تاريخ اقتراف الجنحة الأصلية، لأنه لا اشتراك بدون اكتمال أركان الجريمة المقترفة نتيجة تضافر الجهود الإجرامية. ومن طبيعة الجرائم المقترفة في إطار عالم الأعمال، والشركات خصوصا، أن آثارها تبقى خفية، من بينها تلك المتعلقة بالتسيير. وهذا ما أدى بالقضاء الفرنسي إلى تبني موقف لا يتلائم مع النص القانوني، إذ تتقادم الدعوى العمومية بالنسبة لجنحة إساءة استعمال أموال شركة المساهمة منذ اقترافها، وهو الأصل. ومن ثم، فإذا قام بتحويل أملاك شركة المسؤولية المحدودة أو شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة من قبل مديرها فتعتبر الجريمة قائمة متى حقق هؤلاء مصلحة شخصية على حساب مصلحة الشركة، أي نتيجة لافتقار الشركة أو تقويت الفرصة عليها في تحقيق الربح. أما إذا أخفي أثرها، فلا يبدأ سريانه إلا من تاريخ ظهورها والكشف عنها في ظروف يمكن معها ممارسة الدعوى العمومية¹.

ولقد استخلص القضاء الفرنسي هذا الموقف تأثرا منه بأحكام المسؤولية المدنية الخاصة بمديري شركة المساهمة، إذ تتقادم من تاريخ اقتراف الفعل الضار، أو من وقت العلم به إن كان قد أخفي². وقد تعددت المواقف الفقهية في هذا الصدد. فيرى جانب من الفقه الفرنسي أن هذه القاعدة تجعل من الجرائم غير قابلة للتقادم، خاصة وأن موقف القضاء الفرنسي ليس مؤسسا على أي أساس قانوني، ويمكن للمشروع التدخل لاتخاذ موقف مغاير له. أما جانب آخر يؤيد القول بأن التقادم يبقى ساريا كل ما في الأمر أن محكمة النقض الفرنسية أخرجت انطلاقا من التقادم إلى حين إمكانية متابعتها³. إلا أن تيارا آخر من الفقه يؤيد موقف القضاء ويرى بأنه لا يضع قاعدة عامة، إنما يقوم بضبطه بكل حالة على حدا⁴. وإنه بالتدقيق في الإرادة من تأجيل سريان تقادم الجرائم المقترفة في محيط الشركة التجارية، خصوصا شركات الأموال، بهدف إمكانية التوصل إلى متابعة الجرائم التي يمكنها أن تستفعل وتبقى دون أي متابعة، مما دفع بالقضاء الفرنسي إلى اتخاذ ذلك الموقف الجريء.

وتقادم اشتراك محافظ الحسابات في الجنح المقترفة من قبل ديري الشركات، فيكون من تاريخ اقتراف الجنحة الأصلية، وإذا كان لتصرفه أثرا في إخفائها فلا يسري في مواجهته هو الآخر إلا من تاريخ الكشف عن الجرائم وثبوت حالة الاشتراك سويا.

واحتراما لحقوق المساهمين والشركاء، فالجنح المتعلقة بالجمعيات العامة، تتقادم من تاريخ انعقاد هذه الجمعية، ما لم تقترب بتاريخ سابق أدى لعدم انعقادها الصحيح. أما تقادم الجنح المتعلقة بالوثائق الحسابية للشركة، فجنحة تقديم أو نشر حسابات غير صحيحة، أو عدم إعداد

¹ Crim., 10 août 1981, Rev. soc. 1983, p. 368 et Crim., 27 juillet 1993, Rev. dr. pén. 1993, n° 89. Et dans le même sens M. DOBKINE, *Réflexions itératives à propos de l'abus de biens sociaux*, D.S. 1997, doc., p. 325 : « ... "règle contra non valentem agere non currit praescriptio" : contre celui qui est empêché d'agir la prescription ne court pas » ; H. ROLAND, *Lexique juridique, Expressions latines*, Litec, 1999, (v. cette expression) et D. REBUT, op. cit., n° 179, p. 24.

² نفس هذه القاعدة منصوص عليها بالمادة 715 مكرر 26 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

³ M.-A. FRISON-ROCHE, *Abus de biens sociaux : quelles règles de prescriptions ?*, Le Monde 6 janvier 1996, p. 6 ; C. DUCOULOUX-FAVARD, *Abus de biens sociaux : une prescription butoir pour qui, pourquoi ?*, P.A. 1996, n° 20, p. 15 et C. FREYRIA, *Imprescriptibilité du délit en droit pénal des affaires*, J.C.P. éd. E. 1996, n° 23, p. 241.

⁴ D. REBUT, op. cit., n° 183, p. 24 : «... la détermination du point de départ du délai de prescription ne fait pas l'objet de solutions intangibles et dépend des circonstances propres à chaque espèce ».

حسابات واحترام نفس طرق التقدير، تقترب بتقديم الحسابات للشركة في إطار الجمعيات العامة، أو نشرها بوسيلة من الوسائل المعتمدة للنشر، فيسري التقدم من تاريخ التقديم، أي خمسة عشر يوماً قبل انعقاد الجمعية العامة، أو تاريخ النشر. فإذا تم النشر في جريدة مؤهلة للإعلانات القانونية فبتاريخ صدورهما تنطلق مهلة التقدم. وفي نفس السياق، فجنحة توزيع أرباح صورية تتقدم من تاريخ إيداع الميزانية المعشوشة، أي قبل اجتماع جمعية المساهمين بخمسة عشر يوماً، أو اجتماع الجمعية التي قررت التوزيع في غياب الميزانية. ومن ثم، فيكون تاريخ سريان التقدم، في هذه الحالة أيضاً، سابقاً لقبض المساهم لتلك الأرباح الموزعة بطريقة غير شرعية¹.

أما الجنح المتعلقة بحل شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة، فتقترب هذه الجنح عند الامتناع عن استدعاء جمعية الشركاء في أجل أربعة أشهر التي تلي المصادقة على الحسابات المثبتة للخسائر لأجل البت في حلها المسبق، إذا استدعى الوضع ذلك، أو عدم استكمال الإجراءات المتعلقة بإيداع القرار المصادق عليه من طرف الجمعية العامة بعد نشره في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية وبقيد في السجل التجاري، ومن ثم، تتقدم سواء بالنسبة للفاعل الأصلي أو من شارك في اقتراحها بأجل ثلاث سنوات من التاريخ الذي كان يفترض القيام بتلك الإجراءات والاستدعاءات.

وسبقت الإشارة إلى أن جنح التصفية أو النقل تسري على جميع أشكال الشركات التجارية. إلى جانب ذلك، فممارسة الدعوى العمومية هي الأخرى تتأثر بالتقدم. أما الجنح المتعلقة بالتصفية فتقترب بإهمال القيام بإجراءات التصفية بمواعيد يجب على المصفي الوفاء بصلاحيات محددة في وقتها تحت طائلة العقوبات المقررة². ومن ثم، فتتقدم هذه الجرائم يكون بعد انقضاء الميعاد المخصص لاستكمالها، لأنها جرائم إهمال³. نتيجة لذلك، فينطلق احتساب مهلة التقدم مشاركة محافظ الحسابات من نفس تاريخ سريان الجنح الأصلية المنصوص عليها في المادتين 838 و 839 من القانون التجاري، من بينها جنحة إساءة استعمال أموال الشركة في حالة التصفية⁴.

إلا أن جنح التفليس التي يمكن لمحافظ الحسابات المساهمة في اقتراحها تتقدم بمرور ثلاث سنوات من تاريخ اقتراحها، وتسري هذه المهلة بحسب كل حالة من حالات التفليس، فإذا تعلق الأمر بالتفليس الناتج عن استهلاك مبالغ جسيمة تخص الشركة في القيام بعمليات نصيبية أو وهمية⁵ أو دون مقابل⁶، فحساب المهلة يكون من يوم افتقار الشركة بسبب هذه العملية وانتقال الأموال من ذمتها. إلا أن سريان مهلة الثلاث سنوات ينطلق من اليوم الواجب إثبات التوقف عن الدفع، في حالة اقتراح التفليس بالتقصير إذا تم تأخير إثبات هذه الوضعية⁷ ما لم يقرر القاضي في حكم الإفلاس هذا التاريخ. كما أن خرق مبدأ المساواة بين جميع الدائنين بعد التوقف عن الدفع يعتبر من جنح التفليس، وتتقدم بمرور نفس المهلة، كسابقاتها، ولكن من تاريخ الوفاء

¹ J. LARGUIER et Ph. CONTE, op. cit., n° 402, p. 373.

² المادة 838 وما يليها ق.ت.ج.

³ B. LEY, op. cit., n° 221-61, p. 197.

⁴ المادة 840 ق.ت.ج.، وبالنسبة لهذه الجنحة، ع. فنينخ، الرسالة السالف ذكرها، ص. 198

⁵ المادة 378 أولاً ق.ت.ج.

⁶ المادة 378 رابعاً ق.ت.ج.

⁷ المادة 378 ثانياً ق.ت.ج.

لصالح أحد الدائنين إضراراً بمصالح جماعة الدائنين¹. كما أن مسك حسابات غير منتظمة، يؤدي إلى المتابعة على أساس التفليس بالتقصير والذي يتقدم بمرور ثلاث سنوات من تاريخ إقفال حسابات السنة المالية الواجب إعداد الحسابات الخاصة بها بطريقة منتظمة².

والتفليس بالتدليس، الذي يرتكب عن سوء نية بالاختلاس أو تبديد أو إخفاء أصول الشركة الناتج عن مسك دفاترها بطريقة مغشوشة، فحساب مدة التقادم ينطلق من تاريخ الاختلاس، أو من تاريخ تبديد هذه الدفاتر، أو من تاريخ إيداعها للاطلاع عليها قبل خمسة عشر يوماً من انعقاد الجمعية العامة العادية السنوية للفصل في حسابات الشركة³، أو من إقفال الحسابات، ما لم يتم تحديد تاريخ للتوقف عن الدفع على أساس هذه الوثائق التي تكون سندا في ذلك.

ولا يقتصر تأثير مفعول التقادم على الدعوى العمومية، وإنما يمتد كذلك إلى العقوبات المحكوم بها على الجاني، إذا لم تنفذ العقوبات أدين بها نتيجة للدعوى العمومية⁴، وبما أن الجرائم التي يتابع بها محافظ الحسابات هي جناحاً، فنتقدم بمضي خمس سنوات كاملة ابتداء من التاريخ الذي يصبح فيه حكم الإدانة نهائياً⁵.

الفصل الثاني: أثر ثبوت المسؤولية الجزائية لمندوب الحسابات في ارتكابه الجرائم عند مراقبة الشركات التجارية

يؤدي ثبوت المسؤولية الجزائية نتيجة قيام الدعوى العمومية⁶، إلى تطبيق العقوبات الجزائية على الجاني الذي تمت إدانته بارتكابه الجريمة المتابع بها. وعليه، ينشأ في ذمة المحكوم عليه التزام بتعويض الضرر اللاحق بالضحية جبراً له. ومن ثم، فالأصل نشوء حقان، أحدهما عام وتطالب به النيابة العامة في حق المجتمع، بالإضافة إلى حق الضحية متى لحقها أذى. إلا أن طبيعة مهنة مندوب الحسابات وانتمائه إلى منظمة مهنية، فإن ثبوت مسؤولياته في إطار مهامه ينعكس على مسؤوليته المهنية، مما يفرض التساؤل عن الدعوى المدنية، والمسؤولية التأديبية، التي تنشأ نتيجة لإدانته جزائياً.

الفرع الأول : الدعوى المدنية الناشئة عن اقتراف مندوب الحسابات الجرح عند مراقبته الشركات التجارية

إن الدعوى هي السلطة الممنوحة للشخص لمباشرة حماية حقوقه، والوسيلة القانونية للمطالبة بالتعويض الناتج عن اقتراف جريمة في حقه بغرض جبر الضرر. والملاحظ أن مختلف الجرائم التي يقترفها محافظ الحسابات تلحق بالشركة ضرراً، سواء اقترفها باعتباره فاعلاً أصلياً أو شريكاً.

¹ المادة 378 ثالثاً ق.ت.ج.

² المادة 378 خامساً ق.ت.ج. والمادة 17 وما يليها من القانون رقم 07-11.

³ المادة 379 ق.ت.ج.

⁴ المادة 612 الفقرة الأولى ق.إ.ج.ج.

⁵ المادة 614 الفقرة الأولى ق.إ.ج.ج.

⁶ المادة الأولى ق.إ.ج.

المبحث الأول: شروط وإجراءات مباشرة الدعوى المدنية

للتمكن من مباشرة الدعوى المدنية ضد مندوب الحسابات لاقترافه جناحاً أثناء أو بمناسبة مهامه، يجب توافر شروطها، واستكمال إجراءات الدعوى المدنية الناتجة عن الدعوى الجزائية، لذا، يتم دراسة أولاً شروط مباشرة هذه الدعوى، وثانياً إجراءاتها.

المطلب الأول: شروط ممارسة الدعوى المدنية

يتوقف سماع الدعوى المدنية على قيام أركانها، وتجد أساسها في وجود ضرر تسبب فيه مندوب الحسابات، سواء بمفرده، أو مع غيره، والذي ينتج من الفعل الضار الصادر عنه. ويجب أن يثبت الضرر أو الضحية علاقة سببية بين الضرر اللاحق به وسلوك مندوب الحسابات غير المشروع.

ويعد مندوب الحسابات مسؤولاً عن الأخطاء التي يقترفها أثناء تأدية مهامه، اتجاه الشركة المراقبة المتضررة، واتجاه الغير متى لحقه ضرر من تصرفاته¹. أما بالنسبة للتصرفات التي لم يشترك فيها، وهي من فعل الغير، فإنه لا يتبرأ منها إلا إذا ثبت أنه قام بالمتطلبات والإجراءات التي تفرضها عليه مهامه الرقابية والمقاة على عاتقه².

إلا أنه يختلف الأساس الذي يعتمد عليه في قيام المسؤولية المدنية باختلاف مصدر وطبيعة الفعل الضار، فإذا نشأ عن مجرد تقصير في مهامه التعاقدية، أي بارتكاب خطأ أو إهمال لا يرقى إلى درجة الجريمة، فيجب إثبات أركان المسؤولية المدنية عموماً³. أما المسؤولية الناتجة عن الجريمة، فتجد تأسيسها القانوني في جواز المطالبة بالتعويض عن الضرر الناتج عن الجريمة، بحيث يتحمل هذا المهني المسؤولية الجزائية عن اقترافه الجرائم أثناء القيام بمهامه الرقابية في إطار الشركة المراقبة⁴. ومن ثم، فالاختلاف يتمثل في طبيعة السلوك إما من تقصير في مهامه التعاقدية بسبب الخطأ أو الإهمال، أو في اقترافه لجريمة.

ويجب الإشارة إلى أن مسؤولية مندوب الحسابات، تتحدد بالوسائل دون تحقيق النتائج، وهو المبدأ⁵. إلا أن طبيعة مسؤوليته أثناء ممارسة مهامه، أمام ارتكاب جريمة لا معنى لها، بما أن الأمر بلغ من الخطورة إلى أنه لا يتم الالتفات إلى ذلك.

ويبين المشرع الجزائي⁶ أنه يجوز للشركة المراقبة أو الغير المتضرر من تصرفه المطالبة بالتعويض عن الضرر اللاحق به من جراء تلك الأفعال المضرة، أي إثبات علاقة سببية بين الفعل والضرر. وطالما أن الدراسة هذه تتعلق بالجانب الجزائي لمسؤولية مندوب

¹ المادة 61 الفقرة الأولى من القانون رقم 01-10.

² المادة 61 الفقرة الثانية من القانون رقم 01-10.

³ المادة 124 ق.م.ج.، إلى جانب الأحكام الخاصة الواردة في هذا الشأن لاسيما المادة 60 من القانون رقم 01-10 السالف الذكر، وبالنسبة لشركة المساهمة المادة 715 مكرر 13 وما يليها ق.ب.ج.

⁴ المادتين 2 الفقرة الأولى ق.إ.ج.ج. و 62 من القانون رقم 01-10.

⁵ المادة 59 من القانون رقم 01-10 السالف الذكر، إذ تبين أن محافظ الحسابات يتحمل مسؤولية العناية العامة معياره رب العائلة الحريص، دون الالتزام بتحقيق نتيجة.

⁶ المادة 61 الفقرة الثانية من القانون رقم 01-10.

الحسابات، فيتم التطرق إلى شروط قيام المسؤولية المدنية الناتجة عن الجريمة المقترفة أثناء ممارسة مهامه¹.

أولاً: اقتراح محافظ الحسابات جنحة من الجرح المتعلقة بممارسة مهامه في الشركة المراقبة

يشترط لقيام المسؤولية المدنية عموماً، أن يصدر من مندوب الحسابات سلوك بفعل أو بإهمال. وتلعب الجرائم المقترفة المقابل للخطأ في المجال الجزائي، وهي الأخرى ترتكب بفعله، أي بالنشاط الإيجاب أو بإهماله. وباستقراء أحكام المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري الجزائي، فإن مسؤوليته المدنية تقوم عند تسببه في إحداث الأضرار الناتجة عن خطئه أو اللامبالاة التي قد يرتكبها في ممارسة مهامه. وهن ثم، فالتناسق بين طبيعة الجرائم التي يقترفها والمسؤولية المدنية التي تنجر عن ارتكابها يسير في نفس المنهج، إذ تنشأ عنها مسؤولية مدنية سواء كانت الجريمة المقترفة من أفعال محافظ الحسابات المعاقب عليها، أو تلك الناتجة عن إهمالاته، دليل على اعتبار عنصر الفعل الضار ركناً من أركان المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات والذي لا يمكن مسألته من دونه، مما يسمح باعتماد نتيجة المتابعة الجزائية ومدى إدانته بالجريمة للحكم عليه بجبر الضرر الذي سببه².

ويتسبب مندوب الحسابات في إلحاق ضرر للشركة والغير، من جراء سوء التزامه بممارسة مهامه أو تحويلها باقترافه تصرفات غير مشروعة، من بينها تلك المعاقب عليها جزائياً. وتمثل هذه الأخيرة في الفعل الضار الذي تقوم به مسؤولية، لأنه بسلوكه قد سبب ضرراً للغير. ويعرف العمل غير المشروع على أنه كل تصرف مخالف للقانون، وفي إطار المجال الجنائي للأعمال، فهو كل اعتداء على حق يحميه القانون وخرق به مصلحة مشروعة يحميها القانون. كما يعبر عنه أنه انحراف سلوك الشخص عن السلوك القويم والسليم، وفي هذه الحالة يتعلق بمحافظ الحسابات، الذي تتوافر في تصرفه النشاط المادي المكون لجريمة من بين الجرائم المنصوص عليه في أحكام قانون العقوبات أو تلك المنصوص عليها في القانون التجاري، إلى جانب تلك التي وردت في قوانين أخرى. وبانحرافه عن السلوك الصحيح بالإخلال بالالتزام القانوني الواقع عليه، فيكون قد سبب ضرراً للشركة المراقبة، كما يمكن أن يمتد الضرر إلى الغير. ويجب إثبات وجود الفعل الضار الصادر عن محافظ الحسابات. ومما لا شك فيه أن نتيجة المتابعة الجزائية أفضل دليل عن مدى قيام مسؤوليته³.

وعليه، فنتنتج مسؤولية مندوب الحسابات المدنية من جراء الجرائم المقترفة من طرفه على اختلافها، كجرح الإعلام الكاذب، مثلها مثل جنحة إهمال التأشير في التقارير الموجهة

¹ الملاحظ أن المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات تقوم بارتكابه لخطأ أو اللامبالاة في إطار مهامه الرقابية، ولكن الاتجاه الجزائي للبحث يفرض التدقيق في اتجاه نتيجة إدانة محافظ الحسابات عند ارتكابه جريمة، وبالنسبة للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، ف. زراوي صالح، المحاضرات السالف ذكرها، وس. بوقرور، المذكرة السابق ذكرها.

M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 339, p. 210.

² Y. GUYON, *Le commissaire aux comptes : mission et responsabilité*, Juriscl. soc. 1986, fasc. 134-B, n° 77, p. 20 : « les commissaires aux comptes sont toujours responsables des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions. Par conséquent, la responsabilité des commissaires implique toujours une faute... » et v. M.-J. COFFY DE BOISDEFFRE, *La responsabilité du commissaire aux comptes : trois ans de décisions judiciaires*, op. cit., p.15.

³ للحكم بالتعويض على القاضي الاعتماد على ما خلصت إليه الدعوى العمومية، فإذا كان الحكم بإدانة محافظ الحسابات، فلا يحتاج المطالب بالتعويض سواء الطرف المدني أو المتضرر إلا أن يتقدم بطلباته في التعويض، خاصة إذا تمت مطالبة التعويض أمام القاضي المدني، لا يتم مناقشة منطوق حكم الإدانة إذا حاز على قوة الشيء المقضي به.

للجمعية العامة لشركة المساهمة عن مساهماتها في شركة أخرى، وغيرها من الجرائم التي سبق دراستها. زيادة على ذلك، تمتد مسؤوليته المدنية حتى بالنسبة للتصرفات الضارة التي يرتكبها مساعديه والخبراء الذين يستعين بهم، مما يفرض أيضا البحث حول مدى إمكانية متابعتهم مدنيا عند اقترافهم الجرائم، أم يبقى محافظ الحسابات وحده المسؤول جزائيا ومدنيا.

ولتقدير درجة الانحراف لا بد من الاعتماد على معيار للتمكن من تحديد مدى مخالفة سلوك الرجل الحريص والملتزم بالحيطه والتبصر. إلا أنه لا يجب إهمال ظروف اقتراف الجريمة وإطارها، للتمكن من الحصول على تقدير موضوعي وعادل، والذي يتحقق بمقارنة سلوك محافظ الحسابات مع سلوك الرجل العادي في نفس الظروف، فمحافظ الحسابات يكون مسؤولا عن خطئه الشخصي الذي ارتكبه أثناء تأديته مهامه الشرعية في الشركة المراقبة، وقد يمس بمصالحها. كما يمكنه أن يلحق ضررا بمصالح غيرها، سواء تعلق الأمر بالمساهمين أو الغير أي الأجانب عن الشركة¹. فلا بد من التحقق من توافر أركان التصرف، فالجريمة تعتمد في قيامها على ركن مادي وآخر معنوي. فالركن المادي المتمثل في النشاط الذي يتم الاعتداء به ينتج عن فعله، كما يمكن أن ينتج عن إهماله. ومثلما سبق بيانه، والجرائم التي يقترفها محافظ الحسابات سواء باعتباره فاعلا أصليا أو مشاركا يمكن أن تكون ذات طبيعة إيجابية أو سلبية.

أما الركن المعنوي لقيام المسؤولية فيتمثل في العلم والإدراك، أي توافر القدرة في التمييز لدى مندوب الحسابات، وأن انتمائه إلى منظمة مهنية وممارسته لنشاط رقابي من شأنه أن يمنحه هذا العنصر، الأمر الذي يسمح بإسناد الضرر اللاحق بالشركة المراقبة أو الغير إليه، أي أن الخطأ الذي تقوم مسؤوليته بهذه الصفة هو الخطأ المهني الذي اقترفه في الشركة المراقبة².

ومثلما فعله المشرع الجزائري في إطار المسؤولية التقصيرية عموما، فلم يحدد طبيعة الفعل الذي تقوم به المسؤولية المدنية لمندوب الحسابات، مما يفتح المجال أمام الفعل الضار الناتج عن الجريمة. ومن ثم، فكل خرق للالتزامات المفروضة عليه قانونا، وعدم وفائه بالواجبات المهنية، تعرضه لها. وبما أن الدراسة الحالية تتعلق بالجانب الجزائي³، فالإدانة بهذه الجرائم تكون أساسا لقيام المسؤولية المدنية التابعة بغرض الحصول على التعويض. وتنبثق هذه

¹ المادة 61 من القانون رقم 10-01.

² J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1049, p. 835 ; G. RIPERT et R. ROBLOT par M. GERMAIN et L. VOGEL, op. cit., n° 1734, p. 1288, et M.-J. COFFY DE BOISDEFFRE, op. cit., p.17.

³ Y. GUYON, op. cit., p.33 : « en matière de responsabilité civile, il n'existe pas de liste limitative de fautes. Celles-ci consistent en toutes violations des obligations légales et en toute méconnaissance des normes professionnelles applicables aux commissaires aux comptes ainsi qu'en tout manquement aux devoirs inhérents à leurs fonctions... » ; J.-F. BARBIERI, *Commissaires aux comptes*, Bull. Joly soc. 1995, op. cit., n° 199, p. 39, et par ce même auteur, *Les missions du commissaire aux comptes en cas de cessation de ses fonctions en cours d'exercice social liée à un évènement juridique survenant dans la société*, Bull. Joly soc. 1997, p.753 ; E. Du Pontavice, note sous , Com., 27 octobre 1992, Bull. CNCC 1993, p. 375 : « ...les principes généraux de la responsabilité résident dans... la faute, élément de la responsabilité, qui résulte de l'inobservation des normes élaborées par la profession... » et D. VIDAL, op.cit., n° 30, p. 16.

الأحكام من النظام القانوني لمندوب الحسابات باعتباره الضامن في التطبيق الصحيح للأحكام القانونية في الشركة المراقبة، والمراقب الشرعي على مصالحها بدرجة أولى¹.

والملاحظ أن طبيعة التصرف يختلف باختلاف مستوياته، بالاعتماد على هذا النظام القانوني الذي يحكم مهنة مندوب الحسابات. فيجب عليه، لمباشرة مهام الرقابة في الشركات التجارية، الوفاء بالتزام التسجيل في سجل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويتحقق بأنه ليس في حالة من حالات التنافي القانونية²، وإلا فيكون عرضة للمتابعة الجزائية وما ينجر عنها من المطالبة بالتعويض عن الأضرار التي نتجت من فعله.

كما تقوم مسؤولية محافظ الحسابات عند تجاهله القواعد التي تحكم ممارسة مهنته والمعاقب عليها جزائياً، إذ تتمثل في إهمال الرقابة الدائمة على الوضعية المالية للشركة وحساباتها، وهذا بهدف إعطاء صورة وافية وصادقة عن الصحة المالية للشركة³. كما تأخذ صورة أفعال يقترفها وتكيف على أنها جناحاً عند القيام بالمصادقة على حسابات الشركة، لأن هذه العملية ما هي إلا نتيجة المراجعة التي يمارسها. وعليه، فالجناح ذات الطابع الرقابي الناتجة عن المهام التقنية والحسابية هي الأخرى تتأسس عليها المسؤولية المدنية ويتعلق الأمر بجناح الإعلام الكاذب وتلك المتعلقة بالإفشاء، سواء انتهك السر المهني بإفشائه، أو خرق واجب الاطلاع عن الوقائع الإجرامية لوكيل الجمهورية بالتكتم عنها. ويعتمد في إثباتها خاصة على مختلف الوثائق التي يمكن أن تتضمن هذه الأخطاء⁴.

كما يتسع إطار الجرائم التي يقترفها محافظ الحسابات أثناء قيام عهده ليشمل الجرائم المقترفة في إطار سوق القيم المنقولة بالإضافة إلى تلك المنصوص عليه في قانون العقوبات⁵. ولا مجال للشك في أن مسؤوليته المدنية تقوم سواء بإدانته باعتباره فاعلاً أصلياً أو مشاركاً.

يستخلص مما سبق بأن المسؤولية المدنية الناتجة عن اقتراح محافظ الحسابات للجرائم، لا يمكن تصورها إلا عند مباشرة مهامه أو أثناء سريان عهده، غير أنه عند انقضاء مهامه لا يتم مسائلته جزائياً، لعدم تصور اقترافه جرائم مرتبطة بهذه المرحلة، بل تقوم مسؤوليته المدنية

¹ زيادة على الجرائم المقترفة من قبل محافظ الحسابات، فإن انتهاكه للأحكام القانونية والتوصيات المهنية وواجباته المهنية والأخلاقية يمكنها أن تكون هي الأخرى كأساس لمسؤوليته المدنية، وفي هذا المعنى :

M. SALAH, op. cit., n° 345, p. 212 : « le commissaire aux comptes encourt une peine disciplinaire pour toute infraction ou tout manquement aux règles professionnelles ».

² المادة 64 من القانون رقم 10-01 والمادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30.

³ M. SALAH, *Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions*, op. cit., n° 14, p. 33. Et dans le même sens, pour la doctrine française, D. KLING, *Le commissaire aux comptes et prévention*, R.J. com. 2001, p. 10, et Th. Granier, note sous, Com., 24 octobre 2000, Rev. soc. 2001, p. 90 : « ... le principe de la permanence de la mission des commissaires aux comptes est aujourd'hui établi... il a pour mission permanente de vérifier les valeurs et les documents de la société et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur ... à toute époque de l'année, les commissaires aux comptes opèrent toutes vérifications qu'ils jugent opportunes ».

⁴ M.-J. COFFY DE BOISDEFFRE, op. cit., p.18 : « les juridictions semblent implicitement se référer à des normes lorsqu'elles relèvent qu'il y a faute ou pas faute pour une démarche très précise de vérifications de certaines écritures ».

⁵ ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها.

والمهنية أو إحداهما فقط مثلما هو الوضع عند استقالته¹. نتيجة لما سبق، ثبت بأن محافظ الحسابات مسؤول مسؤولية شخصية عن الجرح التي يقترفها، سواء جزائيا أو مدنيا، ولا يمكن مبدئيا تحميله مسؤولية فعل الغير.

وما يجب التذكير به، أن المشرع الجزائري أجاز لمحافظ الحسابات الاستعانة بغيره من المساعدين والخبراء بوضعهم تحت مسؤوليته، وجعلهم تحت تصرفه في سبيل وفائه بمهامه. وترمي هذه الأحكام إلى السماح لهذا المهني من تسهيل نشاطه وتنظيمه. إلى جانب ذلك، فإن تشعب وتعقد مختلف العمليات التي يقوم بها في إطار الرقابة المالية والحسابية والمراجعة التي تحتاج عند ضخامة الشركة المراقبة واتساع نشاطها إلى بذل جهد كبير، وقد يتجاوز قدرته الشخصية بمفرده². لذا، يمكنه تكليفهم بالمهام ببعض المهام. ويجب أن يدمج معهم محافظي الحسابات المتربصين لديه، لأنهم في إطار تدريبهم المهني.

إلا القرار المتعلق بمختلف العمليات التي كلف بها مساعديه، يعود في آخر المطاف إلى مندوب الحسابات، وعندها يصبح مسؤولا عن تصرفه في اعتماد ما توصل إليه مساعديه من نتائج، مهما كان حجم العمل والنتائج المتوصل إليها، فالرأي الذي يعتد به ويتم إدراجه في مختلف القرارات التي تقدم إلى الشركة والتي توقع من قبل مندوب الحسابات³ يكون صاحبه مسؤولا شخصيا ومهنيا⁴، لأنه المسؤول عنه، والذي يترجم من جهة من خلال واجب الرقابة على نشاط مساعديه وتوجيههم. ومن جهة أخرى أنه لا وجود لهؤلاء في العلاقة التي تجمعهم بالشركة المراقبة، ومقابلا لذلك تقوم بتسديد أتعابه للمهام التي يقوم بها، تحت طائلة متابعتها. لذا، ينص المشرع الجزائري على امتداد مسؤوليته المدنية عن أخطاء مساعديه والمخالفات المقترفة من قبل المسيرين.

¹ لا يقترف محافظ الحسابات جناحا بهذه باعتباره المراقب الشرعي عند انقضاء مهامه. غير أنه يمكن متابعتها مدنيا أثناء انقضاء مهامه بالاستقالة التي تكون منطوية على غش أو لم تتم في وقت مناسب لعرقلة المسيرين، أي لأي سبب آخر غير مشروع إصرار بالمصالح التي يفرض عليه حمايتها، وهذا بمقتضى المادة 38 من القانون رقم 10 - 01 .

D. VIDAL, *Le statut du commissaire aux comptes*, op. cit., p. 16 ; J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 335, p. 96 : « ... il ne faut pas que sa démission soit préjudiciable à la société, ou que cela soit accompli par « malice » ou même par simple légèreté » et Y. GUYON, *Le commissaire aux comptes : responsabilité*, op. cit., n° 100, p. 22 : « le commissaire aux comptes engage sa responsabilité s'il démissionne de mauvaise foi ou à contretemps ».

² Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 361, p. 277 : « le contrôle des comptes est une opération délicate. Par conséquent, ici, plus qu'ailleurs, il ne faut pas exiger du commissaire aux comptes une lucidité surhumaine ».

³ المادة 3 الفقرة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 202-11.

⁴ D. LANGE, *Le commissaire aux comptes : responsabilité*, op. cit., n° 50, p. 7 : « il est possible d'appliquer au contrôle légal le principe de la division du travail et d'isoler les tâches qui ne réclament pas toute la haute compétence du commissaire aux comptes désigné. La loi l'autorise à se faire assister ou représenter par des experts ou collaborateurs de son choix pour l'accomplissement des contrôles. Mais quels que soient ces contrôles exercés par des experts ou collaborateurs choisis, c'est au commissaire en titre qu'il appartient, en dernier ressort, de se faire une opinion personnelle et de prendre les initiatives qu'elles impliquent au regard des obligations légales ».

فإذا كان الأصل أن الشخص لا يسأل إلا عن فعله الشخصي، فورد النص القانوني على الاستثناء بامتداد مسؤوليته عن أخطاء مساعديه والخبراء. وباستقراء هذه الأحكام، فلا يعبر ضامنا لأخطائهم، بل مسؤولا مسؤولية شخصية. ونتيجة لذلك، فلا يمكنه تفادي قيامها بدعوى أن مساعديه غير كفي، أو لم ينفذوا على وجه الدقة أو امره أو نواهيته¹. وهو ما يطبق عند استعانتة بخبير²، بشرط أن يكون تحت مسؤوليته، وهذا ما يفسر الحظر في إسناد مهام الرقابة الشرعية إلى الغير، ولو كان مندوبا للحسابات، لأنها تتم باسمه الشخصي ولحسابه الخاص³.

وتتأسس المسؤولية الشخصية لمحافظ الحسابات عن أفعال مساعديه في إطار مهامه لخضوعهم إلى سلطته في الأمر والنهي، فيعتبر متبوعا مما يقيم الحجة على أنه مسؤولا عن تابعيه لقيام علاقة التبعية بينهم. وتفسر هذه التبعية في أن المتابع ليس حرا في تنفيذ مهامه، بل يمارسها تحت توجيه وإشراف المتبوع الذي له سلطة الأمر والنهي. وتجد هذه الأحكام أساسها في فحوى المادة 136 من القانون المدني الجزائري⁴، وما اعتمده القضاء الجزائري في العديد من أحكامه⁵، من أن المتبوع يكون مسؤولا مدنيا عن الفعل الضار الصادر عن تابعه. ولا بد من الإشارة إلى أن المتضرر ليس مطالبا بإثبات خطأ المساعدين أو الخبراء، بل يكفي أن يصدر الضرر من طرف محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه⁶.

إلا أن هذه الأحكام يختلف تطبيقها إذا كان الفعل الضار يكيف على أنه جريمة. ووجب على القضاء الجزائري التحقق من مدى مساهمة كل طرف من الأطراف الممكن متابعتها في إطار الجريمة المقترفة، فلو كان مندوب الحسابات الذي اقترف هذه الجرائم فاعلا أصليا، فلا مانع من متابعة مساعديه بمشاركتهم لاقترافها متى توافرت أركان المشاركة الجنائية في حقهم، لأن للمجال الجزائري أحكامه الخاصة، والتي تضع حدا لتطبيق الأحكام العامة، فإذا تبين أن مساعديه شاركوا في اقتراف تلك الجرائم، فإنه من الضروري متابعتهم على ذلك.

ويجب التذكير هنا، أن المشرع قد مد مجال واجب المحافظة على أسرار المهنة إلى من هم تحت المسؤولية المهنية لمحافظ الحسابات. وقد سبق عرض مختلف الآراء الفقهية حول مدى إمكانية متابعتهم جزائيا عند إفشاء السر المهني الناتج من مساعدة محافظ الحسابات. وما يفضل بهذا الشأن أن تتم متابعتهم جزائيا، وبذلك قيام مسؤوليتهم الجزائية إلى جانب مسؤولية محافظ الحسابات جزائيا، حتى لا يكون منفذا للفرار من المسؤولية. كما يجب أن يسهر القضاء على تحديد دور كل واحد منهم في اقتراف الجريمة، ويسعى إلى تحقيق الردع العام والخاص

¹ J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, op. cit., n° 1050, p. 836 et D. LANGE, préc.

² الملاحظ أن المشرع الجزائري كان سيقا ينص صراحة على جواز الاستعانة بالخبراء، طبقا للمادة 42 من القانون رقم 08-91 الملغى. إلا أنه يؤسف على أنه لم يعتمد نفس الأحكام بالطريقة التي كان ينص عليها. وحاليا، تستخلص هذه الأحكام من الخاصة بامتداد المسؤولية في مواجهته ضمن أحكام المادة 71 الفقرة 2 من القانون رقم 01-10.

³ المادة 22 الفقرة الأولى من القانون رقم 01-10.

⁴ Art. 1384 C. civ.fr.

⁵ الغرفة المدنية للمحكمة العليا، 25 مايو 1983، مج. قض. 1990، عدد 2، ص. 41، وفي نفس المعنى، وعن نفس الهيئة، 12 جانفي 1985، مجلة قضائية 1989، عدد 4، ص. 231: " من المقرر قانونا، أن المتبوع مسؤولا عن الضرر الذي يحدثه تابعه بعمله غير المشروع أثناء تأدية وظيفته أو بسببها".

⁶ D. LANGE, *Le commissaire aux comptes : responsabilité.*, op. cit., n° 52, p. 7 : « ... la victime n'aura pas à faire la preuve d'une faute personnelle du commissaire aux comptes, défaut de surveillance du collaborateur, ou d'une faute personnelle du collaborateur ou expert. La preuve de l'inexécution des obligations rattachables au contrôle légal suffira ».

معاً، ويكون ناتجا من خصوصية المتابعة الجزائية وشخصية العقوبة عن كل تصرف يكيف على أنه جريمة.

أما بالنسبة لنتيجة الحكم، فمتى أدين مندوب الحسابات، إلى جانب مساعدته، فإن القاضي يراعي مدى حجم الضرر اللاحق بالشركة أو الغير ويبين نصيب كل واحد، وإلا حكم بالتضامن بينهم. وهذا، خلافا لمجرد المسؤولية المدنية التي يتحملها المتبوع أصلاً¹. وما يثبت هذا الموقف أن المشرع الجزائري في إطار العلاقة بين المتبوع ومن لحقه ضرر، يجعل من محافظ الحسابات مسؤولاً عن أفعال تابعيه. وهذا بغرض ضمان حصول الضحية على تعويض لعدم قيام رابطة مباشرة وعدم تسبب التابعين في ضرر مباشر وشخصي للضحية. كما أنه يسمح لمندوب الحسابات الرجوع على هؤلاء في حالة ثبوت مسؤوليته بالقدر الذي تسبب فيه².

ولقد وسع المشرع الجزائري من مسؤولية محافظ الحسابات عند إهماله القيام بمهامه، فلا يتبرأ من مسؤولياته بالنسبة للتصرفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا ثبت أنه قام بالمتطلبات المهنية فيما يخصها، واتخذ الإجراءات اللازمة بتبليغ الهيئة الإدارية والجمعية العامة إلى جانب اطلاع وكيل الجمهورية. والملاحظ من العبارات المستعملة من قبل المشرع أن الأمر يتعلق بشركة المساهمة، بالرغم من أن هذه الأحكام مبدئياً هي عامة³. وينص على ذات القاعدة في القانون التجاري، إلا أنه يشمل عدم اتخاذ الجزاءات الضرورية اتجاه تصرفات القائمين بالإدارة ومجلس المديرين إذا لم يقم بالكشف عن المخالفات المقترفة من قبلهم متى علم بها في إطار الأحكام الخاصة بشركة المساهمة⁴.

ونتيجة لما سبق تفرض الملاحظة بأن الأمر يتعلق من جهة بالقائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين في شركة المساهمة فقط، فلا يمكن متابعته عن التصرفات الصادرة عن باقي الهيئات الأخرى. بالإضافة إلى أنه يعفى من المسؤولية إذا كشفها لوكيل الجمهورية و الجمعية العامة للشركة. وعليه، فلا تتحقق هذه الحالة إلا إذا تعلق الأمر بجنة عدم إعلام وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها، أو بالمشاركة الجزائية، عندها يكون مسؤولاً جزائياً⁵. ولكن بناء على مسؤوليته الشخصية. زيادة إلى المسؤولية المدنية الناتجة عنها، مع غيره من المساهمين في الجريمة. وعليه، فالمادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري تبين على أنه لا يكون مسؤولاً عن المخالفات المقترفة من قبل القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين إلا إذا تعلق الأمر بالمسؤولية الجزائية، أما في غير هذه الحالات فلا تقوم مسؤوليته عن فعل غيره⁶. وحتى يتم إعفاء ذمة محافظ الحسابات من تحمل مسؤولية غيره وجب عليه السهر على تنفيذ صلاحياته ومهامه بالقدر الذي يحقق الهدف منها ككل، وإذا تحقق الضرر فقد يلحق بالشركة أو بالغير.

¹ المادة 136 ق.م.ج.

² المادة 137 ق.م.ج.

³ المادة 61 الفقرة 3 من القانون رقم 10-01.

⁴ المادة 715 مكرر 14 ق.ت.ج.

⁵ Y. CHAPUT, *Le commissaire aux comptes : partenaire de l'entreprise*, op. cit., p. 104 : « mais ce texte (art. 234 al. 2 de la loi du 24 juillet 1966, aujourd'hui art. L. 225-241 al. 2 C. com. fr.) suscite très peu de jurisprudence civile, le contentieux se concentrant, peut être, devant les juridictions pénales sur le délit de non-révélation de faits délictueux ».

⁶ المادة 715 مكرر 13 ق.ت.ج.

ثانيا: تحقق ضرر من جراء الجرح المقترفة من قبل مندوب الحسابات

إن الضرر عنصر جوهري، ويعتبر الأساس الذي تعتمد عليه الشركة المراقبة أو الغير المتضرر للمطالبة بالتعويض. وبانتفاء الضرر تنتفي فحوى دعوى المسؤولية، لأنها ترمي أصلا لإزالته. ويعرف الضرر على أنه الأذى الذي يصيب الشخص نتيجة المساس بمصالح مشروعة أو بحق من حقوقه. لذا، فالدعوى المدنية هدفها حماية الحق وإصلاحه.

ويكون الضرر إما ماديا أو معنويا، فالمادي يتمثل عموما في الأذى اللاحق بالشركة ماليا، أما المعنوي فهو ناتج عن إلحاق الأذى بالسمعة التجارية واعتماد الشركة. وهو ما ينعكس على صيرورة أعمالها وسمعتها، مما ينعكس على أعمالها ونتيجة نشاطها.

وللتمكن من الحصول على التعويض، يجب إثبات أن الضرر ناتج عن تصرف مندوب الحسابات الجاني باقتراه الجريمة، كما يشترط أن يكون الضرر محققا ومباشرا وشخصيا. ويترجم الضرر في مجال الأعمال بأنه إخلال بحق مالي للمضروب، بحيث تلحقه خسارة. كما يمكن أن يتعلق الأمر بفوات فرصة الربح أو الكسب، والتي تحيل دون تحقيق الربح للشركة. لذا، فآثاره تظهر من خلال افتقار الذمة المالية للشركة المراقبة في عدم ممارسة الرقابة الجدية والفعالة على حساباتها.

والضرر المستحق للتعويض هو الضرر المباشر والشخصي، وذلك للتمكن من تحديد مركز المتضرر من الفعل الضار، دون الاتساع إلى إدماج من لحقه ضرر غير مباشر. أما ميزة شخصية الضرر فتسمح للمضروب من متابعة حقه لتوافر المصلحة التي يحميها القانون، والتي انتهكت جراء تصرف غير مشروع، ويبقى إثبات علاقة السببية بين الضرر والجريمة المقترفة.

ويلحق الضرر الناتج عن الجرائم المقترفة من طرف محافظ الحسابات الشركة المراقبة، كما يمكن للغير التأثر بها، وهو ما يفسر سعي الضحية إلى المطالبة بالتعويض حبرا للضرر اللاحق بها من جراء الفعل الضار، وفي هذه الحالة تتمثل في الجرح المقترفة من قبل مندوب الحسابات بهذه الصفة. فالشركة التي لحقها ضرر من جراء تصرفه هي الشركة التي تم تعيينه لمراقبتها، فقام بانتهاك مصلحتها من جراء سوء تنفيذه لالتزاماته الذي يكيف جزائيا، سواء بفعله منفردا أو في إطار المساهمة الجنائية. والضرر الذي يصيب الشركة جراء الاختلاس الذي لا يبلغ عنه، ما يزيد من تشجيع مقترفيه التماذي في هذه التصرفات، بالإضافة إلى سوء الإعلام وكذبه¹. ومن ثم، فالضرر قد يكون ماديا، أي افتقرت الشركة بحصوله ومس ذمتها المالية، كما يمكن أن يتمثل في فوات فرصة تحقيق منفعة أو ربح حقيقي وأكد². أما الغير فيقصد به كل شخص يثبت مصلحة وصفة تمكنه من المطالبة بالتعويض عن الضرر اللاحق به³ من جراء تصرف مندوب الحسابات، ويتعلق الأمر بالدائنين، فمثلا حاملي سندات الدين التي تصدرها الشركة المراقبة.

¹ C. A. Paris, 6 novembre 1987 , op. cit., n° 28, p. 530 : « le défaut de révélation de l'infraction d'un dirigeant ou d'un préposé n'a pas permis de mettre fin à une situation préjudiciable pour la société ».

² Y. GUYON, op. cit., n° 103, p. 23, et dans le même sens, C.A. Paris, 26 avril 2000, Bull. CNCC 2000, p. 380, note Ph. Merle : « Faute ... de rapporter la preuve de l'existence d'un préjudice actuel et certain, il (le commissaire aux comptes) ne peut qu'être débouté de l'intégralité de ses prétentions ».

³ المادتين 3 و 13 ق.إ.م.إ.ج.

والضرر الذي يمكن للغير أن يتكبده، يتمثل في إفلاس الشركة، وبالتالي ضياع أموال الشركة، واندثار الضمان الذي كان مخصصا لهم، فلا يمكنهم استيفاء ديونهم بنفس الطريقة لو كانت الشركة في وضع أفضل¹. إلى جانب ذلك، فعند توظيف المستثمر لأمواله باكتتاب سندات منقولة للشركة المراقبة من قبل محافظ الحسابات، عند زيادة رأس مالها والتي تمت بناء على تقريره الخص، دون أن يشير إلى النزاعات التي تتخبط فيها الشركة، فالضرر الذي لحقه من سوء الإعلام يتمثل في فوات تحقيق منفعة بشراء الأسهم بسعر أقل². وهو الأمر بالنسبة للمورد الذي يجهل وضع الشركة السلبية نتيجة عدم كفاية الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات ويواصل التعاقد مع الشركة بالرغم من أنها في حالة التصفية القضائية³. ومن ثم، فالضرر يمكن أن يصيب الشركة والغير. لكن هل يمكن أن يتضرر المساهم من تصرف مندوب الحسابات؟

يتضرر المساهم والشريك منطقيا بتضرر الشركة من تصرف مندوب الحسابات، غير أنه يمكن أن يلحقه ضرر شخصي ومباشر مستقل عن الشركة، إذا اعتمد على الميزانية الخاطئة والمصادق عليها من قبل مندوب الحسابات. ونتيجة لذلك، تمت زيادة رأس المال بناء على تقدير خاطئ فقد أصابه ضرر يكون موجبا للتعويض⁴.

ويستخلص مما سبق، بأن الضرر الموجب للتعويض يجب أن يكون مؤكدا ومحققا، كما يشترط فيه أن يمس بحق مباشر للضحية، ويكون قابلا للتقدير. ويؤخذ بعين الاعتبار الضرر المادي الذي يمس بالذمة المالية وتفترق من جرائه، أي ينقص من ثرائها وسعتها. وإلى جانب ذلك، يمكن أن يتعلق الأمر بفوات فرصة تحقيق الربح من جراء سوء الإعلام. ولا مجال لتداعي بالضرر المحتمل لأنه ليس أكيدا ولم يتحقق بعد، ما لم يتم تكييفه على أنه فوات الفرصة في تحقيق الربح⁵.

¹ J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 124, p. 34.

² Com., 11 juillet 2000, Bull. CNCC. 2001, p. 106, note Ph. Merle : « le préjudice causé par le commissaire aux comptes à l'investisseur ne peut qu'être la perte de chance de payer les actions nouvelles à un prix moins élevé ».

³ Com., 27 octobre 1992, préc. : « il ne peut être reproché à une cour d'appel d'avoir condamné le commissaire aux comptes d'une société en liquidation judiciaire à verser des dommages-intérêts aux fournisseurs de la société contrôlée dès lors qu'il est établi que le contrôle allégué des comptes annuels réalisé par le commissaire l'a empêché de découvrir une falsification des comptes annuels... l'insuffisance de contrôle du commissaire aux comptes est à l'origine du préjudice subi par les fournisseurs, qui informés par la situation réelle de la société, n'auraient pas conclu de nouveaux contrats avec elle ».

⁴ Com., 17 octobre 1984, Rev. soc. 1985, p. 85, note D. Vidal : « l'actionnaire qui subit un dommage personnel, distinct de celui supporté par la société, peut aussi exercer son droit de réparation. Il en est ainsi, lorsque l'actionnaire a souscrit à une augmentation de capital sur la base d'une évaluation inexacte résultant d'un faux bilan certifié par le commissaire aux comptes ».

⁵ D. LANGE, op. cit., n° 62, p. 8 : « ... cette privation d'une garantie légale, assimilable à la perte d'une chance, constitue en elle-même, non pas un préjudice éventuel, mais un préjudice certain ».

أما الضرر المعنوي، فهو الأذى اللاحق بالسمعة التجارية والمكانة في عالم الأعمال، كضياع النفوذ أو الثقة التجارية من جراء جرائم سوء الإعلام¹، مما ينعكس على نشاطها واستمرارية استغلالها، ويشترط فيه أن يكون قابلاً للتقدير.

ثالثاً: علاقة السببية بين الجريمة المقترفة من قبل مندوب الحسابات والضرر الناتج عنها

إن علاقة السببية المشترطة بين الجريمة المسندة إلى الجاني والضرر الحاصل للضحية تستند إلى نفس القواعد التي تحكم المسؤولية المدنية بين الخطأ والضرر، والتي تقضي بأن الضرر اللاحق بالضحية سببه تلك الجريمة. لذا، تعتبر علاقة السببية الدليل في تحقيق العدالة عند قيام الجريمة، إذ تعتبر الرابطة التي تقوم بين الجريمة المقترفة والضرر اللاحق بالضحية، وبمقتضاها يمكن إحقاق المسؤولية بمقترفها، والضرر بالضحية، ولكن دون أن يتعدى التعويض عن المبلغ الذي يجبر به الضرر، الأمر الذي يسمح من جهة بتحميل الجاني نتيجة فعله غير المشروع، وتمكين المضرور من التعويض جبراً له. إلا أنه إذا كانت النيابة العامة هي صاحبة السلطة في المطالبة بالحق العام، فعلى الضحية المطالبة بجبر ضرره، لأنه صاحب الحق المدني. ويعتمد لإثبات علاقة السببية بين الخطأ المقترف من قبل مندوب الحسابات والضرر الحاصل للضحية، على تقصيره في ممارسة مهامه. ويستغرب جانب من الفقه أن يعتمد القضاء الفرنسي على عدم صحة حسابات الشركة، لأن علاقة السببية يجب إثباتها انطلاقاً من الضرر الحاصل².

ومتى كان المتضرر شخصاً معنوياً وجب على ممثله المطالبة بالتعويض، أما إذا كان طبيعياً، فيطالب شخصياً بالتعويض. ولذلك، فالدعوى العمومية من اختصاص ممثل الحق العام، والدعوى المدنية من حق الطرف المدني، مما يفرض تحديد إجراءات الدعوى المدنية.

المطلب الثاني: ممارسة دعوى المسؤولية المدنية الناتجة إداة مندوب الحسابات جزائياً

يبين المشرع الجزائري بأنه يجوز مباشرة الدعوى المدنية مع الدعوى العمومية في وقت واحد وأمام نفس الجهة القضائية³، ويجب لممارسة الدعوى المدنية أن يتحقق الفعل الضار للضحية⁴، أي توافر صفة ومصلحة في الإجراءات التي يقوم بها⁵، لأنه الضحية. والدعوى المدنية في هذه الحالة هي دعوى تبعية للدعوى العمومية، لأنها مؤسسة على حكم الإدانة، وما تنشغل به الضحية هو الحصول على التعويض⁶. كما يمكن للطرف المدني مباشرة الدعوى

¹ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 555, p. 152.

² M.-J. COFFY DE BOISDEFFRE, op. cit., p. 13 : « quand constatation est faite de l'insuffisance des investigations, la causalité est écartée s'il est démontré que les méthodes de sondage normales n'auraient pas permis de découvrir l'irrégularité. Il est surprenant de constater, selon certaines juridictions, que la causalité découle du simple fait que les comptes sont faux, la causalité s'apprécie normalement par rapport au dommage subi ».

³ المادة 3 الفقرة الأولى ق.إ.ج.ج.

⁴ المادة 3 الفقرة 3 ق.إ.ج.ج.: " تقبل دعوى المسؤولية عن كافة أوجه الضرر سواء كانت مادية أو جثمانية أو أدبية ما دامت ناجمة عن الوقائع موضوع الدعوى الجزائية".

⁵ المادة 13 ق.إ.م.إ.ج.

⁶ M.-J. COFFY DE BOISDEFFRE, op. cit., p.16.

المدنية منفصلة عن الدعوى العمومية¹، ويفقد، في هذه الحالة، مبدئياً، الخيار في اللجوء إلى المحكمة الجزائية.

ويفرض المشرع الجزائري الاستناد إلى ما توصلت إليه المحكمة الجزائية في حكمها إما بالإدانة، دليل على وجود جريمة مما يفتح المجال أمام الطرف المدني للمطالبة بالتعويض. أما قضي براءة مندوب الحسابات، فلا مجال للمطالبة بالتعويض هنا².

ومن ثم، فالطرف المدني يمكنه المطالبة بالتعويض استناداً إلى حكم المحكمة الجزائية القاضي بالإدانة في الدعوى العمومية، دليل على استكمال أركان الفعل الضار، والمتمثل في الجريمة التي اقترفها مندوب الحسابات. وسبقت الإشارة إلى أن الضرر قد يصيب الشركة أو المساهمين أو الغير.

فإذا كانت الشركة ضحية تلك الجرائم، فإنها تباشر دعواها عن طريق ممثلها الشرعي. وعلى سبيل المقارنة، فيجوز للشركة³ أن تقيم دعوى وهي دعوى الشركة الجماعية⁴، ضد القائمين بالإدارة، وتمارس هذه الأخيرة باسم الشركة ولحسابها، والتي يمارسها أصلاً ممثلها الشرعي⁵. إلا أنه إذا كان هذا الأخير سبب ضررها، فيمكن احتياطياً للمساهمين منفرداً أو مجتمعين في إطار شركة المساهمة مباشرة دعوى الشركة الانفرادية⁶، ولكن دوماً في إطار متابعة القائمين بالإدارة بالنسبة للدعوى المدنية، دون باقي الهيئات في شركة المساهمة. ومن ثم، فلا يمكن للشركة أن تباشر دعواها بالطريق الاحتياطي⁷ في مواجهة مندوب الحسابات لأن أحكامها اقتصرت على الهيئة الإدارية، غير أنه إذا كان مندوب الحسابات شريكاً للقائمين في الإدارة واقتترف الجرح التي أسندت إليهم جميعاً. والقول بأنه يمكن للمساهم أن يتنصب طرفاً مدنياً في دعوى الشركة ضد محافظ الحسابات لا يقوم على أساس قانوني، مما يجب أن يستبعد هذا الرأي من التطبيق⁸. فالأصل جواز متابعة القائمين بالإدارة متى تم الحكم عليهم بالتضامن مع مندوب الحسابات، ومن المعقول بأن يقبل القاضي بتأسيس المساهم كطرف مدني ضدهم جميعاً، وهذا راجع إلى أن مطالبة مندوب الحسابات متفرعة عن الأولى وتابعة لها، عملاً بالمبدأ القائل بأن الأصل يتبع الفرع. وعليه، فلا يمكن للمساهم أن يقيم دعوى الشركة مباشرة لانعدام

¹ المادة 4 الفقرة الأولى ق.إ.ج.ج.، و5 الفقرة الأولى ق.إ.ج.ج.، أما الفقرة الثانية من ذات المادة، فتجيز ذلك بشرط أن تكون النيابة العامة قد رفعت دعواها قبل صدور حكم المحكمة المدنية في الموضوع.

² المادة 4 الفقرة الثانية ق.إ.ج.ج.

³ المادة 715 مكرر 24 ق.ت.ج.

⁴ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, Puf, 1987, p. 905, v. *ut universi*: « ... en tant que tous ensemble... ».

⁵ ف. زراوي صالح، نظام المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها و ع. فنينخ، المذكرة السابق ذكرها، ص. 301.

⁶ G. CORNU, op. cit., p. 905, v. *ut singuli*: « ... en tant que chacun en particulier... ».

⁷ J.-Y. RODIERE, *Une action bien singulière : l'action sociale « ut singuli »*, P.A. 1985, n°42, p. 8.

⁸ A. ZAHI, *Responsabilité du commissaire aux comptes, révélation des faits délictueux*, op. cit., p. 286: « ... l'action pénale peut être déclenchée directement par le procureur de la République dans l'intérêt public ou par la société ou par un associé qui se porterait partie civile ». Aucune confusion n'est à faire car l'associé ne peut se constituer partie civile que si la loi le lui permet. Et dans ce cas, il ne peut se porter partie civile que dans son propre intérêt, non pas pour défendre celui de la société.

الصفة إذا كانت موجهة ضد محافظ الحسابات كطلب أصلي، أما إذا كان ذلك في صورة طلب ثانوي، وتابع للدعوى الموجهة ضد القائمين بالإدارة، فالأمر جائز لأنه تحصيل حاصل.

أما إذا كان محافظ الحسابات شخصا معنويا¹، فيقوم بتكليف أحد الشركاء المهنيين، أي المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بتنفيذ هذه المهام²، إلا أن هذه المهام تنجز بالأسماء الشخصية وتحت مسؤوليتهم، حتى وإن كانوا منضمين في شركة، فتبقى المسؤولية الشخصية، دون استبعاد إمكانية مشاركة باقي الشركاء³.

إلا أن المساهم متى لحقه ضرر شخصي مستقل عن الضرر الذي لحق بالشركة، أي مباشر جراء الجريمة المقترفة من قبل مندوب الحسابات وسبب له أذى فيمكنه مباشرة طلبه في جبره. ومرجع ذلك أن الحقوق التي تحل الشركة محلها والناجئة عن أنه مساهم أو شريك فإن الشركة هي وحدها المؤهلة للمطالبة بها ممثلة في مديرها الشرعي، أما إذا باشرها المساهم، فترفض دعواه لانعدام الصفة ووجود مصلحة غير مباشرة مثلما سبق بيانه.

ويكون الضرر الشخصي والمباشر ناتجا من انتهاك مندوب الحسابات لحقوقه عند قيام هذا الأخير بممارسة الرقابة والمراجعة الحسابية على الشركة المراقبة، وأي أن يتعلق الخطأ بحقوق مرتبطة بالشركة التجارية. لذا، يجب أن يكون الضرر مستقلا عن الضرر اللاحق بالشركة المراقبة، ولكن في إطار ممارسة المساهم لحقوق تخولها له صفته ومركزه في الشركة المراقبة.

وليس ضروريا لممارسة المساهم دعواه الشخصية أن يلحق الضرر غيره من المساهمين، فقد يكون هو المتضرر الوحيد، دون باقي المساهمين، كما يمكن أن يتعمم الضرر ليشمل بعض أو كل المساهمين في حقوق شخصية. ذلك أن مندوب الحسابات ملزم بأن يراعي حقوق الشركة والمساواة بين المساهمين، إلى جانب باقي المهام الأخرى، فإذا تبين أن المساهم قام باستعمال حقه في اكتتاب أسهم الشركة بأولوية، وكانت التقارير الخاصة بعملية زيادة رأس مال الشركة مبنية على ميزانية غير صحيحة بل مغشوشة، وقام مندوب الحسابات بالمصادقة عليها، أو إذا تم إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب بالنسبة للمساهم بناء على تقرير ينتهك فيه مبدأ المساواة والأفضلية المقررة للمساهمين⁴.

وبما أن المسؤولية المدنية موضوع الدراسة ناتجة عن الجرائم، فللمساهم الخيار أن يباشر طلبه بالتعويض إما أمام القاضي الجزائي، فيقيم دعواه بالتنصيب كطرف مدني في إطار الدعوى المدنية التبعية. كما يمكنه أن يرفع دعواه المدنية بانفصال عن الدعوى الجزائية.

ومما تقدم ذكره، فإن الأذى قد يصيب الغير من جراء تصرف محافظ الحسابات والذي سبب لهذا الغير الضرر، ويحق للغير ممارسة دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات. وهو الآخر يمارسها بحسب الخيار الممنوح للمساهم والشركة في إدراجه طلبه أثناء المتابعة الجزائية، أو باستقلال عنها.

ويتمثل الضرر اللاحق بالغير بحسب طبيعة العلاقة التي تربطه بالشركة المراقبة، ودور مندوب الحسابات في انتهاك مهامه لاقتراف جريمة في حق الغير. ويتعلق الأمر بحاملي

¹ المادة 48 وما يليها من القانون رقم 10-01.

² المادة 56 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01.

³ المادة 57 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01.

⁴ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 592, p. 159, Y. GUYON, *Le commissaire aux comptes : mission et responsabilité*, op. cit., n° 116, p. 24.

سندات الدين التي تصدرها الشركة، أو البنك مانح الاعتماد والقرض، وكل من تتوفر فيه صفة دائن الشركة¹.

ومن الأمثلة المطروحة على القضاء الفرنسي، أن البنك مانح الاعتماد إلى الشركة بناء على التقارير التي تبين أنها في حالة مالية جيدة، خصوصا تقرير مندوب الحسابات والتي تبين أنها في حالة توقف عن الدفع، فيكون مسؤولا جزائيا²، ويحق للبنك أن يتابع محافظ الحسابات لجبر الضرر الذي لحقه من تضليل تقديره في منح القرض للشركة المراقبة.

كما أن المساهم الجديد، الذي اكتتب الأسهم التي أصدرتها الشركة بالرغم من انخفاض الأصل الصافي لأموال الشركة لم يكن يحفزه لادخار أمواله في هذه الشركة، لو علم بحقيقة ذلك، نتيجة سوء الإعلام من قبل مندوب الحسابات.

المبحث الثاني: التعويض وتقدم المسؤولية المدنية

إن الهدف من إقامة المطالبة المدنية عند اقتراف مندوب الحسابات لجرائم مرتبكة بمهامه هو الحصول على التعويض جبرا للضرر الذي سببه تصرفه، ونتيجة لشخصية المتابعة وشروط الضرر المشترطة، زيادة لعلاقة السببية التي تقوم عليها توافر أركان المسؤولية، فإن مطالبة محافظ الحسابات بالتعويض يجب أن تتحدد بالقدر الذي يتم به جبر الضرر اللاحق بالضحية، فلا يحكم عليه إلا عن ما سببه تصرفه من ضرر، و يؤخذ في عين الاعتبار مدى وجود مساهمين في الجريمة ودور مندوب الحسابات، إذا كان فاعلا أصليا أو مشاركا، فلا يتعدى نصيبه في تحمل التعويض عن مسؤوليته.

والتعويض هو المبلغ النقدي المحكوم به للضحية نتيجة المطالبة بذلك، وإثباتها اقتراف محافظ الحسابات لجريمة أسندت إليه، وأدين بها. وتسهل على الضحية إثبات تصرف محافظ الحسابات في الجانب الجزائي، لأنها تعتمد أساسا على نتيجة الحكم في الدعوى العمومية. إلا أنه هناك إشكال يتمثل في إثبات الضرر وتحديد نسبته والكيفية التي تأثرت بها مصالحه المادية والمعنوية، وحتى في إطار فوات فرصة تحقيق الربح. وبغض النظر على طبيعة الأضرار التي لحقت، فالتعويض لا يكون إلا نقديا³، ويجب أن يتم تقويمه من قبل الضحية بالعملة الوطنية، ولو كانت الخسارة حصلت بعملة أجنبية، أو كانت عينية.

وبالمقابل، فعلى القاضي عند الحكم بالتعويض ألا يستجيب آليا لطلب الضحية، لأنها عادة ما تضخم المبالغ المطالب بها، وإنما يتقيد بالحكم في حدود ما يتم جبر الضرر للضحية من جراء الجريمة المقترفة في حقه دون أن يقضي بأكثر مما طلب منه، لسوء تقدير الضحية لأضرارها، وهذا تحقيقا للعدل والتوازن بين الأطراف المتناضية.

ويمكن للقاضي في حكمه بالتعويض الاستعانة بالخبرة القضائية والاعتماد على مختلف الوثائق التي تسمح له بالتقدير العادل للتعويض، خاصة الوثائق المحاسبية. وتبقى في كل الحالات للقاضي السلطة التقديرية في تحديده⁴ بالشكل الذي يراه مناسبا لتغطية الضرر وجبره⁵.

¹ Y. GUYON et G. COQUEREAU, op. cit., n° 368, p. 86.

² تمت إدانة مندوب الحسابات على أساس جريمة النصب.

³ J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 628, p. 167 : « cette condamnation ne peut prendre qu'une forme pécuniaire. Il n'est en effet pas concevable qu'une réparation en nature puisse être prononcée ».

⁴ المادتين 131 و132 ق.م.ج. المعدلة بالقانون رقم 05-10 المؤرخ في 20 جوان 2005، ج.ر. رقم 44، ص. 23

⁵ المادة 182 ق.م.ج.

وإذا ثبت بأن كل الضرر نجم من تصرف مندوب الحسابات فيلزم بجبر الضرر لوحده، أما إذا تبين بأنه ساهم مع غيره في اقتراف الجريمة وإحداث الضرر، فيراعي القاضي مدى تضافر عدة أطراف في التسبب في الأذى، فتكون المسؤولية تضامنية، سواء مع مندوب الحسابات الآخر الذي يراقب الشركة، أو مع الهيئات الإدارية التي ساهمت في اقتراف الجرح. ويرمي الحكم بالتضامن بين مختلف المسؤولين مدنيا بأن يضمن للضحية الحصول على التعويض بسهولة عن الحكم على كل مسؤول بمبلغ التعويض انفراديا. إلا أنه إذا تعذر على القاضي تحديد نصيب كل واحد، فيحكم بالتضامن فيما بينهم¹.

أما إذا كان محافظ الحسابات شخصا معنويا، وثبت أن محافظ الحسابات الشريك في هذه الشركة المهنية، والذي أسندت له مهمة رقابة شركة زبونة، فإنه يتحمل المسؤولية الجزائية شخصيا، أما بالنسبة للتعويضات فيحكم بها بالتضامن بينه والشركة المهنية التي ينتمي إليها. ونتيجة لذلك، فيكون ملزما في مواجهة الضحية عن كامل التعويض مثله مثل الشركة المهنية التي يمكن للضحية مطالبتها بكامل التعويض²، لأن مبدأ التضامن يبني على وحدة الدين، أي التعويض في هذه الحالة، وتعدد الروابط في إطار علاقة نيابية متبادلة³.

إلا أن القضاء الفرنسي⁴ اشترط في هذه الحالة أن تكون دعوى المطالبة بالتعويض موجهة ضد الشركة المهنية والشريك، أي مندوب الحسابات الذي ينفذ مهام الرقابة، زيادة على ضرورة إثبات مساهمة الشركة أو باقي الشركاء في الشركة المهنية، في الضرر من خلال التوقيعات التي تتضمنها العقود والتقارير الناتجة عن مهام مندوب الحسابات⁵. إلا أن هذا الأمر ليس ضروريا إذ اعتبر المشرع أن التضامن قائم بشرط إثبات أن مندوب الحسابات شخص معنوي والذي يقوم بمهام الرقابة منتما إليه⁶.

وبمجرد تقرير التعويض تسعى الضحية إلى تنفيذ الحكم بذلك، ولا شك بأن التأمين الذي يفرض على محافظي الحسابات اكتتابه عن المسؤولية المدنية المهنية، وهو ما يفرضه المشرع الجزائري⁷ على غرار نظيره المشرع الفرنسي.

ويجب أن تبادر الضحية بالمطالبة بالتعويض وإلا فستجد حقها بالمطالبة به متقادما. إذ يؤدي إلى انقضاء دعوى المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات. إلا أنه باستقراء أحكام القانون رقم 01-10 السابق الذكر، والقانون التجاري، فلم يحدد الأحكام الخاصة بتقادم المسؤولية المدنية لمندوب الحسابات، مثلما فعله بالنسبة للهيئات الإدارية في شركة المساهمة⁸.

¹ المادة 126 ق.م.ج.، وبالنسبة لشركة المساهمة المادة 715 مكرر 23 ق.ت.ج.

² المادة 217 ق.م.ج.

³ ع. فنينخ، المذكرة السابق ذكرها، ص. 321.

⁴ C.A. Paris, 4 avril 1991, Bull. CNCC. 1991, p. 231, note E. DU Pontavise: « à côté de la signature sociale qui engage la société, figurent celles des commissaires aux comptes membres de celle-ci qui ont participé à l'établissement des rapports ou documents et qui sont responsables en cas de faute dans l'exécution de la mission. Par conséquent, les tiers lésés peuvent réclamer réparation de leurs préjudices à la société et aux commissaires aux comptes tenus *in solidum* à leur égard ».

⁵ المادة 3 الفقرة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202.

⁶ المادة 61 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01.

Arts. R. 822-70 et R. 822-71 C. com. fr.

⁷ المادة 75 القانون رقم 10-01.

⁸ المادة 715 مكرر 26 ق.ت.ج.

تعتبر أحكام التقادم من النظام العام، لأنها تؤدي إلى انقضاء حقوق اعترف بها المشرع، نتيجة توافر شروط قانونية، كما أنه من واجب القاضي أن يثرها ويحكم بها تلقائيا ولو لم يدفع بها الطرف الذي تقرر التقادم لصالحه. وإذا كانت أحكام القانون التجاري لم تخصص أحكام تقادم المسؤولية المدنية لمندوب الحسابات، فإنه لا مجال لمد أعمال أحكام التقادم الخاصة بالمؤسسين أو الهيئة الإدارية. لذا، يجب الاعتماد على الأحكام العامة لتقادم المسؤولية المدنية عموما والمنصوص عليها في القانون المدني، أي المادة 133 المعدلة من القانون المدني والتي فإنها تنص على أنه " تسقط دعوى التعويض بانقضاء خمس عشرة سنة من يوم وقوع الفعل الضار"¹. ولتطبيق هذه الأحكام لا بد من إيراد الملاحظات التالية.

تتعلق هذه القاعدة بالسقوط والذي يعتبر مهلة زمنية تؤدي إلى انقضاء دعوى التعويض، إلا أن السقوط يختلف عن نظام التقادم لأن هذا الأخير يتأثر بأسباب الوقف أو القطع، خلافا للأول. بيد أن المشرع الجزائري يقصد من ورائه التقادم الذي يتأثر بأسباب القطع و الوقف.

كما يرد التقادم على دعوى التعويض عن الفعل الضار، والظاهر من أول وهلة أن الأمر يتعلق الأمر بالمسؤولية التقصيرية، غير أنه يمتد مفعولها إلى المسؤولية المدنية الناتجة عن المسؤولية الجزائية²، لعدم التخصيص في إطار هذه الأحكام، فكل ما يطلق عليه فعل ضار يصلح لاعتماد هذه الأحكام من بينها الجريمة. وبمقارنة التقادم الذي يلحق الدعوى المدنية عن ذلك الذي تنقضي به الدعوى العمومية، فإن قيام الحق في المطالبة بالتعويض عن الفعل الضار يستمر بالرغم من تقادم المسؤولية الجزائية الناتجة عليه، والضحية إثبات وجود الجريمة المقترفة، أمام القاضي المدني والتي لم يعاقب عليها الجاني جزائيا بسبب تقادم الدعوى العمومية.

وخلافا لتقادم المسؤولية الجزائية التي تتأثر بمدى علم الضحية بالفعل الضار، ومساهمة محافظ الحسابات في إخفاء أثر الجريمة، فإن المسؤولية المدنية تتقادم منذ حصول الجريمة المقترفة واكتمال أركانها سواء علم بها المضرور أو جهلها.

ومهلة التقادم هي خمسة عشر سنة، وبمقارنتها مع المهل المعمول بها في إطار الشركات التجارية، فتعتبر طويلة جدا، ولا تتلائم مع ما يتطلبه مجال الأعمال في استقرار الأوضاع واستتباب الطمأنينة في إطار المعاملات. وتتراوح بين المهل من خمس سنوات أو الثلاث سنوات³. فمن غير المعقول أن يبقى مندوب الحسابات تحت رحمة رافع دعوى التعويض، خاصة وأن الالتزامات المتعلقة بالمحافظة على الوثائق المحاسبية والوثائق الثبوتية يكون بمرور عشر سنوات. مما يفرض على المشرع التدخل في تعديل هذه الأحكام لتقليص مهلة التقادم بما يتطابق مع باقي المسؤوليات في إطار الشركات التجارية، إذ يقترح على أن يتم الإحالة إلى نفس أحكام القابلة للتطبيق على القائمين بالإدارة⁴.

بيد أنه يجب، من جهة الإشارة إلى أن تواجد مندوب الحسابات ليس مرتبطا مطلقا بشركة المساهمة، وإنما يمكن تعيينه اختياريا في باقي أشكال الشركات التجارية، ومن جهة

¹ المادة 133 ق.م.ج. (المعدلة بالقانون رقم 05-10 السابق ذكره)

² المادة 10 ق.إ.ج.ج. (المعدلة بالقانون رقم 06-22 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، ج.ر. 24 ديسمبر 2006، عدد84، ص. 11).

³ ف. زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري: الاعمال التجارية – التاجر- الحرفي الأنشطة التجارية المنظمة- السجل التجاري، النشر الثاني، المرجع السالف الذكر، رقم، 7، ص. 12.

⁴ س. بوقرور، المذكورة السابق ذكرها، ص. 135: " يستوجب الأمر تدخل المشرع لتنظيم تقادم دعوى هذه المسؤولية (أي المدنية) بموجب نص صريح أو يقرر الإحالة إلى المادة 715 مكرر 26 من القانون التجاري الجزائري".

أخرى فتطبيق الإحالة قد تخلق نوعا من التداخل في الأنظمة القانونية، وما خلفه نظام الإحالة إلى أحكام أخرى من عدم التنسيق بين مختلف الأحكام، وما يؤدي تشتيت النظام القانوني المطبق عليه عوض توحيد، ضمن النظام القانوني لهذا المهني. لذا، فمن الضروري أن يتدخل المشرع بالنص على قاعدة قانونية خاصة تتعلق بتقادم المسؤولية المدنية لمندوب الحسابات، ومن الضروري أن يتم اختصارها.

وتنتفي مسؤولية مندوب الحسابات في التعويض عند الحكم ببراءته أو بتقادم المسؤولية المدنية، وإلا فيجد نفسه ملزما به. ودفع التعويض لا يقف عائقا أمام مسؤوليته التأديبية التي تواجهها جراء انتهاك أصول مهنته، باقتراف الجريمة.

الفرع الثاني : قيام المسؤولية التأديبية لمندوب الحسابات جراء الجرح التي اقترفها

من نتائج مخالفة القواعد التي تقوم عليها مهنة محافظ الحسابات تعرضه إلى الجزاءات التأديبية، إلا أن مفهوم المسؤولية التأديبية مرتبط بالعديد من الوظائف والمهن الأخرى مما يستدعي تعريفه وتحديد الأساس الذي يتم متابعته بمقتضاه. وبمجرد اجتماع أركان هذه المسؤولية وجب تحديد الآثار الناتجة عن ذلك، والمتمثلة أساسا في العقوبات التأديبية. كما تتأثر الشركة المراقبة من مواجهة محافظ الحسابات لهذه العقوبات، خاصة في حالة بطلان مداولاتها وأعمالها، كما يمكن أن يؤدي إلى ضرورة استخلافه.

المبحث الأول: مفهوم المسؤولية التأديبية لمندوب الحسابات

يعتمد قيام المسؤولية عموما، على أركان وترمي إلى جبر الضرر الناتج للمجتمع، كما يمكن المضرار من المطالبة بالتعويض عما لحقه من أذى. ويجب أن تجد المسؤولية أساسا تقوم عليه. فالمسؤولية المدنية تعتمد على الأحكام العامة المنصوص عليها في القانون المدني، وخصوصا المادة 124 منه. أما المسؤولية الجزائية فهي مرتبطة بركن الشرعية، ولا تحرك أحكامها إلا بالانطلاق منه. إلا أن المسؤولية التأديبية تنفرد عن سابقتها، وبالرغم من ذلك تجد بعض مواطن التشابه مع سابقتها، ولتفاديها يفرض على الشخص التحلي بالاستقامة، تحت طائلة متابعته عند قيام هذه المسؤولية.

المطلب الأول: تعريف المسؤولية التأديبية لمندوب الحسابات وأساسها

تختلف المصطلحات التي يعبر بها عن المسؤولية التأديبية، إلا أنها تؤدي كلها نفس المعنى. فمنها المسؤولية التأديبية أو المهنية أو الأخلاقية، هذا بالغة العربية. ويكون استعمال المسؤولية الأخلاقية عندما يتعلق الأمر بممارسة المهنة في إطار أخلاقي يتحدد بالأحكام دون التعدي عليها. أما مصطلح المسؤولية المهنية يرمي إلى تعزيز الطابع التقني لها، والمسؤولية التأديبية مرتبطة بمواجهة ما ينشئ من خرق للقواعد التي تنتهك بها أصول المهنة. إما باللغات الأجنبية، فكلها مستخلصة من اللغة اليونانية القديمة¹.

وعند البحث عن تعريف القاعدة القانونية، وجب تمييزها عن الأخلاق. والمستقر عليه أن الأخلاق هي شكل من أشكال الوعي الإنساني، وهي مجموعة القيم والمبادئ التي تتبعها المجتمعات من أجل أن تكون هذه المبادئ مرجعية وأساسا لحياتهم، إلى جانب الأحكام القانونية. ومن بين هذه القيم العدالة والمساواة وحرية المعتقد، والتي تستند إليها مختلف المراجع للتنظيمات القانونية، على اختلاف أصولها. واستقرار التعامل بالأخلاق هي نتيجة السلوك

¹ Ethique : « ... conception morale, code of ethics/ code of bravour, deontologie ... », v. Hachette and Oxford dictionary, op. cit., pp. 190 et 669, v. éthique et déontologie, : « ... déon ce qui doit être fait et respecté - logie la science ... », Larousse 2009, préc.

الإنساني القويم والسليم، والذي يستجيب لمختلف المعايير التي تحرك نشاطه في حياته احتراماً للمبادئ والأسس التي يسير عليها المجتمع، فاستجابة الشخص لالتزاماته وواجباته ما هي إلا تعبير عن استجابة الشخص ضمن مجتمعه ودليل على احترامه. كما أنها تبرهن على أنه لا يزال أهلاً لأن يعيش ضمنه، نتيجة تفاعل المبادئ المعنوية للأخلاق وانعكاسها على سلوك أفراد المجتمع، مما يؤمن لهم العيش في اطمئنان وسكينة وتناسق معاً. وهي مجموعة المعتقدات والمثاليات التي يتحلى بها الفرد في المجتمع الذي ينتمي إليه، بل وتميزه في باقي المجتمعات الأخرى التي ينتقل إليها.

وتجد المسؤولية الأخلاقية مصدراً لغويا يونانياً، الديونتولوجيا، والتي يقصد بها علم ما يجب فعله، أو علم الواجبات، وهذا الأخير يعتبر مرادفاً للأخلاق ولكن يختص بالالتزامات، فيحكم نشاط الأفراد وسلوكهم بالرجوع إلى القواعد المستنبطة قانوناً. وهو الأمر بالنسبة لمصطلح الأخلاق، والذي يترجم على أنه "العادة"، أي ما اعتادوا وطرد عليه سلوك الأفراد الصحيح والذي يسير عليه المجتمع الذي نشأت فيه هذه العادات وقبلها هذا المجتمع وتبناها.

ومن ثم، فمصدر المسؤولية قد يكون قانونياً، ويعتمد على مختلف الأحكام القانونية التي تحدد أبعاده وامتداده، وكيفية ممارسته. أما المسؤولية الأخلاقية، فهي أوسع وأشمل لأنها لا تقوم في مواجهة النظم القانونية فقط، بل تتسع لتشمل مختلف علاقات الإنسان المادية والمعنوية. فهي مسؤولية ذاتية تعتمد على الضمير الإنساني والأخلاقي اتجاه الفرد نفسه. كما يتعدى ذلك إلى غيره من بني البشر. فهذه العلاقة بين الشخص والأخر تحكمها قواعد قانونية يمكن تعديها وتغيير آثارها، كما تسعى السلطات داخل الدولة المخولة قانوناً إلى السهر على احترامها وتنفيذها. أما المسؤولية الأخلاقية، فيفرضها الضمير الاجتماعي، المنبثق من الشخص، وهو سلطته الأولى، إذ تظهر ذاتية الأخلاق من هذا المنطلق لا لها من قوة ذاتية. كما تتعدى هذه العلاقة إلى مختلف الروابط في المجتمع، بل وحتى الشخص مع ربه. نتيجة لذلك، فالأخلاق هي مرآة عاكسة للمجتمع التي نشأت فيه، وتحمل القيم التي يسير عليها نحو الرقي والكمال والشرف والعزة. فما ترمي إليه ليس فقط تنظيم سلوك الأفراد، بل يتعدى ذلك من خلال ضمان المعيشة دون التعدي على الآداب وحسن الخلق¹.

وعليه، فقد اعتمدت بعض المهن على وجود أسس وقواعد ترتكز عليها لاستمراريتها وتطورها. فالأخلاقيات هي مجموعة المبادئ والآداب والقيم التي تعبر عن السلوك السليم والصحيح والمتعارف عليه بين أصحاب المهنة الواحدة. وتكون هذه القواعد ضرورية. كما تمثل الوثيقة التي تحدد مختلف المعايير التي تحدد السلوك الواجب للمهني التحلي به والمطلوب أن يتبعها مجموع الأشخاص المنتمين إلى نفس المهنة، وكأنها تمثل مجتمعا. كما يعتبر ميثاقاً تبنته هذه المجموعة ليتوجه أعضاؤه مما يسمح بتحميلهم المسؤولية الأخلاقية عن خرق هذه المبادئ. لذا، فهي تمثل مصدراً قانونياً مهنياً².

والملاحظ، حالياً، أن لكل المهن مجموعة من الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكمها. إلى جانب ذلك، تعتمد على مجموعة من الأصول والقواعد المتعارف عليها عند أصحابها وفي مراعاتها والسير بخطاها يكون محافظة على المهنة وشرفها، والتي تسمى بأخلاقيات وآداب المهنة. وإن كانت جميع أنواع المسؤوليات تختلف من حيث طبيعة مصدرها والأحكام التي تنظمها، باختلاف الهيئات التي تسهر على فرض احترامها وتقريرها، فإنها

¹ ع. ف. الصدده، المرجع السالف الذكر، ص. 27.

² R. SALOMON, *L'originalité de la responsabilité disciplinaire des commissaires aux comptes*, Dr. soc. avril 2002, n° 6, p. 5.

تتشترك كلها في أنها تكون نتاج الانحراف عن السلوك السليم للشخص، بحسب مركزه اتجاه هذه الأحكام. فمن ثم، فالمسؤوليات متكاملة¹.

ويهدف تنظيم المهن إلى أهداف تسعى إلى تحقيقها دعماً لأهميتها ومدى ضرورتها، في سبيل ضبط سلوك مثالي ناتج عن مختلف المقاييس والمعايير والممارسات والأولويات والتوصيات يوجه إلى ذوي المهنة من أجل السير على طريق موحد ومتفق عليه، بالالتزام المشترك اتجاه قواعد المهنة، لأن الوسيلة الوحيدة للحكم على مدى نجاعة وأهمية مهنة من المهن يعتمد على مدى احترام المهنيين الممارسين لها على تلك القيم والثقة التي يكونوا محلها والكفاءة المشتركة فيهم. لذا، يجب أن يتضمن الميثاق الأخلاقي لأي مهنة إلى جانب تنظيم مختلف الالتزامات الناتجة عن ممارسة المهنة وتنظيم العلاقات، ويرمي إلى تنمية وتدقيق وتحديد مختلف القواعد التي تحكم المهنة.

وتجد المسؤولية التأديبية أساسها من الصلة القائمة بين المهني والمهنة المنظمة التي يمارسها، مما ينشئ الرابطة من جهة بين السلوك المثالي الواجب توافره في المنظم إلى المهنة، ومختلف تصرفات المهني ومدى الانطباق بينها، وإذا تبين اختلاف بين السلوكين فما هو إلا لتحديد درجة الانحراف عن الالتزام بالواجبات المهنية والاستجابة للمتطلبات الأخلاقية، مما يعرض المهني إلى مواجهة المسؤولية التأديبية، ونتيجة لها العقوبة المقررة لها.

ويكون نطاق السلوك المنحرف للمهني إما فعلاً أو إهمالاً، لأن المخالفة التأديبية ما هي إلا التصرف الذي يقترف المهني إخلالاً وانتهاكاً لواجباته المهنية سواء كان الإخلال إيجابياً أو سلبياً². غير أنه يمكن امتداد المسؤولية المهنية إلى ما يتعدى القواعد المهنية وواجباتها، بحيث تتأثر كلما سلك المنتمي إلى المهنة سلوكاً يمس كرامة المهنة وشرفها، بل وحتى وإن مس كرامته كشخص خارج نطاق المهنة. ومن ثم، فالعقوبة التأديبية تكون نتيجة الإخلال بالأسس التنظيمية والأخلاقية أثناء تادية المهام المتعلقة بالمهنة وخارجها، أي حتى في سلوكه كفرد من أفراد المجتمع، أي أن التأديب يلحقه كفرد من المجتمع المهني، وكفرد من المجتمع ككل.

ومن خلال مختلف الأحكام التنظيمية فهي لا تبين الفحوى الدقيق للمخالفة التأديبية، لأن جميع العبارات جاءت مجردة وعامة، من دون أن تتأسس على مبدأ يحدد معالمها، مثلما يعتمد عليه في النظام الجزائي، أي مبدأ الشرعية. وهو ما يسمح باتساع نطاق المخالفة التأديبية³، لأنه لا يتحدد مجالها بالإخلال بمقتضيات المهنة، وإنما يتعداه ليشمل كل ما يمثل إخلالاً بسلوك الإنسان في حياته حتى خارج نطاق مهنته، لأن وقعها ينعكس على المهنة، طالما أن مرتكبها ينتمي إليها.

وعليه، فإذا كان مبدأ الشرعية في مجال التجريم يقصد به قيام المشرع بتحديد التصرفات التي تعتبر جرائم، والعقوبات المقررة لها بصورة محددة وواضحة ولا تدع للشك

¹ A. SAYAG, *Commissariat aux comptes : renforcement ou dérive ?*, op. cit., n° 555, p. 451, et R. SALOMON, op. cit., n° 5, p. 4 « la responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes ne se cumule ni se substitue aux responsabilités civile et pénale applicables à ce professionnel, mais les complète en empruntant la signification de l'une et de l'autre, d'où son caractère original ».

² J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 136, p. 49 : « cette formule se veut très large, sauf peut-être lorsqu'elle vise la négligence « grave » ce qui semble exclure les fautes vénielles ou non caractérisées » et dans le même sens, R. SALOMON, 1^{ère} partie, op. cit., n° 11, p. 5 : « la faute disciplinaire, si elle est entendue largement... connaît toutefois des limites ... ».

³ R. SALOMON, op. cit., n° 10, p. 5.

مجالات، فإن الشخص لا يمكن معاقبته إلا بوجود نص قانوني يحدد السلوك المجرم بأركانه وشروطه، ونتيجة لذلك العقوبة المستحقة. ومن محاسن هذا المبدأ أنه يوفر الحماية القانونية للأفراد ويضمن حقوقهم وحرياتهم. وبالمقابل، يمثل الوسيلة القانونية في منع تعسف السلطة في تطبيق العقوبات، فلا يجوز لها اتخاذ أي إجراء ما لم يكن قد تبين ارتكاب الجريمة. وعلى القاضي الجزائي الاستناد في حكمه عند تبرئة أو إدانة المتهم إلى هذه الأحكام دون غيرها، ولو كان الجاني مهنيًا. فلا يسوغ له الاعتماد على قواعد الدين أو الأخلاق، أو أن التصرف مضر بالمجتمع دون أن يعتمد على نص عقابي.

ومن ثم، فمسألة الركن الشرعي للجريمة يتضمن شقين أحدهما يتعلق بعنصر التجريم، فلا يمكن اعتبار أي سلوك جريمة إلا إذا تضمنته النصوص القانونية، وإلا فلا يعد كذلك. أما العنصر الثاني، فهو العقاب، فلا توقع العقوبة إلا على ذلك السلوك المجرم بالعقوبة التي قررت له. وهذا ما يسمح للأشخاص من معرفتهم المسبقة بالتصرفات المحظورة عليهم، وباقترافها يتعرضون إلى العقوبات التي تقابلها. كما أنه يحقق أمن المجتمع الذي ينتمي إليه الفرد مما يولد الإحساس بالردع العام، ويؤدي إلى إحجام الأفراد على ارتكابها خشية وقوعهم تحت طائلة العقوبات الجزائية، فله أثر وقائي أيضًا. أما إذا تعلق الأمر بالمسؤولية المهنية، ففي مواجهة ركن الشرعية فهل تخضع إلى مبدأ مماثل وخاص بها؟

إذا كانت المخالفة التأديبية تخضع إلى مبدأ الشرعية، فهذا يعني أن السلوك المكون لها متضمن في نص قانوني، ويحدد لها بالمقابل عقوبة تأديبية. إلا أنه لا يجب أن يؤخذ بالصورة الصارمة التي يعرف بها قانون العقوبات، دون التقليل من أهميتها، لما لها من آثار على المجتمع ككل.

بالاعتماد على تعاريف المسؤولية الأخلاقية أو التأديبية يتضح بأن المخالفات المنشئة لها، تتخذ طابعًا خاصًا يميزها عن غيرها من المخالفات التابعة لأنظمة قانونية أخرى، وهذا راجع لعدم تدخل المشرع في تحديد نطاقها فيستعصى حصرها أو تعدادها، كما أنه في تحديد قواعد وأسس المهنة يستعمل في بعض الأحيان ألفاظ واسعة وتحتمل العديد من التفسيرات والمعاني التقنية المرتبطة بالمهام المنوط بها المهنيين. وعند تحديد الصلاحيات المتعلقة بممارسة المهنة، فيترك جانبًا منها إلى السلطة التقديرية للمهني، والتي يعتمد فيها المهني على قواعد قانونية وأخرى أخلاقية مهنية، وتتعلق بالإحساس بالمسؤولية والتحلي بالأمانة والشرف وأداء المهام التي يراها المهني ملائمة ونبيلة لأنه يصبح خبيرًا بشؤونها، بالتحلي بالرصانة في ممارسة مهامه ومختلف العلاقات التي تنشأ ضمنها، سواء في مواجهة زملائه، أي باقي الأعضاء المنتمين إلى نفس المهنة، أو الهيئات المهنية أو زبائنه، بل ومختلف العلاقات حتى في حياته الخاصة، لصيانة السمعة والمحافظة على شرف المهنة.

ومهام محافظ الحسابات هي مهام قانونية تعتمد على تكوين تقني وخبرة مهنية يكتسبها. إلا أنه بالاطلاع على هذه المهام، سواء العامة، أو تلك الخاصة بشركة المساهمة فإنها تتعلق بالرقابة والمراجعة، من جانب دقيق، ويتسع مجالها إلى أن تشمل كل سلوك للحرص على الشرف والرزانة والأمانة والشرف¹.

بيد أنه من الصعب أن يطلب من شخص أن يبقى ملتزمًا بسلوك سليم في كل الحالات وجميع الأوقات تحت طائلة عقوبات تأديبية، دون أن يتم تحديد هذا السلوك، مع العلم بأنه لا يوجد تلازم حتمي بين المتابعة التأديبية وباقي المتابعات، غير أن العكس ليس صحيحًا. لأنه إذا

¹ المادتين 2 و 3 من القانون رقم 10-01 وسابقا كانت النصوص أكثر دقة من حيث المصطلحات لملائمتها مع النظام التأديبي خصوصًا المادتين 2 و 3 من المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136.

قامت أحد المسؤوليات المدنية أو الجزائية للمهني¹، فتجد المسؤولية التأديبية أركانها متوافرة مبدئياً. مما يفتح المجال واسعا أمام حالات قيام المسؤولية التأديبية. ويستخلص مما سبق، صعوبة تحديد المخالفات التأديبية وحصرها. وبالتالي، فهي لا تخضع لمبدأ أنه لا جريمة إلا بنص، في غياب هذا النص بالذات. فهذا لا يعني أن السلوك مباحا مطلقا، بل يكفي أن يرتكب تصرفا ينسب إلى المهني فيمكن أن يعاقب تأديبيا سواء نص المشرع عليه أو لا.

ومن آثار عدم تحديد المخالفة التأديبية، بأنها لم ترد على سبيل الحصر. ولكن للهيئة المهنية التي تملك سلطة التأديب أن ترى في التصرف سلوكا منافيا للمهنة، حتى وإن لم يعاقب عليه المشرع جزائيا، ولم يتضرر منه شخص محدد، وإنما تضررت منه المهنة، لأنه لا يتفق مع واجبات المهنة وقواعدها.

ويجب الإشارة إلى التركيب أو الطابع المختلط، بين المسؤولية الجزائية التي تؤثر على قيام المسؤولية التأديبية مثلها مثل المسؤولية المدنية فهي الأخرى تؤدي إلى قيامها². غير أنه إذا انعدمت المسؤولية المدنية والجزائية أو إحداها، فلا يعد ذلك مانعا من قيام المسؤولية التأديبية لوحدها. لذا، فلا يؤخذ في إطار المسؤولية الأخلاقية بنصوص محددة وقاطعة أما غياب مبدأ الشرعية في المجال التأديبي.

إلا أن القول بقيام المسؤولية التأديبية دون ركن الشرعية فهو انتهاك للحقوق الفردية. مما يفرض التمييز بين الركن الذي يحدد التصرف وإطاره وذلك الذي يقوم به التصرف. فغياب النص القانوني لمخالفة السلوك أخلاقيات المهنة، لا يعني أن الهيئة المهنية أي المجلس الوطني للمحاسبة الذي يتابع المخالفة التأديبية له مطلق الحرية في إصدار أية عقوبة ضد المهني متى شاء لعدم الخضوع لأي مبدأ يحكمه، بل لا بد من أن تركز على مفهوم الخطأ المهني. وهذا بالرغم من الوصية التي تسهر الدولة على تنفيذها. فالشرعية، هنا، تأخذ طابعا خاصا ينسجم مع طبيعة المواثيق المهنية والأخلاقية، بحيث تتنوع مصادر المخالفة التأديبية بتنوع مصادر الالتزامات والواجبات المهنية والأخلاقية.

غير أن الملاحظ أن المشرع الجزائري تدخل في إطار تحديد العقوبات التأديبية عند ثبوت المسؤولية المهنية لإدانة المهني، أي مندوب الحسابات، دليل على عدم تخلي المشرع عن مهمة تحديد العقوبة، بالرغم من أنه لم يحدد التصرفات التي تكون المخالفة التأديبية. فلا يبقى للهيئة المهنية إلا اختيار أنجعها للتوصل إلى ردع عام "مهني" ينحصر بمجتمع المهنيين، وردع خاص "مهني" لمحافظ الحسابات الثابت في حقه السلوك المخالف لقواعد المهنة وأصولها. وهذه العقوبات لا تتشابه مع العقوبات المعروفة عند قيام المسؤولية المدنية أو الجزائية. فالعقوبة المدنية تتمثل في جبر الضرر والتعويض عما تسبب التصرف في إحداثه، أما المسؤولية

¹ A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 14510, p. 295 : « en principe, les instances disciplinaires n'ont pas d'obligation de sursoir à statuer lorsqu'une instance pénale est en cours. Par prudence, elles adoptent néanmoins cette solution en règle générale ».

² R. SALOMON, op. cit., n° 31, p. 7 : « le droit disciplinaire des commissaires aux comptes se distingue par ... son caractère mixte », même la jurisprudence française admet le fondement de la faute disciplinaire sur une infraction pénalement réprimée, v. C.E., 12 octobre 2009, R.J.D.A. 2010, n° 1, p. 51 : « une situation de perte d'indépendance du cabinet, puisqu'un commissaire aux comptes avait été signataire avec un autre commissaire aux comptes du même cabinet, constituant une faute disciplinaire ».

الجزائية فتحدد بتلك المنصوص عليه بما يتفق وطبيعة وخطورة الجريمة، والمتمثلة أغلبها في الحبس والغرامة الى جانب العقوبات التكميلية.

ومن ثم، فالرأي القائل بضرورة ركن الشرعية لقيام المخالفة التأديبية هو واجب الاعتماد، لأن مخالفة هذا الموقف من شأنه جهل الطبيعة المميزة للجريمة المهنية أو التأديبية في التفاعل في جميع الظروف مع كل التصرفات، وهو ما يسمح باستعارة مفهوم الشرعية لتوظيفه في منح السلطة للهيئات المهنية صلاحية متابعة الجرائم التأديبية وفي تقدير وتحديد ما يعتبر انتهاكا للمهنة ويشكل خطأ تأديبيا وإيقاع العقوبة التأديبية، استنادا إلى اعتبارات المهنة والهدف الذي تم تنظيمها من أجله. لذا، فغياب ركن الشرعية لا يمكن اعتباره مطلقا، إلا أنه يتسع بالقدر اللازم ليشمل كافة التصرفات والأفعال والامهالات واللامبالاة لانتهاك قواعد المهنة.

ومما سبق، يمكن إدراك موقف المشرع من تعداد جانب من الالتزامات والصلاحيات المتعلقة بالمهنة بطريقة دقيقة¹. أما باقي المبادئ والقيم التي تعتمد عليها المهنة جاءت بألفاظ واسعة وعبارات مبهمة، ينتج عنها أسلوبا يسمح بتغطية مختلف المخالفات المهنية والتأديبية، وحتى تلك التي يتم ظهورها بعد تنظيم المهنة قانونا²، لأنها انتهاكا لطبيعة النشاط المهني.

وبهذا، فتحديد طبيعة المسؤولية التأديبية بأنها ناتجة عن تركيب ناتج عن مجموعة من القواعد القانونية منها الجزائية، والمدنية، والتنظيمية وغيرها، زيادة لقواعد لا تجد مصدرا لها في التشريع، كالأعراف المهنية والمبادئ الأخلاقية، وحتى وإن دونت، فيبقى أصلها معنويا. كما أنها تتطور بتطور المهن لأنها تلحقها تعديلات وتتغير القواعد والقيم المرتبطة بها بتغير النظام التي تخضع له. ومن ثم، فهي ترمي إلى تكملة التأسيس القانوني للمهنة³.

ويرى جانب من الفقه الفرنسي، بأن الجريمة التأديبية تبقى مستقلة عن التصرف المنشئ للمسؤولية ذاته، بل وعن باقي المسؤوليات، المدنية والجزائية، فإذا لحق بالمسؤولية الجزائية عفو⁴، فلا يمد أثره إلى الجانب التأديبي، ولا تتأثر المسؤولية التأديبية بل تبقى قائمة ويمكن

¹ المادة 23 من القانون رقم 10-01.

² المادة 15 من القانون رقم 10-01 تسند مهمة إعداد مدونة أخلاقيات مهنة محافظة الحسابات إلى الهيئة المهنية المتمثلة في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، إلا أنه كان من المفروض أن يبين المرسوم التنفيذي رقم 11-26 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، السابق ذكره، ذلك، لاسيما من بين صلاحياته، فقد يكون تم إغفال ذلك، مما يفرض تحديد طريقة إعداد هذه المدونة وكيفية وإجراءات ذلك، وهل يتم توجيهها إلى الوزير الكلف بالمالية للتوقيع عليها، مثل نظامها الداخلي.

³ R. SALOMON, op. cit., n° 31, p. 7: « le droit disciplinaire des commissaires aux comptes se distingue par trois caractéristiques : son caractère mixte, en raison de la coexistence de dispositions légales, réglementaires et professionnelles ; son caractère évolutif ; son caractère supplétif ».

⁴ C.E., 2 novembre 2005, Gaz. Pal. 2006, n° 2099 : « ... toutefois, ces agissements de l'intéressé, survenus à l'occasion d'une opération relative à son patrimoine privé et qui est restée isolée, n'a pas comporté d'autre irrégularité que la méconnaissance de cette incompatibilité. En regardant ces faits comme de nature à entraîner dans l'esprit du public « une confusion et une interrogation sur le rôle des commissaires aux comptes » et comme étant contraires à l'honneur et à la probité et, donc, insusceptible d'entrer dans le champ de l'amnistie... » .

مباشرة إجراءات المتابعة الانضباطية، ولا مانع من النطق بالعقوبة¹، وهو ما اعتمده القضاء الفرنسي².

المطلب الثاني : أركان المسؤولية التأديبية لمندوب الحسابات

يقضي المبدأ بأنه لا مسؤولية من دون خطأ، مهما كانت طبيعة الخطأ، بفعل أو بإهمال، ومهما كان تكييفه، فقد تنجر عنه المسؤولية الجزائية أو المسؤولية المدنية أو كلاهما معا. وإذا كانت الدعوى المدنية تهدف إلى جبر الضرر اللاحق بالضحية، فإن الدعوى العمومية تهدف إلى تطبيق القانون الذي يحكم المجتمع والتي تمارسها النيابة العامة للمطالبة بالحق العام، نظرا للضرر الذي هز استقرار المجتمع. إلا أن الطبيعة الخاصة لمهام محافظ الحسابات وانتمائه إلى منظمة مهنية تمثل في حد ذاتها مجتمعا خاصا بمحافظي الحسابات، فإنه يواجه المسؤولية عندما يهتز كيان هذا المجتمع من تصرفه. وما تجدر ملاحظته بداءة بأن المسؤولية التأديبية، وخلافا لباقي أشكال المسؤوليات فإنها تستغني من عنصر الضرر، الذي لا يعتد به، وإنما يكفي صدور التصرف للأخلاقي المتنافي مع القواعد المهنية لقيام المسؤولية التأديبية³.

أولا: اقتراح مندوب الحسابات تصرفا منافيا للقواعد المهنية

ينص المشرع الجزائري على أن محافظ الحسابات يواجه المسؤولية التأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عن ممارسة وظائفهم⁴، وبمقارنة فحوى هذه المادة نجدتها متفقة في جانب منها مع الأحكام الملغاة⁵. فكانت المصطلحات المستعملة سابقا هي المسؤولية الانضباطية للتعبير عن المسؤولية التأديبية. كما أن محافظ الحسابات يواجه هذه المسؤولية كغيره من أصحاب المهن المحاسبية أمام نفس الهيئة، إلا أن الهيئة اختلفت. فبعدما كانت المنظمة الوطنية هي المختصة⁶، أسند هذا الاختصاص إلى اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، أي لجنة الانضباط والتحكيم⁷.

ومن ثم، فتنشأ مسؤولية مندوب الحسابات، عن كل مخالفة أو تقصير مهني، إذ تعد مخالفة أو تقصيرا مهنيا عند الإخلال بالقواعد المهنية، فتنشأ المسؤولية التأديبية بمجرد اقتراحها سواء بالمسار بالمبادئ التقنية أو بأصول أخلاقياتها. كما أن التعبير الذي وردت به يفتح المجال

¹ J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 136, p. 49 : « il résulte aussi de l'autonomie de la faute disciplinaire qu'une amnistie qui effacerait le seul aspect infractionnel des faits pénalement qualifiés ne ferait pas obstacle à des poursuites disciplinaires fondées sur l'atteinte à la probité ou à l'honneur professionnel... ».

² C.E., 18 mars 1983, Gaz. Pal. 1984, somm., n° 26955, p. 145.

³ لم ينص على عنصر الضرر كركن في المادة 63 من القانون رقم 10 - 01، ومن طبيعة هذه المسؤولية أنها تستغني في قيامها عن الضرر.

R. SALOMON, op. cit., n° 35, p. 8, J.-F. BARBIERI, préc.

⁴ المادة 63 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر، وقارنها بالمادتين 53 من القانون رقم 06-02 الخاص بالموثق، و49 من القانون رقم 06-03 المتعلق بالمحضر القضائي والسلف ذكرهما، وتعتمد هذه الأحكام على نفس الأساس في قيام المسؤولية التأديبية.

⁵ المادة 63 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر، وكانت تقابل المادة 53 الفقرة الأولى من القانون رقم 91-08.

⁶ المادة 5 من القانون رقم 91-08 الملغى.

⁷ المادتين 4 و 5 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01. ويلاحظ بأن هذه اللجنة تدعى في صلب القانون تارة بلجنة الانضباط والتحكيم، وتارة أخرى باللجنة التأديبية، ويؤكد على أنها لجنة الانضباط والتحكيم بالمادتين 17 و 21 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 السالف الذكر.

واسعا ليسمح باعتماد شتى أنواع التصرفات التي من شأنها أن تعتبر كل فعل أو إهمال ينحرف عن التصرف السليم والصحيح كأساس لقيام المسؤولية التأديبية. ومن بين الأخطاء المهنية التي يمكنه اقتترافها، قيامه بإرساليات إلى مجموعة من المتعاملين الاقتصاديين يبين فيها مدى خبرته، فاعتبر بمثابة السعي اللاشعري لاجتذاب الزبائن¹.

والملاحظ أن المسؤولية التأديبية تنشأ بمقتضى فعل أو إهمال، إلا أنه وبمقارنتها بالمسؤولية المدنية والجزائية، فلا يمكن القول بقيام هاتين الأخيرتين بمجرد الخطأ أو الإهمال ما لم تجتمع باقي أركان هذه المسؤوليات، فلا بد أن ينتج ضرر عن الفعل غير المشروع مع قيام علاقة سببية بينه وبين الفعل الضار. أما المسؤولية التأديبية فهي مستقلة عن باقي المسؤوليات الأخرى، كما أنها لا تعتمد إلا مخالفة أو تقصير أخلاقي أو تقني. فالرجوع إلى ذات النص بترجمته إلى اللغة الفرنسية، نجد أن الأمر بتعلق بكل جريمة والتي ترجمت إلى مخالفة²، ويضاف إليها كل تصرف سواء بالفعل أو الإهمال نتج عن انتهاك المبادئ التقنية. ويقصد بذلك، المهام التي يمارسها محافظ الحسابات والتي تكون من اختصاصه، لاسيما تلك المتضمنة في الأحكام المنصوص عليها في المادة 22 وما يليها من القانون رقم 10-01 السالف ذكره، إلى جانب الوظائف المنصوص عليها في القانون التجاري، وخصوصا في إطار شركة المساهمة³.

يستخلص مما سبق بأن محافظ الحسابات يسأل انضباطيا بسبب مخالفته لقواعد السلوك المهني، سواء الأحكام التشريعية والتنظيمية المنظمة لمزاولة هذه المهنة أو تلك التي تحددها الهيئات المهنية⁴، والمقصود أساسا بذلك الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁵، التي أوكل لها، من بين باقي المهام، إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة، والسهر على احترام قواعدها وأعرافها⁶. وتساهم إلى جانب مجلس المحاسبة في مجال التقييس المحاسبي وتحديد الواجبات المهنية⁷. وعليه مخالفة الأحكام القانونية أو المهنية أو حتى العرفية التي تعارف أصحاب المهنة عليها، واستقر السلوك بينهم يكون سببا في قيام المسؤولية التأديبية، ولا تعتمد حتما على قيام مسؤولية مدنية أو جزائية، وهو ما يمكن استقرائه من أحكام المادة 63 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 السالف الذكر⁸.

ترمي قواعد السلوك المهني أساسا إلى تحديد الالتزامات والواجبات المهنية والمسؤوليات التقنية والأخلاقية التي تفرض على محافظ الحسابات، في تأدية مهامه لاستيفائها الانتظام والمصدقية المرتبطة بطبيعة المهنة واحترام معايير الرقابة والمراجعة، لما لها من

¹ يمنع على محافظ الحسابات السعي وراء اجتذاب الزبائن، طبقا للمادتين 70 من القانون رقم 10 - 10 (وهو ما كان يمنع سابقا بالمادة 37 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136).

² وهو نفس موقف المشرع في القانون التجاري، فينص على المخالفات المقترفة في الشركات التجارية، بالرغم من أن تكييفها القانوني في أغلبها جناح، أي جرائم.

³ المادة 715 مكرر 4 وما يليها ق.ت.ج.

⁴ المادة 15 من القانون رقم 10-01.

⁵ المادة 14 من القانون رقم 10-01.

⁶ المادتين 15 و 17 من القانون رقم 10-01.

⁷ المادة 17 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01.

⁸ كانت هذه الأحكام مقررة وبصيغة لغوية مخالفة إلا أنها متفقة في فحواها، وخصوصا بالمادة 38 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136، إذ تنص هذه المادة على أنه: " يمكن أن ينجر... تطبيق العقوبات التأديبية، ... دون المساس بمتابعات القانون العام المحتملة".

أهمية في حماية المصالح المعتمدة على الرقابة الشرعية، نظرا لاعتماد فئات متعددة على نتيجة نشاطه المهني، إذ تتعامل بناء على تلك البيانات¹.

ولقد كان المشرع الجزائري ينص على قانون يتضمن أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات، والتي تشترك معه فيها، باقي المهن المحاسبية². وكان يبين آنذاك واجباته المهنية وواجب الحرص على أدائها برصانة وبدرجة كبيرة ويتجسد ذلك من خلال أداء مهامه بصرامة وهدوء. كما يفرض عليه تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة لمهنة وشرفها³. فهذا الجانب هو المتعلق بالأخلاق المهنية العامة للتعامل مع الزبون، لاسيما الشركة التجارية المراقبة. زيادة على ذلك، يجب عليه أن ينفذ مهامه المسندة إليه بأمانة وشرف طبقا لمبدأ حيادي وباستقلالية، ويحكمها الشرف والضمير المهني، وذلك حتى تتم أعماله في إطار شرعي⁴. وهذا هو الجانب التقني الذي يجب عليه الوفاء به أثناء تأدية مهامه⁵، بل وحتى عندما يتعذر عليه القيام بها فمن واجبه أن يعلم زبونه بذلك⁶. إلا أنه حاليا يجب انتظار صدور مدونة أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات التي يتم إعدادها مبدئيا⁷ من قبل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات⁸.

وتمتد أساسا الواجبات المهنية الملقاة على عاتق مندوب الحسابات نتيجة انتمائه إلى المنظمة المهنية ومختلف الهيئات المهنية، بانضباطه اتجاهها وضرورة إعلامها عن أي حادث مهم في حياته المهنية⁹. وبما أن أعضاء محافظي الحسابات يكونون مجتمعا مهنيا، فيجب أن تبنى العلاقات بين مختلف الأعضاء على أصول الزمالة وحسن التعامل والتضامن¹⁰.

ومقابلا لتلك الواجبات والالتزامات حددت مجموعة من الحقوق والإمكانات الموضوعة تحت تصرف محافظ الحسابات ليمارس مهامه بكل سهولة ويتمكن من تنفيذها طبقا للمقاييس والإجراءات التي تحددها الأحكام القانونية والمهنية وحتى العرفية. ومن ثم، فكل إخلال بهذه القواعد من شأنها أن تؤدي إلى المساءلة التأديبية وإلى تطبيق العقوبات الانضباطية بحسب خطورة التصرف اللاأخلاقي الذي ثبت في مواجهته مخالفا بذلك تلك الأحكام¹¹. والمتابعة التأديبية لا تضع حدا ولا تعرقل ممارسة باقي الدعاوى لصالح ضحية التصرف المخالف

¹ R. SALOMON, op. cit., n^{os} 14 et 17, pp. 5 et 6.

² المقصود بذلك مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد.

³ المادة 2 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

⁴ المادتين 3 و 4 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

⁵ المادة 5 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

⁶ المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

⁷ لم يتم تحديد دور الوزير المكلف بالمالية أو المجلس الوطني للمحاسبة وأجهزته، ولجانه في إعداد أو المصادقة على مدونة أخلاقيات المهنة.

V. aussi arts. L. 822-11 et L. 822-16 C. com.fr. et décr. n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 portant approbation du Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, inclus au Code de commerce français, préc.

⁸ المادة 15 من القانون رقم 10-01، والمادة 7 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 السابق ذكره.

⁹ كانت الأحكام السابقة واضحة في هذا الشأن، بالمادة 14 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 96-136. أما حاليا، فلم يتم إصدار النصوص التنظيمية التي تحدد أخلاقيات المهنة أو مدونتها.

¹⁰ سابقا كانت المادة 18 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 صريحة.

¹¹ المادة 3 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 (سابقا بالمادة 38 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136).

للمبادئ المهنية، إذ أن المشرع الجزائري يبين بأن العقوبات الانضباطية يمكن الحكم بها دون المساس بمتابعات القانون العام المحتملة.

يستخلص مما سبق بأن العقوبة الانضباطية يمكن أن تنجر عن اقتراف جريمة أو عند قيام المسؤولية التقصيرية لمحافظ الحسابات، غير أنها تبقى احتمالية، وهذا دليل على أن المخالفة المهنية تتسع لأن تشمل نوعا آخر من الخطأ الناتج عن انتهاك الأحكام المهنية التي تسيّر عليها المهنة، بحيث لا يمكن أن تقوم بشأنها المسؤولية المدنية ولا الجزائية، بل ويمكن للمهني العضو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أن يواجه المسؤولية الانضباطية فقط دون أن يتسبب في أي ضرر كان، ومن دون أن يكيف خطأه على أنه مخالفة مدنية أو جزائية¹. إلا أنه يمكن في حالة التسبب في ضرر أن يكون معيارا في تقرير مدى شدة العقوبة التأديبية وتطبيقها².

ونتيجة لذلك، فتنشأ المسؤولية التأديبية عند الخروج عن السلوك السليم والصحيح، بمخالفة الأحكام ليس فقط التشريعية والتنظيمية، أو المهنية وإنما كل تصرف من شأنه يلحق ضررا بالمهنة وشرفها، بما في ذلك القواعد الخلقية غير المكتوبة. لذا، فينجر عن المسؤولية المدنية أو الجزائية قيام المسؤولية التأديبية، غير أن العكس ليس صحيحا في كل الحالات، نظرا لاستقلالية الدعوى الانضباطية عن باقي المسؤوليات. وإذا كانت المسؤولية التأديبية تبنى على عنصر الخطأ أي الركن المادي لنشاط محافظ الحسابات إلا أنه لا يستوجب معه عنصر الإدراك، لأن الخطأ غير المتعمد الناتج عن مجرد النسيان أو الإهمال يمكن هو الآخر أن يكون محل عقوبات تأديبية لمخالفة مبدأ الحيطة والتبصر والحد.

وبالرغم من اتساع مفهوم المسؤولية التأديبية، إلا أنها تبقى محددة بانحراف عن سلوك مهني محدد، فلا يمكن متابعة محافظ الحسابات عن أي سلوك أو تصرف ما لم يكيف على أنه خالف أحد المبادئ والقواعد التي تقوم عليها المهنة. ومن ثم، فما هو المقياس الذي تقاس به المخالفة التأديبية؟

فيجب الانطلاق من شخصية مندوب الحسابات، وتحديد مدى الحياد عن السلوك السليم بالنسبة لهذا المهني ذاته، وإذا كان سلوكه يعبر عن انحراف بالنسبة له، فيكون المقياس هنا ذاتيا وشخصيا. ولا بين مندوب الحسابات حديث العهد بالمهنة أو من له مدة زمنية في ممارستها، يعاملان في مواجهة المسؤولية التأديبية على قدم المساواة. إلا أن هذا المعيار يبقى شخصيا ويبنى على معايير داخلية للمهني. لذا، يعتمد أيضا على المعيار الموضوعي، إذ يجرد التصرف عن الظروف الشخصية، ويقاس بالسلوك العادي في نفس الظروف التي تواجد فيها عند اقتراف الخطأ المهني. فإذا تبين وجود درجة من الانحراف بين السلوكين تقوم المسؤولية التأديبية. ودرجة الانحراف لا بد أن تقاس انطلاقا من الالتزام بتوفير الوسائل دون النتائج³. وإلا أنها ليست الوسائل بمفهوم العام للمهنة عموما، أو المهنة المحاسبية، بل بالنظر إلى الفئة التي ينتمي

¹ Com., 17 octobre 1984, Rev. soc. 1985, p. 78 et Com., 27 octobre 1992, Bull. CNCC 1993, p. 107 : « si la faute quelque importante qu'elle soit, n'a pas entraîné de dommage pour la société ou pour un tiers, ce n'est pas la responsabilité civile qu'on pourra faire jouer mais, le cas échéant, la responsabilité disciplinaire du commissaire ».

² المادة 63 الفقرة 2 من القانون رقم 10-01: " تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها..."، فيلاحظ أن المشرع بقي على موقفه، فقط غير نوعا ما من التعبير، لاسيما المادة 38 من المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136: " يمكن ... تطبيق العقوبات التأديبية ... حسب خطورة المخالفة أو التقصير".

³ المادة 59 من القانون رقم 10-01، وكان المشرع الجزائري ينص على نفس المبدأ بالمادة 49 من القانون رقم 91 - 08 الملغى.

إليها والوسائل المتاحة له كعضو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. ومن ثم، يجب أن يرتبط الخطأ التأديبي بمقترفه نظرا للطبيعة المهنية له. إلا أن المشرع الجزائري ينص على أن الخطأ المهني لمحافظ الحسابات ينتج عند ممارسة وظائفه¹، وبالمقابل يفرض على أعضاء المنظمة المهنية أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة ليس فقط في أداء مهامه، إنما يمتد إلى حياته الخاصة²، بأن يتجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرافها. لذا، يطرح التساؤل المتعلق بالتصرفات التي ليست متعلقة بالمهنة إلا أنها تمس بشخصيته أو شرفه وإخلاصه في مواجهة الغير، أي من لا تربطه معه علاقة مهنية، فهل تؤدي إلى المسؤولية الانضباطية؟

ويؤدي عدم حصر التصرفات والمخالفات التي تسبب قيام المسؤولية التأديبية من شأنه أن يوسع من السلطة التقديرية التي تتمتع بها الهيئات المختصة بالتأديب، إذ يمكن لتصرفه المشين خارج نطاق ممارسة مهنته ووظيفته باعتباره فردا من أفراد المجتمع، ألا تقوم بشأنه أية مسؤولية مدنية أو جزائية، إلا أنه في نظر هذا المجتمع، فإنه يعتبر مهنيا منتما إلى فئة من المجتمع، ومطالباً بمراعاة المهنة في كل ما قد يصدر منه حتى لا يتناقض مع الثقة والضمير المهني المفروض أن يتوافر فيه والاحترام الواجب وبث الهيبة في نفوس الغير اتجاهه من حماة تطبيق القانون.

وبالرجوع إلى أحكام المادة 62 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-10، فالمشرع الجزائري قد قلص من إطار الخطأ التأديبي، بحيث يجب أن يرتبط بممارسة المهنة، وإلا فلا يمكن أن يكون الخطأ تأديبيا³. ومن المؤسف تبني هذا الموقف، لأنه من جهة يجب أن يتم إقامة علاقة سببية بين الخطأ المهني والإطار الذي اقترف فيه، فلا يمكن المتابعة إلا إذا تعلق الأمر بخطأ اقترف عند ممارسة المهنة. إلا أن الأخطاء المقترفة عند ممارسة المهنة تؤدي في أغلبها إلى قيام المسؤولية المدنية أو الجزائية، وسيصبح من النادر وجود خطأ مهني دون قيام باقي المسؤوليات، وينتفي معها مبدأ استقلالية المسؤولية المهنية عن غيرها.

وعليه، فلا يصبح للخطأ المهني استقلالية إلا إذا تعلق الأمر بعلاقة محافظ الحسابات بالهيئات المهنية. في حين أنه من الضروري السماح للمجتمع المهني أن تأديب كل شخص تنتافي أخلاقه الشخصية مع الأخلاق التي يجب أن يتمتع بها الفرد مما لها من تأثير على الصورة العامة للمهني والمهنة ككل. لذا، يستحسن على المشرع الجزائري أن يلغي عبارة "عند ممارسة وظائفهم"، لأنها تضيق وتغير من طبيعة المسؤولية التأديبية. ويستنتج مما سبق أن محافظ الحسابات باقترافه جناحا مرتبطة بممارسة مهامه فتقوم مسؤوليته التأديبية في وجهها المثالي لأنها أخطر أسباب المؤدية لقيامها.

¹ المادة 63 من القانون رقم 10 - 01.

² يفرض المشرع على المترشح لطلب التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أن يقدم وثيقة للتأكد من حسن السلوك، طبقا للمادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30. فإذا كان للانضمام الى المهنة يجب أن يكون سلوك الشخص قبل ذلك محمودا، فبالضرورة أنه يجب أن يحتفظ بذات السلوك بعد التسجيل. إلا أنه بالرغم من ذلك فالأحكام السابقة كانت أكثر وضوحا في هذا الشأن بالمادة 2 الفقرة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136، مما يستحسن إدراجها في مدونة أخلاقيات المهنة.

³ وهو نفس موقف المشرع في بالنسبة لتأسيس المسؤولية المهنية للموثق بالمادة 50 من القانون رقم 06-02 والمحضر القضائي طبقا للمادة 49 من القانون رقم 06-03 السلف ذكرهما.

ثانياً: إسناد التصرف المنافي للقواعد المهنية لمحافظ الحسابات المسجل في سجل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يرى جانب من الفقه أن الخطأ التأديبي لا بد أن يرتبط بصاحبه، بسبب قيام علاقة سببية¹. وتطبيقاً لذلك، فلمتابعة محافظ الحسابات بالمسؤولية المهنية يجب أن يكون هذا المهني بتصرفه أو فعله أو إهماله هو السبب المباشر في الخطأ. وينجر عن ذلك افتراض الخطأ المهني لمحافظ الحسابات، بحيث لا تكلف الهيئة المختصة بإيقاع العقوبة التأديبية بإثباته. فعليه أن ينفي العلاقة الموجودة بين الخطأ وبينه، وذلك بإقامة الدليل على أنه ليس صادراً من طرفه للتخلص من المسؤولية. ومن ثم، فهذا الموقف يعزز المبدأ القائل بالمسؤولية الشخصية لمحافظ الحسابات، مهما كان نوعها، وبانعدام ركن السببية، تنعدم معه، مبدئياً، المسؤولية التأديبية لعدم إسناد الخطأ إلى محافظ الحسابات.

وإثبات طبيعة الخطأ إرادياً كان، أو إهمالاً ليس مهماً في المسؤولية التأديبية، إلا أنه إذا كان الخطأ إرادياً فيعد ظرفاً مشدداً في إيقاع العقوبة التأديبية. أما إذا احتل الخطأ تفسيراً متفاوتاً في التقدير، فالأصل أنه لا مسؤولية تأديبية لمحافظ الحسابات، ومثلها أن المصادقة على الدقة المتناهية للحسابات، غير ممكن مطلقاً، ويحتل تقدير مدى صحتها على معايير موضوعية، يمكن التحقق من مدى انضباطه في هذه المرحلة. أما المعايير الشخصية، فيعتمد على خبرته وكيفية تعامله مع الظروف الزمنية المحيطة به فيقوم بتقدير خاطئ، وفي أصله يحتمل الخطأ المتفاوت، فإذا لم يكن التفاوت فاضحاً ولا يؤثر على التقدير الموضوعي فلا مجال للمتابعة التأديبية لأن المسألة تحتل في أصلها الخلاف، وتتضمن بطبعها رجحان التقدير، وتقطع علاقة السببية. أما إذا تبين أن محافظ الحسابات تعمد تحويل المبادئ التقنية لتغيير التقدير الموضوعي، فيكون بذلك قد اقترف خطأ مهنيًا، يسند له.

يكون عرضة للعقوبة التأديبية المهني الذي يكون مسجلاً في الجدول المهني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، سواء تعلق الأمر بالشخص الطبيعي أو الشخص المعنوي. كما يرى جانب من الفقه الفرنسي ضرورة متابعة محافظي الحسابات النظاميين، أي المسجلين. ويمتد مجال المسؤولية التأديبية إلى المحافظين القدامى² أو في المراحل الانتقالية، أو غير المسجلين بعد أو غير المعتمدين³، وهو ما يسمح بمنع مندوب الحسابات المتمرن من الانضمام إلى المهنة بسبب تصرفاته أثناء فترة التدريب، أو إقصائه من التربص.

وسبقت الإشارة إلى أن محافظ الحسابات يمكنه أن يستعين بمساعدين وخبراء تحت مسؤوليته، وتقوم مسؤوليته المدنية وحتى الجزائية عن تصرفاتهم باعتبارهم تابعيه. وفي هذا المستوى من البحث، هل تقوم مسؤوليته التأديبية من جراء تصرفاتهم؟

ومن بين ما يقوم به مندوب الحسابات أن يحسن اختيار مساعديه، ويمارس سلطة الرقابة باعتباره المتبوع، ويسهر على تنفيذهم السليم للمهام التي يكلفهم به، ويعتبر مسؤولاً شخصياً عنهم. وفلا يعد هؤلاء من بين المهنيين ولا يمكن النطق بالعقوبة التأديبية ضدهم، لارتباط هذه العقوبة بلقب مندوب الحسابات. ولأنه مسؤول على تصرفاتهم، وجاء النص على

¹ ج. ع. الشامسي، مسؤولية مدققي ومراجعي الحسابات، منشورات حلب، 2001، ص. 201، ك.م. الدهراوي، المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات، المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات، منشورات حلب، 2001، ص. 139.

² محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم في رقابة الشركات أو الكيانات، إذا كان الخطأ المهني مقترفاً أو مرتبطاً بها. المادة 63 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01.

³ J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 137, p. 50.

ذلك بصيغة عامة تتضمن جميع أنواع المسؤوليات¹، فمن باب أولى أن يسأل تأديبيا عن ما يصدر عنهم من تصرفات مسيئة بأخلاقيات المهنة. ومرجع ذلك، أنه لو يعفى محافظ الحسابات، من مخالفة مساعديه والخبراء الذين يوظفهم، من المساءلة التأديبية، فهذا من شأنه أن يسيء إلى المهنة لأن المجتمع لا يميز بين مندوب الحسابات ذاته والتابعين له. زيادة على أن تصرف المتبوع ليس إلا نتيجة الإهمال وعدم الحيطة والتبصر الناتج من إخلال محافظ الحسابات بالتحلي باليقظة والصرامة في التحكم في زمام نشاطه وانفلاته بحيث سبب ذلك المساس بالمهنة.

ولم يبين المشرع ما إذا كان المخاطب بالعقوبة التأديبية مندوب الحسابات الشخص الطبيعي فقط أو يتعدى إلى الشخص المعنوي، مما يفرض التساؤل حول مدى إمكانية قيام المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات الشخص المعنوي.

يسهل تصور تعرض محافظ الحسابات الشخص الطبيعي للعقوبة التأديبية على غرار باقي العقوبات ذات الطابع المدني وحتى الجزائي. أما الشخص المعنوي، فلتعرضه للعقوبة الجزائية، يتطلب المشرع الجزائي نصا خاصا، وأمام انعدام ركن الشرعية فلا يتعرض الى المسائلة الجزائية. على العكس من ذلك، فيمكن إقامة الدليل على اقتراف الشخص المعنوي لفعل صار موجب للتعويض².

وللإجابة على ذلك التساؤل، لا بد من التذكير بأن محافظ الحسابات قد يكون شخصا معنويا، ويجب عليه احترام جميع الأحكام الخاصة بممارسة النشاط، لاسيما الاستجابة إلى التأسيس ضمن الأشكال والأساليب التي حددها القانون³. ويجب أن يتحصل على اعتماد وأن يتم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. ويبين المشرع صراحة بأن محافظ الحسابات الشخص المعنوي له نفس الحقوق ويتحمل نفس الواجبات مثله مثل الشخص الطبيعي باستثناء حق الترشيح والتصويت الذي لا يمنح إلا للأشخاص الطبيعية⁴.

وإذا كان الخطأ المقترف يمكن إسناده إلى شخص معنوي، نتيجة لذلك يمكنه تحمل المسؤولية الناتجة عنه⁵. لذا، فيمكن متابعة محافظ الحسابات الشخص المعنوي تأديبيا، مع إمكانية مسائلة أعضائه أيضا، وهذا راجع من جهة للتمكن من مسائلة كل عناصر المجتمع المهني لضمان احترام القواعد المهنية وعدم التحايل عليه بتأسيس شخص معنوي لتفادي مواجهة هذه المسؤولية⁶. ومن جهة أخرى، فالجانب الإجرائي وحتى العقوبات الانضباطية

¹ المادتين 6 الفقرة الأخيرة و 34 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136.

² A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 15065, p. 295 : « toute société de commissaire aux comptes est passible de sanctions disciplinaires. Elle peut faire l'objet de poursuites disciplinaires indépendantes de celles intentées contre ses associés ».

³ المادة 48 وما يليها من القانون رقم 10-10 والمادتين 4 و 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-30، السابق ذكرهما.

⁴ المادة 58 من القانون رقم 10-01.

⁵ J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 139, p. 50 : « peuvent faire objet de poursuites disciplinaires les commissaires, personnes physiques, et les sociétés de commissaires, indépendamment de leurs actionnaires ou associés » .

⁶ C.E., 18 mars 1983, préc., p. 145 : « l'existence d'une responsabilité en matière disciplinaire des sociétés de commissaires aux comptes n'exclut, en aucun cas, la responsabilité personnelle des membres de la société, eux-mêmes inscrits en tant que personnes physiques sur la liste des commissaires aux comptes ».

المقررة يستحسن تقريرها بشكل يسمح بتطبيقها على الشخص الطبيعي والشخص المعنوي على حد سواء. أما إذا انقطعت علاقة محافظ الحسابات بالمهنة بأن فقد اللقب، أو بالكيان المراقب، أي بانتهاء مهامه، فهل يخضع إلى المتابعة التأديبية؟

يجب التمييز بين طبيعة قطع العلاقة، فإذا كان نهائيا بأن تم شطبه من جدول المنظمة تطهيرا للمهنة¹، فلا يمكن أن تتم متابعته لأنه أصبح أجنبيا عن المهنة ولا يؤثر تصرفه على شرفها. غير أنه إذا أراد أي شخص الانضمام إلى المهنة بالرغم من أنه لم يتم تسجيله مسبقا، فيمكن أن يواجه رفض التسجيل، للوقاية من انضمام المسوق قضائيا بما يسيئ إلى المهنة من جنح أو جنایات، أو كان محل عقوبات تحد من حقوقه المدنية أو السياسية².

أما إذا كان انقطاع العلاقة مؤقتا، كالتوقيف المؤقت عن ممارسة المهنة³، واستمر في هذه المرحلة باقتراح أفعال من شأنها أن تمس بكرامة المهنة وشرفها، أو واصل ممارسة المهنة بالرغم من العقوبة التأديبية، فيمكن رفض إعادة تسجيله مجددا متى شكل تصرفه خطورة جسيمة، إلا أن كيفية إيقاع العقوبة التأديبية على محافظ الحسابات يعتمد على إجراءات من أجل ضمان شرعيتها، وحماية للنظام المهني من التعسف. وعليه، فالمشرع الجزائري يحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية بعد استنقالتهم من مهامهم، وليس من المهنة. ذلك أن الاستقالة تتضمن مجموعة من الإجراءات الشكلية⁴ والأحكام الموضوعية⁵، يجب على مندوب الحسابات احترامها تحت طائلة مسؤوليته التأديبية. كما يلزم بالوفاء بالتزاماته المهنية ذات الطابع المالي، ويقصد بذلك الاشتراكات التي يدفعها المهني المسجل في الجدول لتغطية نفقات المجالس المهنية، والذي يتم تحديد مبلغها سنويا من قبل الجمعية العامة باقتراح من المجلس⁶. ويعتبر خطأ مهنية عدم تسديدها لأن الممتنع عن دفعها يواجه عقوبة التوقيف أو الشطب⁷، مما يسمح باعتبارها أخطاء مهنية تلقى عقوبة من نفس الطبيعة، أي تأديبية. وبالاكتفاء على بعض الأمثلة، فقد أدين مندوب الحسابات تأديبيا الذي يسيء تسيير مكتبه، أو لا يوفي بالتزاماته الجبائية، لأنها تصرفات تمس بالمثالية التي تريد المهنة الظهور بها⁸.

¹ المادة 6 الفقرة 2 البند 4 من القانون رقم 10 - 01.

² المادة 8 الفقرات 1، 3 و 4 من القانون رقم 10 - 01، كما يفرض على المترشح لطلب الاعتماد أو التسجيل لممارسة المهنة تقديم صحيفة السوابق القضائية، الى جانب شهادة حسن السيرة الذاتية، طبقا للمادتين 4 و 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 30، وحتى بالنسبة للشخص المعنوي فتفرض هذه الوثيقة الأخيرة بالنسبة لأعضائها، طبقا للمادة 8 من ذات المرسوم.

³ المادة 6 الفقرة 2 البند 3 من القانون رقم 10 - 01.

⁴ يفرض المشرع على محافظ الحسابات أن يلتزم بتقديم إشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة، طبقا للمادة 38 من القانون رقم 10 - 01، وهو ما كان ينص سابقا، بمقتضى المادة 46 من القانون رقم 91 - 08 الملغى.

⁵ كان المشرع سابقا يبين على أن الاستقالة لا يكون لها أي أثر إذا كان سببها التخلص من الالتزامات القانونية لمحافظ الحسابات. إلا أن الأحكام الراهنة لا تبين هذه العبارة (الهامش السابق). كما أنه لا يجب أن تقع منظوية على غش أو في وقت غير مناسب. وفي كل الأحوال يمكن للكيان أو الشركة المتضررة من هذا التصرف متابعته مدنيا بدعوى التعويض. وفي هذا الشأن، ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها،

M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, t. 1, op. cit., n° 321, p.204

⁶ المادة 17 الفقرتين الأولى والثانية من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 26.

⁷ المادة 17 الفقرة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11 - 26.

⁸ R. SALOMON, op. cit., n° 18, p. 5 : « ce sont des comportements constitutifs de fautes disciplinaires répréhensibles qui nuisent à l'image de la compagnie»... ».

وسبقت الإشارة إلى أن مندوب الحسابات الشخص المعنوي مثله مثل الشخص الطبيعي، يمكن متابعته بالمسؤولية التأديبية، لأن المشرع لم يقصرها على أحدهم. إلا أن السؤال الذي يطرح، هل تمتد العقوبات التأديبية ضد مندوب الحسابات إلى الشريك في شركة محافظي الحسابات؟

لا يجيب المشرع الجزائري على ذلك، إلا أن محافظ الحسابات الشخص المعنوي يتأسس باحترام أحكام وشروط محددة قانوناً¹، ويكون عرضة للمتابعة التأديبية ويمثله بالضرورة مهني مسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، لاسيما أثناء إجراءات المتابعة التأديبية². فإذا تم الاعتماد على الفصل بين شخصية الشخص المعنوي عن شخصية الأعضاء المكونين له، فلا يتم تمديد العقوبة، بل تقتصر على الشخص المعنوي. إلا أن الطابع المهني لهذا الشخص المعنوي، وطبيعة تشكيله، والشروط التي تميزه عن باقي الأشخاص المعنوية، تسمح بإظهار الدور الفعال الذي يقوم به المهنيون الأشخاص الطبيعية ضمنه، من شركائه³ والمسيرين⁴. كما أن العهدة التي تسند إليها تنفيذ الشركة باسمها⁵، إلا أنها تنفذ من قبل الأشخاص الطبيعية ضمنه⁶.

والملاحظ أن امتداد مسؤولية الشخص المعنوي إلى الشخص الطبيعي ليست غريبة عن مجال الأعمال، ففي قانون العقوبات ينص المشرع على أن إذا خالف الشخص الطبيعي العقوبة المطبقة على الشخص المعنوي، بخرق الالتزامات، لاسيما المتعلقة بمنع مزاولة النشاط، فيكون عرضة لعقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات والغرامة من 100.000 إلى 500.000 د.ج.، وهذا دليل على ضرورة التزام الشخص الطبيعي العضو في الشخص المعنوي بالامتناع عن النشاط نتيجة المنع الوارد على الشخص المعنوي. والقانون التجاري هو الآخر يبين العديد من الأمثلة إلى امتداد المسؤولية الواقعة على الشخص المعنوي إلى الشخص الطبيعي⁷.

يستخلص مما سبق، بأن العقوبات التي حكم بها على مندوب الحسابات الشخص المعنوي، من شأنها أن تؤثر على محافظي الحسابات الأعضاء والشركاء وحتى المسيرين، أي تمتد إليهم. فلا معنى لمعاقبة الشخص المعنوي المهني وبالمقابل السماح لأعضائه المكونين له بمواصلة ممارسة المهنة كأن شيئاً لم يكن، خاصة إذا كان لهم يد بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في الحكم بالعقوبة التأديبية. وعليه، فالحكم على الشخص المعنوي يطبق على هذا الأخير، كما يمتد إلى الأشخاص الطبيعية المكونين له، إلا أن الحالة العكسية ليست أكيدة، ما لم تشمل العقوبة

¹ المادة 51 من القانون رقم 10 - 01. وأنظر الدراسة المتعلقة بجنح انتهاك حرمة مهنة محافظة الحسابات.

² المادة 53 من القانون رقم 10 - 01.

³ المادتين 48 و 52 من القانون رقم 10-01.

⁴ المادة 51 البند 2 من القانون رقم 10-01.

⁵ المادة 56 من القانون رقم 10 - 01.

⁶ المادة 57 من القانون رقم 10 - 01.

⁷ تمتد المسؤولية الواقعة على الشخص المعنوي العضو في مجلس الإدارة أو المراقبة إلى ممثله الدائم، وكأنه يعمل باسمه ولحسابه، طبقاً للمادة 612 الفقرة 2 ق.ت.ج.، وهو الأمر في حالة الإفلاس، إذ يمتد هذا النظام وآثاره، خصوصاً تحميل من تسبب في إفلاسه، دون الشركة واعتباره متضامناً، بفعل المادة 378 وما يليها من ذات القانون.

التأديبية جميع الشركاء فتؤثر على الشخص المعنوي ككل نتيجة لاختلال الشروط المتعلقة بتأسيسه القانوني¹.

المبحث الثاني: إجراءات وآثار قيام المسؤولية التأديبية لمندوب الحسابات

يبين المشرع الجزائري أن المجلس الوطني للمحاسبة مختص بمتابعة محافظ الحسابات تأديبيا وبالضبط لجنة المتابعة والانضباط، إلا أنه لم يحدد الإجراءات الواجب إتباعها لإلحاق العقوبة التأديبية. كما أنه حدد العقوبات التي يمكن النطق بها في حالة ثبوت الخطأ المهني.

المطلب الأول: إجراءات المتابعة التأديبية لمندوب الحسابات

إذا كان المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي قد حدد الهيئات المهني التي تتولى بالمتابعة التأديبية²، فإن هذا الأخير يبين الإجراءات الواجبة الإلتباع لضمان حسن سير المتابعة التأديبية.

أولا: الهيئة المكلفة بتوقيع العقوبة التأديبية

إن أول مسألة تطرح في إطار تحديد إجراءات ممارسة المسؤولية التأديبية تتعلق بتحديد السلطة المكلفة بالمتابعة التأديبية. وبالرجوع إلى مختلف الأنظمة المهنية، نجد أنها تختلف في كيفية تبني شرعية العقوبة التأديبية، وهي ثلاثة أنظمة. فالنظام المهني يمنح للهيئات المهنية وحدها دون غيرها أن توقع الجزاء التأديبي مهما كانت خطورة الخطأ ومهما كانت جسامة العقوبة³، لا اعتبار بأن هذا المجتمع المهني كفيل بأن يضمن استقراره حمايته ذاتيا، دون حاجة إلى أي سلطة أخرى. فيسند إلى المهنيين ذاتهم إقصاء أو تأديب أي فرد من مجتمعهم لكي لا يلحق الأذى بالمصالح السامية للمهنة، وزوال مهنتهم بفقدان الثقة فيها. إلا أنه يعاب على هذا النظام بأنه منح السلطة في الحد من نشاط الأفراد وتطبيق عقوبات إلى أشخاص ليس لهم تكوين خاص بذلك، لأنهم ليسوا بقضاة. زيادة على أن من المحتمل التعسف في إيقاع العقوبات، دون وجود أي سلطة تضمن تنفيذها، مما يؤدي إلى ممارسة فوضوية وموازية للمهنة، أي أنه بالرغم من العقوبات التأديبية يواصل الشخص ممارسة.

بيد أن النظام المهني للتأديب يقابله النظام القضائي، أي يسند إلى القضاء الوطني مهمة تكليف الخطأ المهني لإصدار العقوبة التأديبية. ومن ثم، فيصبح القاضي الجزائي، زيادة على أنه مختص بالنطق بالعقوبة الجزائية وتقرير التعويض عن الدعوى المدنية، مؤهلا لتوقيع العقوبة التأديبية. غير هذا النظام هو الآخر كان محل نقده⁴، إذ يتم تحويل مهام القاضي المؤسسة

¹ A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 15065, p. 295 : « ... Il résulte, d'une part que la mise en cause disciplinaire d'un associé n'entraîne pas systématiquement la mise en cause de la responsabilité de la société et, d'autre part, que la responsabilité disciplinaire de la société n'exclut pas celle des associés » et J.-F. BARBIERI, op. cit., n° 137, p. 50 : « les sociétés de commissaires sont passibles de poursuites distinctement de leurs membres : il n'y a pas d'interaction entre les responsabilités disciplinaires d'une société et de certains des associés ou actionnaires, mais un cumul est possible ».

² المادة 63 الفقرة الأولى من القانون رقم 10-01 والمادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 السابق ذكره.

V. arts. R. 821-12 al. 2 et R. 822-32 C. com. fr. et s.

³ ك. م. الدهراوي، المرجع السابق الذكر، ص. 153

⁴ ج. ع. الشامسي، المرجع السالف، ص. 163.

على الأحكام القانونية، إلى البحث في مدى تشكيل تصرفات لا يعتبرها القانون أخطاءً، إلا أنها متعلقة بعرف المهنة وقواعدها. مما يخرجها عن المنطق القضائي. ويتقل كاهل القضاء بقضايا ذات طابع مهني، وعليه يصبح لزاماً على القاضي بأن يكون على دراية بكل الأحكام المهنية الخاصة بشتى المهن، وهو أمر مستحيل. كما أن تقدير تصرف المهني لا يمكن إلا لمهني مثله.

وفي سبيل تحقيق نوع من الضمانات للمهني ولتفادي الانتقادات الموجهة لنظامين السابقين، ظهر النظام شبه القضائي الذي يتحقق بمجموعة من الإجراءات السابقة واللاحقة على النطق بالعقوبة التأديبية. وفي ذلك فتشترك هيئة مهنية وأخرى حيادية مستقلة عن المهنة. وتوجد ثلاث أساليب لعملها. فقد تلزم الهيئة التي أسند إليها إصدار قرار إيقاع العقاب إلى ما خلصت إليه الهيئة الأخرى في إثبات وجود الخطأ المهني، أو أنه بعد إيقاع العقوبة وقبل تنفيذها يسمح لمن كان محل عقوبة تأديبية أن يطعن في تلك العقوبة أمام الهيئة الأخرى. إلا أنه يؤخذ على هذا الأسلوب بأنه يشتم الاختصاص في إطار المسؤولية التأديبية. كما يمكن أن تحتفظ أحد الهيئات بسلطة توقيع العقوبة بالاعتماد على الرأي الاستشاري للهيئة الأخرى. وهذه الطريقة هي الأخرى من شأنها أن تقلل من أهمية الرأي الاستشاري وفعاليتها، طالما أنه ليس ملزماً للسلطة المصدرة للعقوبة التأديبية. فما هو موقف المشرع الجزائري من هذه الأنظمة؟

ينص المشرع الجزائري على أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة¹. غير أنه باستقراء الأحكام المتعلقة باللجان التابعة لهذا المجلس، فلا يوجد لجنة تدعى بهذا الاسم وبهذا المصطلح، إلا أنه يفترض أن تيم تكفل لجنة الانضباط والتحكيم بذلك²، نظراً لأن باقي اللجان، من أسمائها لا يرتبط نشاطها بالتأديب. لذا، من الضروري أن تحتفظ هذه اللجنة باسمها عبر كامل الأحكام القانونية. ويستحسن على المشرع اختيار أحدها، ويعد مصطلح "لجنة الانضباط والتحكيم" ملائماً لما يمكنها أن تمارسه من مهام في إطار فض جميع النزاعات ذات الطابع المهني وهو ما اعتمده في النصوص التنظيمية. والمقصود بذلك النزاعات فيما بين المهنيين، وبين المهنيين وزبائنهم، وفي مواجهة الهيئات المهنية.

والملاحظ أن هذه اللجنة، كغيرها من اللجان التي يضمها المجلس الوطني للمحاسبة هي لجنة الأعضاء بين مختلف المهن المحاسبية، أي تضم ثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني من مهن المحاسبة. فإلى جانب ممثلين عن محافظي الحسابات، يجب تعيين ممثلين عن الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين. ولا شك بأن هذه التشكيلة المهنية يتم استكمالها³ بأعضاء يمثلون الوزير المكلف بالمالية. ومن ثم، فقد راعى المشرع الجزائري مبدأ توازي الأشكال، بحيث أن الهيئة التي تمنح الاعتماد هي التي يمكنها أن تسلط العقوبات التأديبية والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، بالرغم من اختلاف اللجنة التي تختص بالاعتماد عن تلك التي توكل إليها مهمة التأديب والتحكيم.

ولم يسند المشرع الجزائري للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات صلاحية متابعة المسؤولية التأديبية⁴، بالرغم من أنها تتمتع بالشخصية المعنوية وتضم الأشخاص الطبيعية

¹ المادة 63 الفقرة الأولى من القانون رقم 10 - 01.

² المادة 17 و 21 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 السالف الذكر.

Les articles 5 et 63 de la loi n° 10-01 préc, mentionnent « une commission de discipline », sauf que le premier article ajoute « et d'arbitrage ».

³ المادتين 4 الفقرة الأخيرة و 5 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 10 - 01.

⁴ المادة 15 وما يليها من القانون رقم 10- 01.

والمعنوية المعتمدة والمؤهلة لممارسة المهنة¹. ومن صلاحياتها السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها واحترام قواعدها وأعرافها، بالإضافة إلى الدفاع عن مصالح أعضائها واستقلاليتهم. كما تقوم بالمساهمة في مختلف الأنشطة التشريعية، وتقوم بإعداد النظام الداخلي للمهنة، ومدونة لأخلاقياتها.

ويضاف إلى المهام السابقة، مهمة إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها. زيادة على ذلك، يمكنها تمثيل المصالح المهنية إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة². ولا تبين الأحكام الراهنة مدى إمكانية إسهامها في إبداء الرأي أو تمثيل مصالح المهنة أمام المجلس الوطني للمحاسبة. ويستحسن الاعتماد، زيادة على ممثلين عن مندوبي الحسابات، على استشارة الغرفة أو إعدادها لتقرير يتم الارتكاز عليه في إطار المسؤولية التأديبية. وإذا تمت إدانة مندوب الحسابات تأديبياً، فيجيز له المشرع الجزائري اللجوء إلى القضاء للطعن أمام الجهات القضائية المختصة.

والقرارات التي تصدر عن المجلس الوطني للمحاسبة هي قرارات مركزية لأنها صادرة عن الوزير المكلف بالمالية، مثلها مثل رفض منح الاعتماد للتسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات³. فيتم الطعن أمام القاضي الإداري المتمثل في مجلس الدولة، والذي يحكم ابتدائياً ونهائياً في الطعن الموجه في إطار العقوبة التأديبية⁴، إذ يسمح لمندوب الحسابات بممارسة الضمانات الكفيلة بعدم مواجهة التعسف في استعمال السلطة، أو عدم شرعية القرار التأديبي، فيمكنه المطالبة بالتعويض أمام القاضي الإداري. إلا أنه ليس من مصلحته الحصول على تعويض بالقدر الذي يرمي طعنه إلى إلغاء القرار القاضي بالعقوبة التأديبية لعدم شرعيته، من أجل إعادة الإدماج مجدداً في المهنة، ويكون دور القاضي في فحص مدى مشروعية القرار. وبالرغم من ذلك، فلا يكون للطعون الموجهة ضد القرارات التأديبية، أثراً موقفاً للتنفيذ.

يستخلص مما سبق بأن المشرع الجزائري تبنى موقفاً مختلطاً بين أنظمة التأديب المعتمدة، إذ يتم تمثيل المهنة في اللجان المكلفة بالتأديب ولكن تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية لأنها مهنة منظمة قانوناً تحت وصاية الدولة. لذا، فالقرار يبقى إدارياً، أي صادراً على السلطة العامة، مما يعكس إرادة الدولة في مراقبة وتسيير نشاط المهن المحاسبية. ويجوز الطعن فيه كباقي القرارات الإدارية مما يوفر ضماناً إلى محافظ الحسابات الذي كان محل عقوبة تأديبية. إلا أنه يستحسن بأن تمنح الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات دوراً أكبر في إطار إجراءات الدعوى التأديبية للمهنيين المنتمين إليها، حتى لا تفقد هذه العقوبة الطابع المهني، لتصبح إدارية بحتة.

ثانياً: ضرورة تحديد إجراءات مباشرة الدعوى التأديبية

يجهل التشريع الجزائري تماماً الإجراءات الواجبة التطبيق لإيقاع العقوبة التأديبية. وانعدام تحديد الإجراءات يشكل خطراً سواء لمحافظ الحسابات الذي يجد حقوقه قد انتهكت لعدم احترامها. وبالمقابل عندما يتم النطق بالعقوبة التأديبية يمكن أن يعتمد محافظ الحسابات، وبالرغم من أنه اقترف الخطأ المهني فإنه يسهل عليه الطعن في القرارات لخرقها حقوقه في

¹ المادة 14 الفقرة 2 من القانون رقم 10 - 01.

² المادة 17 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 10 - 01. Art. R. 821-15 C. com. fr.

³ سبق دراسة هذه الأحكام، في الجزء المتعلق بتحديد شروط الانضمام إلى المهنة، وعموماً في إطار ضمان احتكار المهنة لأصحابها.

⁴ المادة 9 من القانون رقم 98- 01 والمادة 901 في فقرتها ق.إ.م.إ.ج.

المتابعة. وانطلاقاً من صلاحيات لجنة الانضباط والتحكيم¹، وفي محاولة مقارنة ما يتم في باقي المهن، اعتماداً على أحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وكل دعاوى المسؤولية فيتم تحريكها بناء على شكوى المتضرر سواء الكيان المراقب أو من يمثله، إلى جانب كل من تضرر من تصرفه. أضف إلى ذلك، كل من له سلطة اتخاذ الإجراءات التأديبية، لاسيما الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمحاسبة، وبالنسبة لهذا الأخير، فقد يتعلق الأمر بلجنة مراقبة النوعية، عندما تعين مخالقات مهنية عند القيام بمراقبتهم². إلا أن الإشكال الواجب الفصل فيه يتعلق بتحديد من توجه له هذه الشكوى؟

يصدر القرار المتضمن العقوبة التأديبية يصدر عن الوزير المكلف بالمالية³، وعلى ذلك فإن الشكوى توجه إليه، على أنه يتم إيداعها لدى لجنة الانضباط والتحكيم، بما أنها من بين اللجان التي تشكل المجلس الوطني للمحاسبة والذي ينشأ تحت سلطة الوزير. غير أنه بالنسبة لباقي المهن الحرة، فإن الشكاوى يتم إيداعها لدى الهيئة الممثلة للمهنة. لذا، يستحسن أن تجيز الأحكام، بتقديم هذه الشكاوى أمام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التي تحيلها إلى المجلس الوطني للمحاسبة. واستجابة للشكوى التي يجب أن تقدم فيها الشكاوى، فيجب أن تكون مكتوبة وموقعة ومؤرخة وتتضمن عرضاً للوقائع، وموجهة ضد مندوب الحسابات مع بيان هويته المهنية، لاسيما، عنوان مكتبه⁴. أما إذا كان المحافظ شخصاً معنوياً، يجب أن توجه ضد ممثله القانوني، إلى جانب تحديد محافظ الحسابات الشخص الطبيعي الذي نفذ المهام⁵.

ومن الواجب منح اللجنة المختصة إمكانية دراسة الشكوى إذا كانت منتجة، أي مدى إمكانية قيام المتابعة بناء عليها والوقائع المسرودة ضمنها والوثائق الثبوتية إن وجدت. فإذا تبين لها ضرورة المتابعة يجب عليها أن تسمح لمحافظ الحسابات بالاطلاع على الملف والدفاع عن نفسه، وله أن يتحلل من السر المهني في هذه الحالة، طبقاً لمبدأ الجاهية في التقاضي. بالإضافة إلى القدرة في توكيل محام يدافع عن مصالحه، وهو ما يقرر المشرع الفرنسي⁶.

وباستقراء المادة 11 من القانون رقم 10 - 01 السابق الذكر فإن، مندوب الحسابات يمارس نشاطه على كامل التراب الوطني، وهذا دليل على إمكانية استدعاء أطراف الدعوى إما في مقر لجنة التأديب، أو في المقر المحلي للمجالس الجهوية المهنية⁷ أو للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، التي يكون فيها مقر الشركة المراقبة المتضررة أو محل إقامة المتضرر، وإلا فيؤخذ بعين الاعتبار في تحديد الاختصاص المحلي المقر المهني لمحافظ الحسابات، مع إمكانية اعتماد محل وقوع الخطأ المهني⁸. وتجدر الإشارة إلى أن الاختصاص الإقليمي ليس من

¹ المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24.

² المادة 5 من القانون رقم 10 - 01.

³ لا يوجد أي نص صريح بذلك، إلا أن المجلس يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، طبقاً للمادة 2 الفقرتين الأولى والثانية من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، وبمقارنة نشاط باقي الهيئات، فإن قرار منح الاعتماد يمنحه الوزير المكلف بالمالية، فاحتراماً لمبدأ توازي الأشكال وتنسيقاً لمختلف الأحكام القانونية يستحسن أن يتولى الوزير المكلف بالمالية تقرير العقوبة التأديبية.

⁴ المادة 10 من القانون رقم 10 - 01.

⁵ المادة 57 من القانون رقم 10 - 01.

⁶ Art. R. 821-41 C. com. fr.

⁷ المادة 14 الفقرتين 3 و 4 من القانون رقم 10 - 01.

⁸ وذلك قياساً على الأحكام الإجرائية المتعلقة بالاختصاص الإقليمي المنصوص عليها في المادة 39 ق.إ.م.إ.ج.

النظام العام، إذ يجوز عدم إثارته. وفي هذه الحالة ليس للقاضي الحكم بعدم الاختصاص الإقليمي¹.

ويجب أن يتم تحديد مجموعة من الأحكام الإجرائية تتعلق بحالة التخلف عن الحضور إلى المحاكمة التأديبية، وأجال التبليغات بشأنها وشكلها، وكيفية تنفيذ العقوبات وسريانها في مواجهة محافظ الحسابات إذا تمت إدانته.

وبالرغم من ذلك، من الضروري تحديد الهيئة المكلفة بالنطق بالعقوبة التأديبية، فهل يعود الأمر إلى الوزير المكلف بالمالية، أو إلى غيره، فإذا أوكلت مهمة متابعة الدعوى التأديبية إلى لجنة الانضباط والتحكيم، فلا مانع من منحها حق إصدار قرار العقوبة التأديبية، والتي تسري من تاريخ مصادقة الوزير المكلف بالمالية عليه².

المطلب الثاني: العقوبات التأديبية التي يواجهها مندوب الحسابات وأثار إدانته بها وتقدمها

يحدد المشرع الجزائري العقوبات التأديبية القابلة للتطبيق على محافظ الحسابات إذا ما تم إدانته، إلا أنه يجب التساؤل حول النظام الذي تخضع له هذه المسؤولية التأديبية والعقوبة الناتجة عن قيامها، وما هي الآثار التي تخلفها هذه العقوبات في مواجهة محافظ الحسابات ذاته والهيئات المهنية، إلى جانب الشركة المراقبة، أي الزبون والمتضرر؟

أولاً: العقوبات التأديبية ومدى تقادم المسؤولية التأديبية

ينص المشرع على العقوبات التأديبية المطبقة على مندوب الحسابات في حالة صدور قرار بالإدانة في حقه. ويحددها وفق الترتيب التصاعدي حسب شدتها، ولكنه لا يبين الأخطاء المهنية التي تقابلها. بيد أن جسامه العقوبات تكون متوافقة مع مدى خطورة التصرف المنشئ للمسؤولية³. وخلافاً لما اتبعه في تحديد العقوبات الجزائية فبدأ بأشدّها، أي المتعلقة بالجناية، ثم الأخف، الجنحة وأخيراً المخالفة⁴. وهذه العقوبات ذاتها قابلة للتطبيق أيضاً على الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد⁵.

وتفتقر العقوبات التأديبية إلى تفعيل إجراء أو حكم يقضي بنشر القرار التأديبي في حالة الإدانة⁶. كما أن المشرع الجزائري لم ينص على مدى إمكانية امتداد أثر العقوبة على ترشحه للهيئات المهنية أو ممارسته لحقه الانتخابي⁷. وترمي العقوبة التأديبية، كغيرها من العقوبات،

¹ المادة 46 ق.إ.م.إ.ج.

² Arts. R. 822-49 et s. C. com. fr.

³ م. أ. المشهاني، المرجع السابق الذكر، ص. 7.

⁴ المادة 5 ق.ع.ج.

⁵ بمقارنة العقوبات التأديبية الخاصة بمحافظ الحسابات، فهي نفسها التي تطبق في إطار مهنة المحاماة، طبقاً للمادتين 49 الفقرة 3 من القانون رقم 91-04 والمادة 127 الفقرة 2 من القرار المؤرخ 4 سبتمبر 1995 المتضمن الموافقة على النظام الداخلي لمهنة المحاماة، السالف ذكرهما، (والمتمثلة في الإنذار والتوبيخ والمنع المؤقت لمدة لا تتجاوز خمس سنوات والشطب)، ومهنة التوثيق، بالمادة 54 من القانون رقم 06-02 السالف الذكر. وهو نفس الموقف بالنسبة للمحضر، طبقاً للمادة 50 من القانون رقم 06 - 03 السالف ذكره، والاختلاف يكمن في المدة الأقصى للمنع من ممارسة المهنة، كما أن العقوبة الأشد بالنسبة لمهنتي المحضر القضائي والموثق فيعبر عنها المشرع الجزائري بالعزل، عوضاً عن الشطب وهذا هو الأصح.

⁶ بالمقارنة مع العقوبات التكميلية، من بينها طبقاً للمادة 9 البند 12 ق.ع.ج. نشر أو تعليق حكم أو قرار الإدانة، إلا أن هذا الإجراء غير منصوص عليه في مواجهة محافظ الحسابات.

⁷ J.-F BARBIERI, op. cit., n° 138, p. 50 : « elles (les peines disciplinaires) peuvent être assorties de la peine complémentaire d'éligibilité... ».

إلى تحقيق الردع ولكن الخاص بهذا المجتمع المهني، إذ تترجم من خلال ضرورة احترام شروط وأسس ممارسة المهنة، إلى جانب تعزيز احترام القواعد المهنية التقنية والأخلاقية من قبل أعضاء المنظمة المهنية¹.

ولقد سبقت الإشارة إلى العقوبات التأديبية². فإذا تم تكبيف الخطأ المهني على أنه خطأ غير جسيم فيتم النطق بالإنذار. أما التوبيخ فيكون نتيجة اقتراح مندوب الحسابات خطأ أخطر من الدرجة السابقة، أو تكرار نفس الخطأ أو ارتكاب خطأ آخر في أصله يعاقب بالإنذار إلا أنه سبق للمهني اقتراح خطأ من تلك الدرجة، فيكون بمثابة العود. ومن بين الحالات الموجبة للتوبيخ يذكر مثلا ممارسة مندوب الحسابات إجراءات تعسفية للحصول على أتعابه³.

ويعاقب مندوب الحسابات بالتوقيف لمدة أقصاها ستة أشهر، ففي هذه الفترة يمنع عليه ممارسة المهنة، ويعتبر أجنبيا عنها. بيد أن من جانب من الاجتهاد الفرنسي يرى بأن الهيئة التأديبية يمكنها الحكم بالمنع المؤقت عاما، كما يمكنها أن توجه منع محافظ الحسابات بمجموعة من الصلاحيات أو مجموعة من الشركات والمؤسسات⁴. كما يمكن أن تكون العقوبة أقل من ستة أشهر، غير أنه الأحكام الراهنة لا تبين مدى جواز الحكم بالتوقيف المؤقت مع وقف تنفيذها. وإذا خالف قام بممارسة المهنة بالرغم من ذلك، فيكون عرضة للمتابعة على أساس جنحة انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات.

وشطب مندوب الحسابات، فهذا يعني فقدان إمكانية حمل اللقب مستقبلا ونهائيا، وهي أشد العقوبات. وترمي هذه العقوبة إلى استبعاد كل شخص لا يحترم أصول وقواعد المهنة، وأن الخطأ المهني المتابع به خطير إلى درجة لا يسمح له بالبقاء في هذا المجتمع، نظرا لضرورة تطهير المجال المهني ممن يمكنه المساس بشرف المهنة وقواعدها، وتتوافق العقوبات المتعلقة بالتوقيف أو الشطب مع اقتراح محافظ الحسابات للجزاء التي تمت دراستها في هذه الرسالة، نظرا لانتهاك فاضح لأخلاقيات المهنة، وقواعدها.

وبمقارنة العقوبات التأديبية بالعقوبات التكميلية المنصوص عليها في قانون العقوبات، يلاحظ أن المشرع ينص على عقوبات مماثلة منصوص عليها حالة اقتراح جنائية أو جنحة⁵. فالعقوبات التكميلية، مثلما سبق، يمكن أن تكون إجبارية أو اختيارية⁶، ومن بينها المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط، إذ يجوز للقاضي الحكم على محافظ الحسابات نتيجة اقتراحه جريمة، وفي أغلب الحالات هي جنحة، بالمنع من ممارسة المهن إذا ثبت أن اقتراحها كان له

¹ A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 1501, p. 295 : « elle (la responsabilité disciplinaire) contribue, d'une part, à promouvoir la qualité des conditions d'exercice de la profession et, d'autre part, à renforcer le respect par ses membre des règles d'éthique... ».

² مخالفة المنع المؤقت أو النهائي، أي الشطب من جدول الغرفة المهنية، من ممارسة المهنة من شأنه أن يقيم العقوبات المتعلقة بانتهاك حرمة مهنة محافظ الحسابات، بمقتضى المادة 73 وما يليها من القانون رقم 10 - 01.

³ D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes*, op. cit., n° 371, p. 49 et A. MERCIER, Ph. MERLE et Cl. FLAHAUT-JASSON, op. cit., n° 1251, p. 552 : « le recours à des procédés abusifs en vue de recouvrer les honoraires est de nature à justifier une réprimande ».

⁴ J.-F BARBIERI, op. cit., n° 138, p. 50 : « la suspension peut être générale ou limitée à une ou plusieurs formes ou catégories d'entreprises ».

⁵ المادتين 9 البند 6 و16 مكرر ق.ع.ج.

⁶ المادة 4 الفقرة 3 ق.ع.ج.

صلة مباشرة بمزاولتها، وأن ثمة خطر في استمرار ممارسته لأي منها¹. وإذا كانت الإدانة لارتكاب جنائية فلا تتجاوز مدة المنع عشر سنوات، أما الجنحة فهي فخمس سنوات². وخلافا للعقوبة التأديبية، فالمنع، أو التوقيف، كما يعبر عنه المشرع، سواء يكون مؤقتا، فلا يتجاوز ستة أشهر، وإلا فلا خيار أمام السلطة التأديبية إلا الحكم بشطبه. وما تجدر ملاحظته بان العقوبات التأديبية لا تحمل طابعا ماليا. وباستقراء الأحكام القانونية فإن المشرع لم ينص على تقادم لا المسؤولية التأديبية ولا العقوبة المقررة لها، ومن ثم، فهل تخضع للتقادم، وما هي الأحكام الواجبة التطبيق في حال ذلك؟

وعلى سبيل المقارنة بمهنة المحاماة نظرا لتشابههما من حيث الهيكلة المهنية بمندوبية الحسابات، وخضوع أعضائها إلى المسؤولية التأديبية ومواجهتهم للعقوبات الانضباطية، فينص المشرع صراحة بالنسبة لمهنة المحاماة بأن المسؤولية التأديبية تقادم بمرور ثلاث سنوات من اقتراف الأفعال³، كما يبين أن مهلة التقادم هذه تتأثر بأسباب الانقطاع⁴. أما بالنسبة لمحافظ الحسابات، فلا ينص على حكم خاص به، الأمر الذي يدعو إلى التساؤل حول مدى إمكانية تطبيق الأحكام العامة في هذه الحالة.

وسبقت الإشارة إلى أن تقادم المسؤولية التقصيرية يكون بخمس عشرة سنة من تاريخ اقتراف الفعل المنشئ لها⁵، وبما أن هذه المسؤولية والتي تتضمن المطالبة بجبر الضرر، أي التعويض وليس لتوقيع العقوبة التأديبية، فيحتمل الوضع أمرين. أما أن يمتد التقادم الطويل إلى المسؤولية التأديبية على اعتبار أنها تقوم على اقتراف خطأ، أو أن يستحيل تطبيقها، فتتعدم أحكام التقادم بشأنها، وتصبح غير قابلة للتقادم.

ليس من السهل الإجابة على هذا السؤال، لأنه يفرض اتخاذ موقف، وفي كل حالة يكون عرضة لمخالفة مبادئ قانونية، فإذا قيل باعتماد نفس مدة التقادم الخاص بالمسؤولية التقصيرية، ففي هذه الحالة يتساوى تقادم الخطأ المهني مع تقادم المسؤولية التقصيرية. غير أنه يجب الإشارة إلى اختلاف الهدف بينها، إذ ترمي أحدها إلى إيقاع العقوبة التأديبية، أما الأخرى فللمطالبة بإصلاح الضرر.

أما الموقف المخالف، يعتمد على عدم مد تطبيق الأحكام العامة المتعلقة بتقادم المسؤولية التقصيرية إلى المسؤولية التأديبية، وينتج عن ذلك بقاء هذه المسؤولية من دون أحكام تقادم، وكأنها لا تتأثر بالتقادم. وفي هذه الحالة كذلك، يكون خرقا في تطبيق الأحكام العامة للتقادم، ومن غير العدل أن تتأثر المسؤولية المدنية والجزائية بالتقادم، بل وحتى التأديبية في بعض المهن الأخرى، ولا يطبق في مواجهة المسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات. ففي الحالة الراهنة، لا مجال لإعمال هذا الموقف، لأن السلوك المخالف لقواعد المهنة، يأخذ تكييف الفعل غير السليم، إلا أنه لا يقترن بالضرورة مع ضرر، كما أن المسؤولية التقصيرية تعتمد على أركان لا تتفق حتما مع أركان المسؤولية المهنية. لذا، وانطلاقا من الهدف من نظام التقادم، إذ تبرا بفضله ذمة صاحب الفعل عن آثار تصرفه، كما يؤدي إلى استقرار الأوضاع المهنية، فيستحسن على المشرع لحسم الخوض في التناقضات، ولسد الفراغ القانوني، أن ينص على تقادم المسؤولية

¹ المادة 16 مكرر الفقرة الأولى ق.ع.ج.

² المادة 16 مكرر الفقرة 2 ق.ع.ج.

³ المادة 59 الفقرة الأولى من القانون رقم 04-91.

⁴ المادة 59 الفقرة 2 من القانون رقم 04-91.

⁵ المادة 308 ق.م.ج.

التأديبية لمحافظ الحسابات، مثلما فعله بالنسبة لمهنة المحاماة، ويحبذ أن تكون مدته قصيرة أو متوسطة، بما يتفق وبت الاستقرار في حياة الأعمال. وبالرغم من ذلك، فلا بد من انطلاق احتساب مهلة التقادم من تاريخ اقتراف الخطأ المنشئ للضرر. ومن ثم، فانطلاق التقادم يكون متحدا بين جميع أنواع المسؤوليات¹.

وبعد النطق بالعقوبة التأديبية في مواجهة محافظ الحسابات، لا يحدد المشرع الجزائي شكلا وكيفية لتنفيذها، كما أنه لا يبين مدى تأثيرها بالتقادم إذا لم تنفذ². فبالاعتماد على الوضع القانوني الحالي، نظرا لخصوصية العقوبة التأديبية، أنها قرار إداري يمكن الطعن فيه قضاء، فلا تتأثر بالتقادم، إلا أنها بالرغم من ذلك تبقى عقوبة قابلة للتنفيذ، بمجرد صدورها، لأنها قرار إداري مركزي³ ومن طبيعة النفاذ⁴.

ثانيا: آثار إدانة مندوب الحسابات بالعقوبات التأديبية

يترتب على إدانة محافظ الحسابات بعقوبة تأديبية، ضرورة متابعة إجراءات التنفيذ، بيد أن المشرع الجزائي لا يحددها، خلافا للمشرع الفرنسي⁵. غير أن الطابع الخاص لهذه العقوبات، مثلما سبق، يبين أن الأثر الناتج عنها، يختلف بحسب الأطراف التي يرتبط معها، وبحسب العقوبة التي حكم عليه بها. وما تجدر ملاحظته عدم النص على أحكام تتعلق بنشر حكم الإدانة⁶.

فبالنسبة لمحافظ الحسابات، فإذا كانت العقوبة معنوية، كالإنذار والتوبيخ، فلا تؤثر على استمرار نشاطه، أي يبقى مسجلا في الجدول المهني، وأما قرار العقوبة التأديبية فيحفظ في ملفه المهني، ويتم اللجوء إلى العقوبات السابقة لتحديد حالات العود⁷. إلا أن المشرع الجزائي لم يحدد أثرها في إطار العقوبات التأديبية، ومن الضروري المبادرة بإدراج هذه الأحكام لتنتمه المنظومة القانونية لمندوب الحسابات. وهو الأمر بالنسبة لوقف التنفيذ⁸، الذي يمكن تطبيقه في

¹ R. SALOMON, op. cit., n° 37, p.8.

² بالنسبة للعقوبات الجزائية فإنها تتقادم بفعل أحكام المادة 612 وما يليها ق.إ.ج.ج.. أما بالنسبة للعقوبة التأديبية فلا يوجد أي نص خاص بذلك.

³ وهذا بالنظر إلى أن لجنة الانضباط والتحكيم من بين اللجان المكونة للمجلس الوطني للمحاسبة، والذي يعمل تحت سلطة الوزير، ما لم يحدد المشرع الجزائي لنشاطه طابعا آخر، بفضل تعديلاته.

⁴ R. SALOMON, op. cit., n° 37, p. 8 : « il semble toutefois logique que le point de départ de la prescription de la responsabilité disciplinaire des commissaires aux comptes soit le même que celui applicable aux responsabilités civile et pénale de ces professionnels et doit en conséquence... ne commencer à courir qu'au jour du fait dommageable ou, s'il a été dissimulé, de sa révélation ».

⁵ Art. R. 822-52 C. com. fr.

⁶ R. SALOMON, op. cit., n° 4, p. 6.

⁷ إن نظام العود من أصول قانون العقوبات، ويبين المشرع أحكامه بالمادة 54 نمر من هذا القانون. ويقصد به سبق الحكم النهائي على شخص بإدانته، بجريمة من نفس النوع أو أخطر من التي يقرر القاضي فيها العقوبة. وعلى سبيل المقارنة وفي إطار مهنة المحاماة، فإذا كانت عقوبة المنع المؤقت موقوفة النفاذ، فإن وقف التنفيذ يبطل إذا تعرض المحامي في أجل خمس سنوات ابتداء من تلك العقوبة لعقوبة أخرى، وهو ما يمكن إعماله بالنسبة لمحافظ الحسابات.

D.D., 29 février 1998, n° 384, cité par R. SALOMON, op. cit., n° 15, p. 5 : « est passible de faute disciplinaire le commissaire qui, n'apporte pas à l'exercice un soin conforme aux règles déontologiques, malgré plusieurs avertissements de sa compagnie consécutifs à des contrôles antérieurs ».

⁸ المادة 592 ق.إ.ج.ج.

إطار العقوبة التأديبية، إذ يجوز للقاضي الجزائي أن يقضي بعدم تنفيذ كل أو جزء من العقوبة سواء عقوبة الحبس المقررة ضد الجاني أو الغرامة، وإذا تعلق الأمر بجنحة ومرت مهلة خمس سنوات من النطق بالحكم أصبح منعدم الأثر¹. والعكس من ذلك تصبح واجبة التنفيذ إذا تم الحكم عليه مجدداً، دون أن تلتبس بالعقوبة الثانية². كما أنه ليس مانعاً من أن يواصل مهامه في الشركة المراقبة، ما لم تقرر أن تعزله نظراً لتأثرها بهذا الخطأ المهني، وفقدانها الثقة اللازمة فيه³.

ويعزل مندوب الحسابات في الشركات التجارية عموماً بنفس الطريقة التي تم تعيينه فيها، وهذا تطبيقاً لمبدأ توازي الأشكال⁴، إلا أنه إذا تعلق الأمر بمندوب الحسابات المعين في شركة المساهمة، فلا يتم عزله إلا لوجود خطأ أو مانع مما يسمح "لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام محافظ الحسابات قبل الانتهاء العادي لعهدته عن طريق طلب قضائي⁵. يستخلص من ذلك، أنه يعزل قضاء⁶. ويفسر الخطأ المقترف في مواجهة الشركة ومصالحها، وليس أي خطأ أجنبي عن تلك العلاقة. فإذا تم إنذار أو توبيخ محافظ الحسابات لعدم إعلام الهيئة المهنية بتغيير مقره المهني⁷، فلا يمكن للشركة المراقبة أن تطالب بعزله، إلا إذا أدى ذلك إلى استحالة استدعائه والاتصال به، لما يشكل ذلك من خطأ في مواجهتها. وبالرغم من هذه العقوبات المعنوية، فيظل محافظ الحسابات عضواً من المجتمع المهني، على أنه يكون قد عزم على إصلاح سلوكه وتصرف مستقبلاً.

أما إذا تبين بأن تصرف محافظ الحسابات خطير إلى درجة منعه من ممارسة المهنة، فيجب التمييز بين المنع المؤقت، والشطب. ففي الحالة الأولى، يفقد محافظ الحسابات لقبه مؤقتاً، وعليه أن يقطع جميع علاقاته المهنية، كما لا يمكنه أن يكون شريكاً في شركة مهنية لمحافظي الحسابات. وفي حالة مخالفة المنع الواقع عليه بسبب العقوبة التأديبية، فيكون محل متابعات لانتهاك حرمة مهنة محافظ الحسابات⁸.

إلا أنه أثناء فترة المنع، فإن المشرع الجزائري نص صراحة على أنه يتم تعيين محافظا للحسابات مؤهلاً لتسيير مكتبه، من قبل الوزير المكلف بالمالية باقتراح من الغرفة الوطنية

¹ المادة 593 الفقرة الأولى ق.إ.ج.ج.

² المادة 593 الفقرة الثانية ق.إ.ج.ج.

³ يعزل محافظ الحسابات في بعض الشركات التجارية بناء على توازي الأشكال، فالهيئة التي عينته هي التي تعزله، غير أنه بالنسبة لشركة المساهمة يعزل قضاء في هذا الموضوع: ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، سابقاً.

Sous l'empire de la loi 91-08, v. M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, t. 1, op. cit., n° 322, pp. 204 et 205 : « ... désigné par l'assemblée, il doit dès lors pouvoir être révoqué par cette dernière... ». Cette position doctrinale, prise sous l'empire de la loi 91-08 proposait le recours à une révocation contrôlée.

⁴ المادة 26 من القانون رقم 01-10 ، وهو نفس الموقف الذي كان يعتمده المشرع سابقاً، بالمادة 30 من القانون رقم 91 - 08 الملغى. وفي هذا المعنى : ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

⁵ المادة 715 مكرر 9 ق.ت.ج.

⁶ ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، المحاضرات السابق ذكرها.

⁷ المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 11-31 (وهو ما كانت تتفق في فحواها الأحكام السابقة بالمادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136).

⁸ المادة 73 وما يليها من القانون رقم 10-01 السالف الذكر، والدراسة المتعلقة بجنح انتهاك حرمة مهنة محافظة الحسابات.

المهنية. من ثم، يتم استخلافه في جميع أنشطته التي كان يمارسها¹، ويخضع إلى نفس النظام القانوني لأنه يحمل لقب محافظ للحسابات. فيختار من بين المسجلين في الجدول المهني كما يتفادى حالات التنافي، ويتحمل المسؤولية المدنية والجزائية وحتى المهنية، بما أنه محافظ للحسابات، ويقوم بهذه المهام باسمه الشخصي ولحسابه الخاص. وتنتهي مهام الاستخلاف بزوال المانع، ويسترجع مبدئياً، مندوب الحسابات جميع أنشطته، ما لم تنقض تلك المهام في فترة المنع، أو تم عزله. إلا أن التساؤل المطروح، هل يجوز له تقديم استقالته للشركة المراقبة عند الحكم عليه بعقوبة المنع المؤقت؟

يكون الجواب بالنفي، لأن الاستقالة تفرض احترام إجراءات، تتعلق من جهة بالإشعار المسبق مدته ثلاثة أشهر، كما يقدم تقريراً عن المراقبات والاثباتات الحاصلة². في حين، أنه لا يمكنه الوفاء بهذه المهلة مسبقاً. زيادة على ذلك، فلا يمكنه ممارسة العمليات المخصصة لمحافظ الحسابات المسجل في الجدول نظامياً. ونتيجة لذلك، فيمنع عليه تقديم ذلك التقرير ولا أن يوقعه. وحتى وإن قدم استقالته فلا أثر لها.

ونتيجة منع محافظ الحسابات من ممارسة المهنة سواء مؤقتاً أو نهائياً، فيجب على الشركة، إذا كان تعيين المراقب الشرعي إلزامياً، أن تبادر بالعمل على تعيين محافظ الحسابات. وليس لها أن تبدي أي رأي مضاد للعقوبة التأديبية، إذا كان يجيد ممارسة مهام الرقابة لديها³. إلا أنه يجب أن يتم إعلامها بفقدانه أهلية مباشرة أعمال الرقابة عليها، لأنها ليست من المعلومات التي يشملها السر المهني⁴. فمن يقوم بإبلاغها بذلك؟

عندما يتم تعيين محافظ الحسابات لممارسة نشاطه المهني، يجب عليه أن يقوم بإبلاغ لجنة مراقبة النوعية عن طريق رسالة موصى عليها في أجل خمسة عشر يوماً⁵، وإجراء التبليغ

¹ المادة 76 من القانون رقم 10 - 01.

² المادة 38 من القانون رقم 10 - 01، وهي نفس الأحكام السابقة بمقتضى المادة 46 من القانون رقم 91-08 الملغى.

³ J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, *Lamy sociétés commerciales*, op. cit., n° 1252, p. 552 : « dès lors qu'une société est informée ... de la mesure de suspension qui frappe le professionnel désigné pour exercer ses fonctions auprès d'elle, cette société, qui n'a pas à se faire juge de la validité ou du caractère exécutoire de la décision disciplinaire, ce qu'elle n'a pas au demeurant les moyens de faire, n'a pas d'autre alternative que de prendre acte de l'empêchement de son commissaire aux comptes et de procéder à son remplacement soit par son commissaire suppléant, soit par un autre professionnel ».

⁴ C.A. Paris, 28 septembre 1989, Dr. soc. 1989, n° 335, p. 493 : « les décisions disciplinaires ne sauraient être couvertes par le secret en ce qui concerne ces entreprises et, par ailleurs, aucune disposition légale n'interdit leur production en justice dans une instance en relèvement de fonction opposant lesdites entreprises au commissaire suspendu, quand bien même elles auraient trait au fonctionnement d'autres sociétés ». Dans le même sens, v. C.A. Paris, 1^{er} octobre 1990, Dr. soc. 1991, n° 137, p. 431 : « les décisions définitives à caractère disciplinaire concernant les commissaires aux comptes peuvent être divulguées, et notamment les sociétés auprès desquelles ledit commissaire aux comptes exerce ses fonctions doivent être informées sans délai. Le recours devant le conseil d'Etat n'ayant pas un caractère suspensif, rien n'interdit à un président d'une compagnie régionale de révéler le contenu de la décision ».

⁵ المادة 30 من القانون رقم 10-01.

يتم أيضا في مواجهة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹. ويتم في نفس الوقت، حاليا، تبليغ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات²، إلا أن العقوبة التأديبية تصدر عن لجنة الانضباط والتحكيم. لذا، فيجب أن تسند مهمة إبلاغ الشركات المراقبة من قبل محافظ الحسابات المعاقب بعقوبة المنع، إلى إحدى لجان المجلس الوطني للمحاسبة، وسواء كان المنع مؤقتا أو نهائيا. وتكون لجنة مراقبة النوعية على علم بالتعيينات التي قبلها، فيمكن تكليفها من قبل وزير المالية بإبلاغ هذه الكيانات بالعقوبة التأديبية وفي نفس الوقت تتولى تعيين من يستخلفه، بناء على اقتراح من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات³. وبما أن اللجان التي يتكون منها المجلس الوطني للمحاسبة هي لجان متساوية الأعضاء⁴، فتتضمن حتما ممثلين عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والتي يمكن أن تتولى هي الأخرى مهمة تبليغ تلك الشركات بالعقوبة التأديبية التي تمس بالمحافظ الذي كان متعاقدا معها.

ونتيجة لمنعه من ممارسة مهنته، فيلزم مندوب الحسابات بإرجاع كل الوثائق التي يمكن للشركة أن تكون قد سلمتها إياه، نتيجة انقطاع الرابطة التي تجمعهم⁵. ولا تشمل هذه الوثائق تلك التي هو بصدد إعدادها، لأنه بسرمان العقوبة التأديبية وبتنفيذها يجب عليه أن يمتنع عن ممارسة العمليات المخصصة للمهني المسجل نظاميا، وبتبليغ الشركة المراقبة بها فهي الأخرى لن تطلب خدماته.

إن انتهاء العلاقة التعاقدية بين الشركة المراقبة ومحافظ الحسابات، تقوم على مبدأ سلطان الإرادة، مبدئيا. إلا أنها تتأثر بأسباب لا إرادة لمحافظ الحسابات ولا للشركة المراقبة فيها، مما يؤكد الطابع الشرعي والقانوني لمهام مندوب الحسابات، كما يبين أنها مهنة منظمة لا تخضع إلى إرادة المتعاقدين فقط، وإنما يتعدى ذلك⁶. وبعد تنفيذ محافظ الحسابات العقوبة التأديبية المطبقة عليه، يجوز له إعادة الإدماج في نشاطه المهني. إلا أنه هل يجب إتباع إجراءات خاصة للإقبال مجددا لممارسة المهنة؟

لا ينص المشرع الجزائري على أية إجراءات خاصة لممارسة المهنة واسترجاع اللقب، فيمكن اعتبار سبيلين إما أن يكون ذلك أليا، أي من دون احترام إجراءات، يستأنف المهني مهامه، أو يحتاج الأمر إلى استيفاء شروط. بيد أن المشرع لم يحدد لا إجراءات ولا شروط، ولا حتى كيفية تنفيذ العقوبة لاستكمالها، الأمر الذي يستدعي التدخل بالنص على الأحكام اللازمة

¹ كانت تنص المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136 على أنه: " يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ النقابة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام في أجل عشرة أيام من تاريخ قبول أي توكيل". أما المادة 30 من القانون 10-01 فإنها تفرض نفس الالتزام، إلا أنها تختلف بين الهيئة الواجبة التبليغ ومهلة ذلك.

² تعتبر هذه الهيئة بمثابة المنظمة المهنية لمحافظي الحسابات، طبقا للمادة 14 وما يليها من القانون رقم 10-01. وجاءت خلفا للنقابة أو المنظمة المهنية للمهن المحاسبية، بفعل المادتين 5 من القانون رقم 91-08 الملغى، والأولى المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السابق ذكره.

³ المادة 76 من القانون رقم 10 - 01.

⁴ المادة 5 من القانون رقم 10-01، وهي متساوية الأعضاء لأنها تضم أعضاء منتخبين عن كل مهنة من المهن المحاسبية لتمثيل أصحاب مهنتهم، فإلى جانب مهنة محافظة الحسابات، فتعنى كذلك مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد.

⁵ P. CONSTANTIN, *Droit pénal des sociétés par actions*, op. cit., p. 254 ; Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, op. cit., n° 2069, p. 829 ; J. MESTRE, D. VELARDOCCIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN et A. MERCIER, Ph. MERLE ; Cl. FLAHAUT-JASSON, n° 150065, pp. 295 et 296 et W. JEANDIDIER, op. cit., n°361, p. 274.

⁶ J.-F. BARBIERI, *Morale des affaires et commissariat aux comptes*, op. cit., p. 11.

لإعادة إدماج محافظ الحسابات الممنوع مؤقتاً من ممارسة المهنة، ولو كان ذلك آلياً ودون أن يستجيب لأدنى الشروط، وهذا لمواجهة التعسف الاحتمالي للهيئات واللجان المهنية، ما لم يتضمن النظام الداخلي للمهنة هذه القواعد.

إن مندوب الحسابات، الذي يكون بفعله قد انتهك أصول المهنة وقواعدها وتعرض إلى عقوبة الشطب، أي فقد اللقب نهائياً، فلا يمكنه ممارسة المهنة مجدداً، ويعتبر هذا بمثابة الإقصاء من المجتمع المهني. وإذا تجرأ على المهنة بممارستها، فيكون عرضة لنفس النتائج المقررة بالنسبة للمنع المؤقت، من حيث عدم ممارسة المهنة واستخلافه بمندوب الحسابات آخر بقرار من قبل الوزير المكلف بالمالية باقتراح من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

الخاتمة

تكتسي منظومة مندوبية الحسابات أهمية بالغة لاعتبارها هيئة من هيئات الشركة التجارية القاعدية، وهذا بالنظر إلى المهام التي تضطلع بها، خصوصا مهمة المراقبة المالية والمراجعة الحسابية، وهو ما فرض تنظيمها بأحكام قانونية تتعلق بالإطار العام للانضمام إلى هذه المهنة، وتحديد مهام مندوب الحسابات. وكلما تم النص تأسيس منظومة قانونية من الضروري أن ترفق بضمانات لتحقيق الغرض من استحداثها بأحكام قانونية بهدف تفعيلها بصورة مثلى وبالمقابل مواجهة كل خرق وانتهاك لها.

وتبرز جدوى مندوبية الحسابات من خلال المستفيدين من نتيجة نشاطه. فالمدراء يمكنهم الاعتماد على نتيجة المراقبة من أجل تبني سياسات مالية واستراتيجيات اقتصادية لتفادي الأخطاء والاهمالات لتصحيحها. وبتنامي وضخامة رؤوس الأموال المستثمرة من قبل الشركاء والمساهمين إلى جانب الشركة التجارية ذاتها، أي الشخص المعنوي، استدعى الأمر الاستعانة بمهني للكشف عن الحالة الصحية للشركة، مما يسمح بالمحافظة على مختلف المصالح المرتبطة مع الشركة ونشاطها خصوصا المساهمين الأقلية. كما أنه يساهم في مجال أوسع بمختلف العلاقات مع العمال ولجنة المؤسسة، لما يجب أن تتمتع به مختلف أعماله بالثقة وترجمة مدى شرعية العمليات ومطابقتها للقانون ليضمن مستعملها. كما يتعدى مفعول ذلك إلى العلاقات الخارجية للشركة لاسيما مع المدخرين والمتعاملين الآخرين من بنوك وموردين وزبائن، أي المتعاقدين مع الشركة المراقبة. ومحافظ الحسابات بذلك يكون المراقب على مدى شرعية نشاط الشركة، وخصوصا الجانب المالي والمحاسبي، ويلعب دور الضامن للحقوق والمصالح التي يسعى أصحابها إلى تحقيقها من خلال مهامه في الشركة التجارية.

ويتبين من خلال البحث في موضوع الجناح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل محافظ الحسابات، أن الضمانات التي رصدت لتمكين محافظ الحسابات من ممارسة مهامه لبلوغ الأهداف من تنظيمها وتنقسم إلى قسمين. أولها مرتبطة بالنظام الأساسي لهذه المهنة، وأخرى متعلقة بممارسة العمليات المخصصة لهذه المهنة، وترمي إلى تحصين مندوبي الحسابات مهنيا، مما ينعكس من جهة على ترسيخ قيمة المهنة في عالم الأعمال و من جهة أخرى في حماية المصالح المرتبطة بالشركة المراقبة.

ومندوبية الحسابات هي مهنة حرة ومنظمة وتحت وصاية الدولة، فتتميز بأنها مهنة حرة، لأنها تمارس من قبل مهنيين مثبتهن لمستوى علمي وتقني لحسابهم الخاص وتحت مسؤوليتهم الشخصية باستقلالية تامة عن الزبائن. بالإضافة إلى الخبرة في المجال المحاسبي والمالي، بل وحتى القانوني. وللانضمام إليها يجب أن يستوفي المترشح شروطا قانونية لممارستها، لاسيما الحصول على الاعتماد والتسجيل في سجل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وبذلك ينضم إلى مجتمع بهيئاته المهنية والتي تسهر على تحقيق الغرض من هذه المهنة ومراعاتها.

ونتيجة لهذه الخصائص العامة لمحافظة الحسابات، فقد اشترط المشرع أن يتم اختيار محافظ للحسابات من بين المسجلين في سجل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مطبقا احتكار ممارسة هذه المهنة لأصحابها، وهذا دليل على ضمان استيفائه الشروط القانونية لذلك. ولتكريس حماية المهنة من أية منافسة غير مشروعة، فقد جرم انتهاك حرمة مهنة محافظ الحسابات، إذ يتابع جزائيا انتهاك حرمة اللقب إلى جانب ممارسة المهنة ممن ليسوا مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

والقاعدة أنه لا يجوز تعيين محافظ للحسابات في شركة تجارية إلا إذا كان مسجلا في الجدول المهني، وذلك للاستجابة إلى واجب إسهامه في الشركات التجارية. والواضح بأن المشرع

نص على مجموعة من الجرائم لضمان تحقيق المراقبة في الشركة طبقا لخصائصها ومعاييرها التقنية ، إذ تم توسيع مجال الشركات التجارية الخاضعة للمراقبة الإلزامية من قبل مندوب الحسابات، مع أنه بقي تعيينه في باقي الشركات اختياريًا لإخضاعها لمراقبة شاملة من قبل مهني مستقل وحيادي وموضوعي، أي أن حسابات الشركة ووثائقها تعكس حقيقة وضعيتها المالية لتعكس صورة صادقة ووفية عن وضع الشركة المالي وحالتها، وما يفرض أن تكون الرقابة مستمرة وليست رقابة ظرفية فقط، ما يسمح لمحافظ الحسابات بتحقيق مراقبة دائمة ومستمرة لسير أعمال الشركة. وبالرغم من ذلك فإن الخطوة المتبعة من قبل المشرع الجزائري، في إطار تحديد قواعد وأحكام اختيار وتعيين محافظ الحسابات في الشركات التجارية لم تكن متناسقة.

ويتبين ذلك عند تقرير أحكام حماية احتكار هذه المهنة الذي يتم بفعل الركن الشرعي الخاص بها، إلى جانبه الأحكام العامة من قانون العقوبات والتي تعتبر الأشد. فيفهم موقف المشرع بأنه أراد أن يخص هذه المهنة بحماية خاصة، إلا أنها تخفي عند تطبيق مبدأ النص الأشد عقوبة، مما يدعو بالمشرع إلى تشديد العقوبة الموجبة لحماية المهنة واستبعاد جميع التأويلات الممكنة. وبالرغم من ذلك فالمشرع أحسن فعلا عندما لم يقرن حماية الاحتكار بشكل محدد من أشكال الشركات التجارية، بل ربطه بالمهنة، وهو ما لم يستقر عليه بالنسبة لباقي الجرائم، الخاصة بالأحكام العامة المنظمة للمهنة.

وحتى يكون ممارسة الرقابة من قبل محافظ الحسابات موضوعيا ومستقلا فكريا، فلقد تم تجريم انتهاك حالات التنافي القانونية، إلا أن الإطار الخاص بهذه الجناحة يتحدد بشركات المساهمة فقط دون باقي الشركات، كما أن الحالات التي تقترب بها الجناحة تحتاج إلى تدقيق. وعليه، يستحسن على المشرع تمديد مفعول هذه الحماية إلى باقي الشركات التجارية الأخرى .

وإن الرقابة لا يكون لها معنى إلا إذا كنت مستمرة، وحتى يتم ضمان ذلك فقد جرم المشرع اعتراض مهامه، فعندما يكون تعيينه إلزاميا في الشركة التجارية فيضمن له ممارسة مهامه من خلال تجريم بعض التصرفات التي قد تعترض إسهامه في الرقابة على الشركات التجارية طبقا للمواصفات التقنية للمراقبة. ويتعلق الأمر بجنح عدم العمل على تعيينه الإلزامي في الشركة أو عدم استدعائه الإجمالي إلى الجمعيات العامة للشركة المراقبة. كما أن منع محافظ الحسابات القيام بمهامه أو عرقلتها وعدم اطلاعه على وثائق الشركة الضرورية لمهامه، هي الأخرى تكون محلا للعقوبة الجزائية. ومن ثم، فيتابع كل من يعترض محافظ الحسابات من أداء دوره الرقابي كضمان لوجوده الفعلي والموضوعي في الشركة المراقبة وتمكينه من ممارسة مهامه الشرعية.

ومما سبق، فإن مسلك المشرع كان غير منطقي، لأنه خص شركة المساهمة بهذه الأحكام منذ صدور القانون التجاري بهذه الجناح، وألحق تعديلات لتشمل شركة المسؤولية المحدودة ولكن في جانب منها فقط، مع أنه يمكن تصور وجود محافظ الحسابات في أشكال أخرى من الشركات التجارية. وأما بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة، فكان موقفه مترددا، وهذا بالنظر إلى التعديلات المتلاحقة، خاصة بمدى إلزامية تعيين محافظ الحسابات في هذه الشركة التي جاءت بها قوانين المالية، عوض أن يتم النص عليه في القانون التجاري، وهذا في سبيل تحديد للركن الشرعي لهذه الجرائم بما يتلائم والردع المقترن بهذه الجرائم.

ومحافظ الحسابات كغيره من أصحاب المهن، يمكنه تحويل مهامه، أي الرقابة المالية والمراجعة الحسابية، عن إطارها الشرعي ليقترف جناحا أثناء سريان عهده في الشركة أو بمناسبة ويكون سلوكه إما إيجابيا عند القيام بنشاط أو فعل معاقب عليه انتهاكا للتصرف السليم الواجب احترامه. كما يكون سلوكه سلبيا ومعاقب عليه جزائيا والذي يتحقق بالإخلال بقاعدة أمره للقيام بعمل معين، وصورته الإهمال والإغفال المعاقب عليها.

كما ترمي مهام محافظ الحسابات إلى الإعلام بنتيجة مهام الرقابة والمراجعة التي قام بها في الشركة المراقبة. ويعاقب جزائيا إذا ثبت كذبه سواء بالنسبة لحالة الشركة أو في حالة إلغاء الحق التفاضلي للاكتتاب. بيد أن إطارها أعمال هذه الأحكام الجزائية لا يتعدى مجالها شركة المساهمة، وهذا مع وجوده في شركات تجارية أخرى، ويمكنه اقترافها فيها، إلا أنه لا يمكن متابعته على أساس هذه الجرائم الخاصة بمهامه، بل وقد يجد نفسه معفيا من كل مسؤولية جزائي. وعليه لتوسيع دائرة الضمانات المرصودة لهذه المهنة، وجب أن ترتبط هذه الجرائم ليس بشكل الشركة المعين فيها محافظ الحسابات، بل بالمهنة ذاتها حرصا على متابعة كل خرق لأصول ممارستها. وهو ما اعتمده المشرع عندما نص على عقوبة إفشاء محافظ الحسابات السر المهني. فالأكيد أنه ملزم بالمحافظة على السر المهني وباعتباره مهنيا، لا يمكنه إفشاء المعلومات المشمولة بالسرية. فإذا كانت مهمة الإعلام الناتجة عن الرقابة التي يقوم بها مفروضة عليه، إلا أنه يجب عليه ألا يتعدى الحدود الفاصلة لما هو ملزم بتقريره والإعلام به، وما يجب التكتم عليه حماية لمهنته والثقة التي تستدعيها، وما ذلك إلا من بين الضمانات التي وجهها المشرع لهذه المهنة، سواء بالنسبة لأصحابها، أو الشركة المراقبة صاحبة السر، إلى جانب ذلك عدم المساس بمبادئ المنافسة الشرعية في السوق بين مختلف المتعاملين.

وتتخذ تصرفات محافظ الحسابات المعاقب عليها صورة السلوك السلبي، خاصة بإهماله الوفاء بمهامه الرقابية، والمقصود بذلك جنحة عدم اطلاع وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي اطلع عليها، وهذه الجريمة هي الأخرى لا يشمل مجالها كل الشركات التجارية بل تتحدد بشركة المساهمة. زيادة إلى جنحة إهمال التأشير بمساهمات الشركة المراقبة لتمكين من لهم الحق في الاطلاع على هذه المعلومات أن تكون لهم المعلومات الكاملة التي يسمح لهم القانون بالحصول عليها.

وتؤدي هذه الأحكام الجزائية إلى إرساء قاعدة متينة من الردع في سبيل تحقيق ممارسة مهنة محافظة الحسابات طبقا للقواعد والأصول المهنية والتقنية التي تستدعيها لتحقيق الأغراض من تأسيس هذه المهنة. إلا أن محافظ الحسابات يمكن متابعته بجرائم ليست ناتجة عن انتهاك المبادئ التقنية التي تقوم عليها مهنته، بل لأنه يقترفها أثناءها أو بسببها لما يجده من تسهيلات تحت غطاء المهنة.

ويتابع محافظ الحسابات عند التدخل بالإخلال بمبدئي شفافية سوق القيم المنقولة والمنافسة المشروعة فيها مما يؤدي إلى عرقلة سيرها النظامي، لأنه أصلا مكلف بمراقبة الشركات عندما تكون القيم المنقولة التي تصدرها مسعرة في البورصة، والإعلام في حالة وجود خرق أو اختلال، الأمر الذي يفتح المجال إلى المدخرين والمتعاملين إجراء العمليات في هذه السوق طبقا لقواعدها. وتتخذ هذه الجريمة شكلا آخر من أشكال خيانة الثقة الموضوعة في محافظ الحسابات، وموجهة في مجال مكاني وموضوعي محدد وهو سوق القيم المنقولة.

وإذا كانت الجرائم السابقة منصوصا عليها إما في القانون المحدد للنظام الأساسي لمندوب الحسابات أو في القانون التجاري إلى جانب القانون المنظم لسوق القيم المنقولة، إلا أنه يتبين أنه يمكن متابعته عند اقترافه جرائم منصوص عليها في قانون العقوبات، أثناء سريان عهده في الشركة المراقبة، مهما كان شكلها، وهذه الجرائم تتلائم مع وصفه ومركزه فيها، ويتعلق الأمر بجرائم التزوير واستعمال المزور، وجريمة النصب وخيانة الأمانة، وكلها تترجم إخلال هذا المهني بالثقة الموضوعة فيه، ومتابعته بها ليس إلا برهانا إضافيا على خضوعه للأحكام العامة. وبالتعمق في هذه الجرائم كلها، فالجنح الخاصة، أي تلك المرتبطة بنظامه الأساسي الذي ينتمي إليه أو بالمهنة والمهام المسندة له ما هي إلا تكييف للجرائم العامة. ولكن لا يجب أن يستبعد تطبيق الأحكام المنصوص عليها في قانون العقوبات، لأنها تلعب دورا مكملا لنظام الردع حماية لهذه

المهنة، والتي يتم متابعته بمقتضاها باعتباره فاعلا أصليا، إلا أنه بالنسبة لبعض الجرائم الأخرى، فلا يجوز متابعته لمساهمته في اقترافها إلا بتطبيق أحكام المشاركة الجنائية، لأنها موجهة أصلا لمتابعة مديري الشركات التجارية.

ويتم ارتكاب الجرائم المتعلقة بالوثائق الحسابية وجنحة تقديم ميزانية غير مطابقة للواقع إلى جانب توزيع أرباح صورية والخاصة بشركة المسؤولية المحدودة والمساهمة ذات مجلس الإدارة من قبل مديريها، دون باقي أشكال الشركات التجارية الأخرى. وهو الأمر بالنسبة للجنح المتعلقة بمديرية وتسيير هاتين الشركتين، لاسيما مشاركة محافظ الحسابات جنحة إساءة استعمال أموالها أو اعتمادها. ولا يختلف الأمر عند مساهمة محافظ الحسابات في الجنح المتعلقة بحل الشركة وتصفيتهما، إلى جانب جنح التفليس، فلا يتم متابعته إلا بتفعيل أحكام المشاركة الجنائية. غير أنها قابلة للتطبيق في إطار كافة أشكال الشركات التجارية. وبذلك تأخذ الضمانات طابع الردع الجزائي عندما يتعلق الأمر بتجريم بعض التصرفات التي يقوم بها محافظ الحسابات حماية للإطار العام للمهنة ومضمونها، لاسيما الثقة التي تستدعيها مهامه والحرص الواجب التحلي به في ممارستها.

وإن ثبوت اقتراف محافظ الحسابات لمختلف الجرائم السابقة، يجعله عرضة للعقوبات المحددة قانونا. والملاحظ عند مقارنة هذه العقوبات مع تلك الجرائم، فإنها لا تتعدى في خطورتها وصف الجنحة، كما أن مبالغ الغرامات تبقى منخفضة بالنظر إلى المصالح التي يهزها إخلال الثقة بمهنة محافظة الحسابات. ويظهر جليا غياب العقوبات التكميلية في جل هذه الجرائم، خصوصا تلك المتعلقة بالإخلال بالنظام الأساسي له. وينتج عن الجرائم دعوى مدنية تهدف إلى جبر الضرر اللاحق بالضحية، والتي تفتقر في إطار هذا الموضوع إلى العديد من التدقيق لأحكامها والانسجام.

ويؤثر انتماء محافظ الحسابات إلى مجتمع مهني عند قيام مسؤوليته الجزائية إذ يواجه أيضا المسؤولية المهنية فيكون عرضة للعقوبة التأديبية، والتي قد تصل إلى حد إقصائه من هذا المجتمع نتيجة سلوكه المعادي للمهنة بتصرفه المنافي للقواعد المهنية والأخلاقية.

يستخلص من كل ما سبق بيانه أن محافظة الحسابات احتلت من المكانة والأهمية في عالم الأعمال ما يمكن أن تتحول إلى أداة إجرامية عندما تقترن ممارستها بسوء النية، أي القصد الجنائي. وأغلب الجرائم التي تمت دراستها والتي تعتمد على الركن المادي، تستدعي توافر النية الأتمة لاكتمال عناصرها، وهذا كضمان لمحافظ الحسابات حتى لا يتواجد أليا تحت رحمة المتابعة الجزائية كلما اقترف أخطاء لا ترقى إلى درجة الجريمة، والتي يمكن جبرها بنظم قانونية أقل قسوة من النظم الجنائية المبنية على الردع.

إن أثر الدراسة المقارنة مع التشريع الفرنسي أساسا، يبين أن المشرع الجزائري تأثر إلى حد كبير بموقف المشرع الفرنسي- أو كما يعبر عنه جانب من الفقه الجزائري- نقل حرفيا النصوص مع الأخطاء الناتجة عن عملية النقل والترجمة، مع تطرحه هذه الأحكام من عدم الانضباط في أصلها، مما يتولد عنه الانتقادات التي تم توجيهها، وإذا كان التشريع الفرنسي، بادر بمسايرة التطورات التي تستدعيها المنظومة القانونية محل الدراسة، فالمشرع الجزائري، وبالرغم من التعديلات التي قام بها مؤخرا، يبقى الصرح القانوني ناقصا، مما يستدعي أن يبادر الأخذ بعين الاعتبار الانتقادات الفقهية الموجهة له. وعليه، يستحسن على المشرع تجنب سن النصوص القانونية في مناسبات غير ضرورية، بحيث لا يكون لها أثرا إيجابيا، بل تخلق نوعا من تضارب القوانين، بالإضافة إلى واجب تدارك الفراغ القانوني الخاص بهذا الموضوع.

ويجب الإشارة إلى أن ركن الشرعية يعتبر ضمانا للحريات وعدم التعسف في التفسير القانوني للأحكام الجزائية، لتفادي إيراد العقوبات التحكيمية، لأن النص الجزائي الذي يحدد أركان

الجريمة والعقوبة المطبقة عند ثبوت اقترافها، أساسي، لأنه يتمتع القاضي أمامه من أي اجتهاد بل يلتزم بقاعدة التفسير الضيق للنص العقابي.

إن عدم الدقة والإتقان التقني في صياغة النصوص القانونية، وعدم الاطراد في تنسيق مجمل الأحكام مع بعضها البعض يولد الإحساس بأن الضمانات التي ترافق النظم القانونية منعدمة أو مختلة، إلى جانب الخشية في الخوض في ممارسة الحقوق المرتبطة بحرية الصناعة والتجارة في اتخاذ المخاطر المرتبطة بهذه الأنشطة والسوق، نظرا للإحساس باللاعدل، لأن القاعدة القانونية ذات طابع اجتماعي، تستقر متى اطمئن لها. ولا خلاف بأن الأحكام الجزائية ترمي إلى حماية مصلحة محددة بالحفاظ على النظام العام لهذا المجتمع.

إن أثر الشركات التجارية بمساهمتها في الاقتصاد الوطني جوهري، لاسيما عند اعتماد سياسة وطنية تنموية وتدخل المبادرة الخاصة بجزء لا يستهان به وذلك بالإقبال على الاستثمار والادخار، أي مفعولها يكون على مستوى الفرد والمجتمع على حد سواء، لذا يجد هذا البحث أساسا منطقيًا مبررا. والشركة التجارية باعتبارها شخصا معنويا، تتلاقى فيه مجموعة من المصالح المحمية قانونا، إلا أن التعسف في ممارسة الحقوق المرتبطة بها يؤدي بالحياد عن الطريق السليم والسوي، لأنها تعتمد من جهة على أموال تكون رأسمالها توجهه لاستثمارها، ومن جهة أخرى على علاقات بين أشخاص يسعى القانون إلى تنظيمها، ويتعلق الأمر بالشركاء والمساهمين، إلى جانب العمال والمتعاملين الاقتصاديين والمتعاقدين والبنوك مانحة الاعتماد. وأمام هذه الروابط المعقدة، وجب الاعتماد على مراقبة حيادية وموضوعية من قبل مهني مستقل فكريا يتمتع بكل الضمانات لممارسة نشاطه لكي يلعب دوره في إطار مهنته.

كما أن التجربة التي تخوضها الجزائر تبين بأنها ليست على معزل من الفضائح المالية التي عاشتها ولا تزال تعيشها الدول الاقتصادية الكبرى، والأخطر ما ينجر عن هذه القضايا، ليس فقط ضخامة المبالغ المالية محل هذه الجرائم، إنما المعاناة الإنسانية الناتجة عنها.

إن مختلف الملاحظات والانتقادات التي تم إيرادها عبر هذه الرسالة تدفع إلى ضرورة الخروج بمجموعة من الاقتراحات التي يستحى على المشرع تبنيها طالما أنه لا يزال في إطار تجديد المنظومة القانونية الخاصة بمحاسبة الحسابات، في سبيل منحها الضمانات اللازمة لتحقيق المقاييس والمعايير المهنية، والتي تتأثر ليس فقط بالإطار الخاص بهذا البحث، وإنما تجد أسبابه في دوافع الاعتناء بالنسبة للتكوين المتواصل للمهنيين لتحسينهم المهني والتمكن من متابعة التوجهات الدولية والطرق المحاسبية، بما يتفق وأهمية الشركات وضخامتها ومنها تلك العابرة للحدود، زيادة للتعقيدات الناجمة عن عمليات المراقبة والمراجعة بتعدد المبادئ المحاسبية للتأكد من الحالة الصحية للشركة المراقبة. أضف إلى ذلك، تنامي اهتمام مالكي رؤوس الأموال بمشاريعهم، بالارتكاز على التقارير التي يعدها مندوب الحسابات، من أجل تفادي إخفاق المشاريع وفشلها بسبب سوء الإدارة أو غياب الرقابة، والذي لا يتأتى ذلك إلا من خلال نظام رقابة متخصص يتمثل في مندوب الحسابات.

وأول ما يجب أن يتم اعتماده، هو توحيد الأحكام القانونية المطبقة على محافظ الحسابات، فلا يعامل هذا المهني بحسب شكل الشركة، وإنما من منطلق المهنة ودواعيها، لتعميم الضمانات في إطار كل الشركات التجارية، ولكي يمارس مهامه فيما، الأمر الذي يسهل تحديد الإطار القانوني ومتابعة تطوره. وإن مختلف محاولات المترددة لا تزال تحتاج إلى تنسيق وانسجام لأن الخطوات التي يتبعها ليست ثابتة بالفدر الكافي، إذ أنه يلزم تعيين محافظ الحسابات بحسب شكل الشركة، أو باعتماد معايير في ذلك، إلا أنه لم يعمم تطبيق هذه المعايير على كل الشركات التجارية مما يجعل بعض الشركات لا تخضع لأي رقابة إلزامية من قبل هذا المهني، ولو كانت المصالح المرتبطة بها مهمة.

وإذا كان المشرع فرض تعيين مندوب الحسابات بالكيفية التي سبق تبيانها، فمن باب أولى أن يضمن له ممارسة مهامه الرقابية بتوسيع مفعول الأحكام الجزائية المتعلقة بحالات التنافي القانونية، وتدقيق هذه الحالات لما تلعبه في إطار الركن الشرعي لهذه الجريمة. كما أنه واحتراما لطابع الرقابة العامة والدائمة على الشركة، فيجب أن مراعاة ضرورة تمكين مندوب الحسابات من مهامه بتعميم تجريم اعتراضه في الشركات التجارية، وهذا بغرض إسهامه في حياة الشركة كهيئة من هيئاتها، ولا يتأتى ذلك إلا نتيجة توحيد للأحكام القانونية بأن اعتراض مهامه بمنعه أو بعرقلتها يكون محلا للعقوبة، بغض النظر عن شكل الشركة أو مدى إلزامية تعيينه.

ويستحسن على المشرع أن يمد مجال أعمال الأحكام الجزائية عند انتهاك محافظ الحسابات لقواعد مهامه دون الاقتصار على شكل محدد من أشكال الشركات، لأنه من جهة من غير المنطقي لنفس محافظ الحسابات أن يواجه عند رقابته لشركة مساهمة مسؤولية جزائية عندما يدلي بمعلومات كاذبة حول حالة الشركة، بينما لا يواجه ذات المسؤولية في إطار شكل آخر من الشركات التجارية عن نفس السلوك. كما أنه من اللاعدل أن تفقد بعض الشركات هذه الضمانات المتعلقة بالمهنة لاقتصارها على شركة المساهمة. أما بالنسبة لباقي الجناح التي يمكن لمحافظ الحسابات اقترافها، فالمسألة التي يجب التنويه عنها، أنها تشمل جميع الشركات، إلا أنه يبقى بمدى نجاعة القضاء في الحكم على هذا المهني، عند اجتماع أركانها، إيجاد التكليف الذي يعكس حقيقة الضمانات المرصودة لهذه المهنة والتي يتم تفعيلها من خلال ردع تلك التصرفات.

وينجر عن اقتراف الجرائم، في مجال الأعمال، كغيره من المجالات الأخرى أضرارا يتم جبرها من خلال الدعوى المدنية، إذ يجب إثبات قيام أركانها للتمكن من المطالبة بالتعويض. غير أنه من الضروري أن يتم تدقيق وتنسيق الأحكام القانونية المتعلقة بها، خاصة عندما يكون محافظ الحسابات أو مديرو الشركات مصدر الجريمة، وهذا لتحمله عبء التعويض عن تصرفاته المضرة بالغير.

ويواجه محافظ الحسابات مسؤولية تأديبية، غير أن الأحكام المنصوص عليها حاليا تقتصر إلى جانب كبير من الأحكام المتعلقة بتحديد إجراءات المتابعة التأديبية وكيفية الحكم وتنفيذه وتدقيق طرق الطعن. لكن ما يجب التأكيد عليه أن الأحكام التأديبية مرتبطة بالنظام الأساسي لمهنة محافظ الحسابات، وهي قابلة للتطبيق على مندوب الحسابات بغض النظر عن إطار اقتراف المخالفة التأديبية، فهي لا تقل أهمية عن باقي المسؤوليات الأخرى لأنها متعلقة بضبط حرية ممارسة الأنشطة والمهنة من خلال قواعد معنية وتقنية، وإذا ثبتت في حق محافظ الحسابات المخالفة الانضباطية، فقد تؤدي إلى استبعاده من المجتمع المهني.

إن الفلسفة التي تبنى عليها المهنة وتطورها لا تستقل عن العلاقة المتبادلة بين أصحابها المهنيين، من جهة، ومن جهة أخرى السلطة العامة والمصلحة الاقتصادية التي تعتمد كل واحدة منها على الأخرى في تحقيق مهامها وأهدافها. وتعد مرشدا أساسيا في المنهج المتبع لتفسير اتخاذ المخاطر في مجال الأعمال، والمستمد من طبيعة السوق والسعي إلى تعزيز التواجد والازدهار كمطلب ضروري، يستدعي الخضوع إلى نظام قانوني يوازن بين مختلف التنظيمات الاجتماعية والمهنية، وما ينعكس على المجال السياسي. لذا فالقيم القانونية تفقد أهميتها، ما لم يتم إرساء بناء محكم للمسؤولية.

وختاما، تعكس هذه الرسالة الطبيعة المعقدة للعلاقات الناتجة حول الشركة التجارية من خلال إبراز المصالح المتعلقة بها، وبيان الضمانات القانونية التي توجه لمهام الرقابة على الشركة التجارية وما لها من أهمية في مجال الأعمال. وسبق لنا ضمن مذكرة الماجستير، بأن شهينا الشركة التجارية بالإنسان والذي قد يصاب بأمراض خبيثة وخطيرة كالسرطان الذي يهدد الحياة، والذي يترجم كالشركة التي تقترف فيها "جنحة إساءة استعمال أموال الشركة"، وللوقاية من هذا

المرض وعلاجه لا بد من نظام مناعي رقابي جدي ومجدي، للسهر على الرقابة على عدم خرق وانتهاك التفاعلات الطبيعية بين مختلف المصالح والمهام في الشركة التجارية. ومن جهة أخرى كلما تم المساس بهذه المصالح، فيقوم هذا النظام المناعي بالتعبير عن الخلل الحاصل، إما من خلال استجابة مناعية تتمثل في القرارات التي يتم اتخاذها لمواجهة الحالة بتصحيح الأخطاء والاهمالات المكتشفة، أو بعملية التطعيم عند تدخل عنصر خارجي عن الجسم لمقاومة مصدر الضرر، خاصة بتدخل القضاء للحد من الضرر وجبره الأمر الذي يتطلب قضاء متخصصا في هذه الميادين والشعب، وهو ما يتفق ويخدم قواعد النزاهة والاستقامة الشرعية، وتمليه قواعد الآداب والأخلاق في عالم الأعمال.

قائمة المصادر باللغة العربية

1- النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بالقانون الجزائري

حسب التسلسل التاريخي

- 1- القانون رقم 66-155 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية، ج.ر. 11 جوان 1966، عدد 48، ص. 244.
- 2- القانون رقم 66-156 المؤرخ في 8 جوان 1966 المتضمن قانون العقوبات، ج.ر. 11 جوان 1966، عدد 49، ص. 530، المعدل والمتمم، خصوصا، بالقانون رقم 06-23 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006، ج.ر. 24 ديسمبر 2006، عدد 84، ص. 11.
- 3- القانون رقم 70-86 المؤرخ في 15 ديسمبر 1970، المتضمن قانون الجنسية الجزائرية، ج.ر. 18 ديسمبر 1970، عدد 105، ص. 15، المعدل والمتمم بالأمر رقم 05-01 المؤرخ في 27 فبراير 2005، ج.ر. 27 فبراير 2005، عدد 15، ص. 15.
- 4- الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني، ج.ر. 30 سبتمبر 1975، العدد 78، ص. 990، المعدل والمتمم، خصوصا، بالقانون رقم 05-10 المؤرخ في 20 جوان 2005، ج.ر. 20 جوان 2005، عدد 44، ص. 23.
- 5- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، ج.ر. 19 ديسمبر 1975، العدد 101، ص. 1073، المعدل والمتمم، خصوصا، بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، ج.ر. 27 أبريل 1993، عدد 27، ص. 3 والأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، ج.ر. 11 ديسمبر 1996، عدد 77، ص. 5.
- 6- القانون رقم 85-05 المؤرخ في 16 فبراير 1985، المتضمن تنظيم المهن الطبية والاستشفائية، ج.ر. 17 فبراير 1985، عدد 8، ص. 176.
- 7- القانون رقم 90-10 المؤرخ في 10 أبريل 1990، المتعلق بالقرض والنقد، ج.ر. 18 أبريل 1990، عدد 16، ص. 520 (الملغى).
- 8- القانون رقم 90 - 11 المؤرخ في 21 أبريل 1990، المتعلق بعلاقات العمل، ج.ر. 25 أبريل 1990، عدد 29، ص. 495.
- 9- القانون رقم 91-04 المؤرخ في 8 يناير 1991، المتضمن تنظيم مهنة المحاماة، ج.ر. 8 يناير 1991، عدد 2، ص. 29.
- 10- القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. أول ماي 1991، عدد 20، ص. 649 (الملغى).

- 11- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992، المتضمن تحديد صلاحيات وقواعد عمل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ج.ر. 15 يناير 1992، عدد 3، ص. 66.
- 12- المرسوم التشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 ماي 1993 المتعلق ببورصة القيم المنقولة، ج.ر. 23 ماي 1993، عدد 34، ص. 4، المعدل والمتمم بالقانون رقم 03-04 المؤرخ في 17 فبراير 2003، ج.ر. 19 فبراير 2003، عدد 11، ص. 20.
- 13- القرار المؤرخ في 04 سبتمبر 1995 المتضمن الموافقة على النظام الداخلي لمهنة المحاماة، ج.ر. 14 أوت 1996، عدد 84، ص. 17.
- 14- المرسوم التنفيذي رقم 95-438 المؤرخ في 23 ديسمبر 1995، المتضمن تطبيق أحكام القانون التجاري المتعلقة بشركات المساهمة والتجمعات، ج.ر. 24 ديسمبر 1995، عدد 80، ص. 3.
- 15- 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، عدد 24، ص. 4. (الملغى).
- 16- الأمر رقم 96 - 23 المؤرخ في 9 يوليو 1996، المتعلق بالوكيل المتصرف القضائي، ج.ر. 10 يوليو 1996، عدد 43، ص. 13.
- 17- المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في 7 ديسمبر 1996، المتعلق بتعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 28 نوفمبر 1996، ج.ر. 8 ديسمبر 1996، عدد 76، ص. 6.
- 18- القانون رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998، المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج.ر. أول جوان 1998، عدد 37، ص. 3.
- 19- المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 26 ديسمبر 2001، المتضمن تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله، ج.ر. 26 ديسمبر 2001، عدد 80، ص. 25.
- 20- القانون رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003، المتضمن قانون القرض والنقد، ج.ر. 27 أوت 2003، عدد 52، ص. 3.
- 21- الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج.ر. 26 جويلية 2005، عدد 52، ص. 3.
- 22- القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فبراير 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ج.ر. بتاريخ 8 مارس 2006، عدد 14، ص. 4.
- 23- القانون رقم 06-02 المؤرخ في 20 فبراير 2006 المتضمن تنظيم مهنة الموثق، ج.ر. بتاريخ 8 مارس 2006، عدد 14، ص. 15.
- 24- القانون رقم 06-03 المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي، ج.ر. بتاريخ 8 مارس 2006، عدد 14، ص. 21.

- 25- المقرر المؤرخ في 13 ماي 2006 المتضمن الموافقة على الإجازات و الشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي كانت تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. 21 جوان 2006، عدد 41، ص. 21.
- 26- المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006 المتضمن تطبيق المادة 12 من الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25 يوليو 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي، ج.ر. 11 أكتوبر 2006، عدد 64، ص. 11.
- 27- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج.ر. 25 نوفمبر 2007، عدد 74، ص. 3.
- 28- القانون رقم 08-09 المؤرخ في 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج.ر. 23 أبريل 2008، عدد 21، ص. 3.
- 29- القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج.ر. 31 ديسمبر 2009، عدد 78، ص. 3.
- 30- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. 11 جويلية 2011، عدد 42، ص. 4.
- 31- القانون رقم 10-13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج.ر. 30 ديسمبر 2010، عدد 80، ص. 3.
- 32- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011، المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد عمله، ج.ر. 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 4.
- 33- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 يناير 2011، المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، ج.ر. 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 7.
- 34- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011، المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ج.ر. 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 10.
- 35- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 يناير 2011، المتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، ج.ر. 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 13.
- 36- المرسوم التنفيذي رقم 11 - 29 المؤرخ في 27 يناير 2011، المتضمن تحديد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم، ج.ر. 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 20.
- 37- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 يناير 2011، المتضمن تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، ج.ر. 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 20.

38- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 يناير 2011، المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، ج.ر. 2 فبراير 2011، عدد 7، ص. 22.

39- - المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، المتضمن تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، ج.ر. أول جوان 2011، عدد 30، ص. 19.

2- اجتهادات مهنية ومناقشات البرلمان

1 - الاجتهادات المهنية لمندوب الحسابات: المقرر 94 /SPM / 103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، وزارة المالية، منشورات الساحل، 2002.

2 - مداوات مجلس الأمة: مشروع القانون المعدل للقانون رقم 91-08 المتضمن تنظيم المهن المحاسبية، جلسة 28 أبريل 2010، الفترة التشريعية السادسة، الدورة العادية، ج.ر. لمجلس الأمة 31 ماي 2010، عدد 149، ص. 7.

3 - مناقشات والجواب على أسئلة نواب المجلس الشعبي الوطني، الجلسة العلنية (الفترة الصباحية)، 28 أبريل 2010، ج. ر. للمجلس الشعبي الوطني 19 ماي 2010، عدد 150، ص. 3.

4 - مناقشات المجلس الشعبي الوطني، الجلسة العلنية (الفترة المسائية) 28 أبريل 2010، ج.ر. للمجلس الشعبي الوطني 26 ماي 2010، عدد 151، ص. 3.

3- المراجع العامة باللغة العربية

حسب الترتيب الأبجدي

- 1- ر. بهنام، قانون العقوبات: جرائم القسم الخاص، دار الفكر العربي، 2005.
- 2- ج. ثروت، الأحكام العامة في قانون العقوبات، الجزء الأول، القسم العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1998.
- 3- م. ن. حسني، شرح قانون العقوبات - القسم الخاص-، دار النهضة العربية، 1999.
- 4- أ. الخليلي، شرح القانون الجنائي : القسم العام، مكتبة المعارف للنشر والتوزيع، المغرب الأقصى، 1985.
- 5- ع. الديناصوري وع. الشواربي، المسؤولية المدنية في ضوء الفقه والقضاء، ج. 2، منشأة المعارف، 2004.
- 6- ع. راشد و م. سالم، القانون الجنائي الخاص، مكتبة وهبة، 1979.

- 7- ب. رمسيس، قانون العقوبات، جرائم القسم الخاص، 2005، المعارف للنشر.
- 8- ع. بويعقوب، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- 9- ف. زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري: الأعمال التجارية- التاجر- الحرفي- الأنشطة التجارية المنظمة- السجل التجاري، النشر 2، نشر وتوزيع ابن خلدون، 2003.
- 10- م. زكي شمس، الموسوعة العربية للاجتهادات العربية الجزائرية، المجلد 10، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2000.
- 11- ك. السعيد، شرح الأحكام العامة في قانون العقوبات، ط. 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
- 12- ع. سليمان، شرح قانون العقوبات: القسم العام، الجزء الثاني: الجزاء الجنائي، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
- 13- ب. شهاب، مبادئ القسم العام لقانون العقوبات، ديوان المطبوعات الجامعية، 2007، الجزائر.
- 14- ع. الشواربي، التعليق الموضوعي على قانون العقوبات، ج. 2، الجنايات والجنح المضرة بالمصلحة العامة، 2003، دار المعارف للنشر.
- 15- ر. عبيد، مبادئ القسم العام من التشريع العقابي، دار الفكر العربي، القاهرة، 1988.
- 16- ع. العكيلي، شرح القانون التجاري، ج. 4، الشركات التجارية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، 1998.
- 17- أ. محرز، القانون التجاري الجزائري، ج. 2، الشركات التجارية، ط. 2، 1980.
- 18- م. أ. المشهداني، شرح قانون العقوبات: القسم الخاص في القانون الوضعي والشريعة الإسلامية، دار الثقافة، 2003، الأردن.
- 19- م. ص. نجم، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم الخاص، ط. 2، 1990، ديوان المطبوعات الجامعية.

4- المراجع الخاصة باللغة العربية حسب الترتيب الأبجدي

- 1- أ. ب. أبو الروس، جرائم النصب، دار المطبوعات الجامعية، 1986.
- 2- ع. س. بكري حسن، بورصات الأوراق المالية، ط. 1، 1999، مصر.

- 3- م. التهامي طواهر وم. صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثانية ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- 4- م. جعفر عبد، جريمة الامتناع : دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1999، الأردن.
- 5- ع. حومد، الحقوق الجزائية العامة، ط. 6، مطبعة الجامعة دمشق، 1987.
- 6- ح.إ. الخليلي، مسؤولية الممتنع المدنية والجنائية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1979.
- 7- ك. م. الدهراوي، المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات، منشورات حلب، 2001.
- 8- ع. سالم، الحماية الجنائية غير المعلنة للشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية، دار النهضة العربية، ط. الأولى، 1999، ص. 43.
- 9- ع. سعد، جرائم التزوير وخيانة الأمانة واستعمال المزور، ط. 4، دار هومة، 2007.
- 10- ج. ع. الشامسي، مسؤولية مدققي ومراجعي الحسابات، منشورات حلب، 2001.
- 11- ش. شمعون، البورصة : بورصة الجزائر، أطلس للنشر، 1996.
- 12- ع. ح. الشواربي، جريمة النصب في ضوء القضاء والفقهاء، مؤسسة شباب الجامعة، 1990 .
- 13- ع. الشواربي، التزوير والتزييف: مدنيا وجزائيا في ضوء الفقه والقضاء، نشرة 4، منشأة المعارف، 2007.
- 14- إ. ح. طنطاوي، المسؤولية الجنائية عن جرائم النصب والاحتيال، ط. 2، المكتبة القانونية، 1999.
- 15- م. عبد التواب، الوسيط في شرح جرائم التزوير والتزييف وتقليد الأختام، منشأة المعارف، 2005.
- 16- ح. ص. المرصفاوي، قواعد المسؤولية الجنائية في التشريعات العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، 1988.
- 17- م. م. هرجه، جرائم النصب وخيانة الأمانة، ط. 6، 2001، دار محمود للنشر والتوزيع، لبنان.

5- المحاضرات ومذكرات الماجستير

حسب التسلسل التاريخي

- 1- ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، محاضرات الماجستير قانون الأعمال، كلية الحقوق، وهران، 2000-2001.
- 2- ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات : القيم المنقولة، محاضرات الماجستير قانون الأعمال، كلية الحقوق، وهران، 2000-2001.

- 3- ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات: الشركات التجارية، محاضرات الماجستير قانون الأعمال، كلية الحقوق، وهران، 2000-2001.
- 4- ن. فنينخ، سندات الاستحقاق البسيطة والمركبة: دراسة مقارنة، رسالة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2001.
- 5- ل. بلحسل منزلة، ميزات المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، رسالة الماجستير، كلية الحقوق وهران، 2002.
- 6- ع. فنينخ، جنحة إساءة استعمال أموال شركة المساهمة، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2003.
- 7- س. بوقرور، المسؤولية المدنية والجزائية لمندوبي الحسابات، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2004.
- 8- م. بوجلال، توزيع السلطات بين المديرين في شركة المساهمة، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2005.
- 9- ع. سبع، المراقبة الداخلية في شركة المساهمة، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2005.
- 10- ن. حميدة، حقوق المساهمين في شركة المساهمة، مذكرة الماجستير، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2007.

6- المقالات الفقهية

حسب التسلسل التاريخي

- 1- ف. زراوي صالح، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية 1994، المجلد 32، عدد 1، ص. 193.
- 2- ع. فنينخ، جنحة إساءة استعمال أموال الشركات التجارية في التشريع الجزائري، مجلة المؤسسة والتجارة، 2005، عدد 1، نشر وتوزيع ابن خلدون، ص. 53.
- 3- ع. فنينخ، المصطلح القانوني بين المترجم والمشرع، مجلة المترجم، 2006، عدد 13، ص. 173، دار الغرب للنشر والتوزيع.
- 4- س. بوقرور، النظام القانوني لرد محافظ حسابات شركة المساهمة، مجلة المؤسسة والتجارة 2006، عدد 2، ص. 33.
- 5- ف. زراوي صالح، تقديم العمل في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة 2008، عدد 4، ص. 9.

7- الأحكام القضائية الجزائرية

حسب التسلسل التاريخي

- 1- الغرفة الجنائية للمحكمة العليا، 8 ديسمبر 1981، ملف رقم 27789، نشرة القضاء 1985، العدد الأول، ص. 87.
- 2- الغرفة المدنية للمحكمة العليا، 25 مايو 1983، مجلة القضاء 1990، عدد 2، ص. 41،
- 3- الغرفة الجنائية للمحكمة العليا 10 يناير 1984، ملف رقم 28460، مجلة القضاء 1990، عدد 1، ص. 266.
- 4- الغرفة المدنية للمحكمة العليا، 12 جانفي 1985، مجلة القضاء 1989، عدد 4، ص. 231
- 5- الغرفة الجنائية للمحكمة العليا، غ.ج.، 05 جوان 1990، ملف رقم 65890، مجلة القضاء 1992، عدد 2، ص. 268.
- 6- الغرفة المدنية للمحكمة العليا، 10 أبريل 1994، قضية رقم 128623، مجلة القضاء سنة 1996، العدد الأول، ص. 154.
- 7 - الغرفة الجنائية للمحكمة العليا، غ.ج. 21 ديسمبر 1999، رقم 227350، العدد الأول، سنة 2001، ص. 297.

Bibliographie en langue française

1- Principaux textes législatifs et réglementaires français

- 1- Code de commerce, Dalloz, 103^{ème} éd., 2008.
- 2- Code pénal, Dalloz, 105^{ème} éd. 2008.
- 3- Code civil, Dalloz, 108^{ème} éd, 2009.
- 4- Code de commerce français, sur : [WWW. Codecommercefrancais.gouv.fr](http://WWW.Codecommercefrancais.gouv.fr) version 2011 : dernière modification incluse 28-01-2011.
- 5- Loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 sur les nouvelles régulations économiques, JORF du 16 mai 2001, n° 113, p. 7776.
- 6 - Loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 relative à la sécurité financière, JORF du 02 août 2003, n° 117, p. 13220.

7- Décr. n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 portant approbation du Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, JORF du 17 novembre 2005, n° 267, p.24437, modifié par décr. n° 2006-469 du 24 avril 2006, JORF du 25 avril 2006, n° 97, p. 6188 et décr. n° 2010-131 du 10 février 2010, JORF du 12 février 2010, n° 36, p. 2521.

2 - Ouvrages généraux

par ordre alphabétique

1- B. BOULOC, G. ROUJOU DE BOUBEE, J. FRANCILLON et Y. MAYAUD, *Code pénal commenté*, Dalloz, 1996.

2- P. BOUZAT, *Traité théorique et pratique de droit pénal*, Dalloz, 1951.

3-Y. CHAPUT, *Droit des sociétés*, coll. dr. fondamental, Thémis, 1993.

4- Y. CHARTIER, *Droit des affaires*, t. 2, *Sociétés commerciales*, Puf, 1985.

5- G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, Puf, 1987.

6- M. COZIAN, A. VIANDIER et F. DEBOISSY, *Droit des sociétés*, Litec, 19^{ème} éd., 2004.

7- M. DELMAS-MARTY, *Droit pénal des affaires*, t. 1, *Les infractions*, Puf, 1973.

8- M. DELMAS-MARTY, *Droit pénal des affaires*, t.2, *Partie spéciale*, Puf, 1973.

9- M. DELMAS –MARTY et GIUDICELLI-DELAGE, *Droit pénal des affaires*, Puf, 4^{ème} éd., 1990.

10- M. DELMAS-MARTY, *Droit pénal des affaires*, t. 1, *partie générale, : responsabilité, procédure, sanctions*, Puf, 1999.

11- F. DESPOTES et F. LE GUNEHEC, *Le nouveau droit pénal*, Economica, t.1, 8^{ème} éd., 2001.

12- J. DEVÈZE, A. COURET et G. HIRIGOYEN, *Lamy droit du financement*, Lamy, 2001.

- 13- Cl. DUCOULOUX-FAVARD, *Droit pénal des affaires*, Masson, 2^{ème} éd., 1993.
- 14- Cl. DUCOULOUX-FAVARD et Cl. GARCIN, *Lamy droit pénal des affaires*, Lamy, 2006.
- 15- P. DUFILS et Cl. LOPATER, *Mémento pratique Francis Lefebvre, Comptable*, Francis Lefebvre, éd. 2005.
- 16- P. GAUTHIER et B. LAURET, *Droit pénal des affaires*, Economica , Coll. D.E.S.C., 1^{er} éd., 1986-1987.
- 17- G. GIUDICELLI-DELAGE, *Droit pénal des affaires*, Dalloz, 4^{ème} éd., 1999.
- 18- Y. GUYON, *Droit des affaires*, t. 1, *Droit commercial général et sociétés*, Economica, 8^{ème} éd., 1994.
- 19- J. HAMEL, G. LAGARDE et A. JAUFFRET, *Droit commercial*, t. 2, *Sociétés, groupements d'intérêt économique, entreprises publiques*, Dalloz, 2^{ème} éd., 1980.
- 20- J. HÉMARD, F. TERRÉ et P. MABILAT, *Sociétés commerciales*, t. 2, Dalloz, 1974.
- 21- W. JEANDIDIER, *Droit pénal des affaires*, Dalloz, 6^{ème} éd., 2005.
- 22- M. DE JUGLART et B. IPPOLITO, *Droit commercial*, t. 2, *Sociétés commerciales*, Montchrestien, 1975.
- 23- J. LARGUIER et Ph. CONTE, *Droit pénal des affaires*, Armand Colin, 10^{ème} éd., 2001.
- 24- Ph. MERLE et A. VITU, *Traité de droit criminel*, t. 1 et t. 2, Dalloz, 1994.
- 25- Ph. MERLE, *Droit commercial, Sociétés commerciales*, Dalloz , 8 éd., 2001.
- 26- B. MERCADEL et Ph. JANIN, *Mémento pratique Francis Lefebvre, Sociétés commerciales*, 2005.
- 27- J. MESTRE et M.-E. PANCRAZI, *Droit commercial : droit interne et aspects de droit international*, LGDJ, 26^{ème} éd., 2003.
- 28- J. MESTRE, D. VELARDOCCHIO et Ch. BLANCHARD-SEBASTIEN, *Lamy sociétés commerciales* , Lamy, 2005.

- 29- M. PATIN, P. CAUJOLLE, M. AYDALOT et J.-M. ROBERT, *Droit pénal général et législation pénale appliquée aux affaires*, Puf, 1969.
- 30- M.-L. RASSAT, *Droit pénal*, Puf, 1987.
- 31- M.-L. RASSAT, *Droit pénal spécial : infractions des et contre les particuliers*, Dalloz, 2006.
- 32- A. REY, *Dictionnaire historique de la langue française*, Le Robert, t. 3, 2000.
- 33- G. RIPERT et R. ROBLOT par M. GERMAIN et L. VOGEL, *Traité de droit commercial*, t. 1, *Actes de commerce, baux commerciaux, propriété industrielle, concurrence et sociétés commerciales*, L.G.D.J., 17^{ème} éd., 1998.
- 34- J.-H. ROBERT, *Droit pénal général*, Puf., éd. 1988.
- 35- H. ROLAND, *Lexique juridique, Expressions latines*, Litec, 1999.
- 36- M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, t.1, *Règles communes, la société en nom collectif, la société en commandite simple*, Edik, éd. 2005.
- 37- F. STASIAK, *Droit pénal des affaires*, L.G.D.J., 2005.
- 38- G. STORA, *Dictionary Hachette and Oxford College*, Hachette 2003.
- 39- M. VERON, *Droit pénal des affaires*, Armand Collin., 4^{ème} éd., 2001.
- 40- A. VIANDIER, *Droit comptable*, Dalloz, 1993.
- 41- A. VIANDIER et A. CHARVERIAT, *Sociétés et loi NRE*, Dossiers pratiques Francis Lefebvre, 3^{ème} éd., 2002.
- 42- A. VIANDIER et C. de LAUZAINGHEIN, *Droit comptable*, Montchrestien, 2^{ème} éd., 1993.
- 43- R. VOUIN par M. L. RASSAT, *Droit pénal spécial*, Dalloz, t. 1, 4^{ème} éd., 1976.
- 44- Encyclopédie Larousse, éd. 2009.

3- Ouvrages spéciaux, monographies et thèses

par ordre alphabétique

- 1- J.-F. BARBIERI, *Commissariat aux comptes*, Joly, 1996.
- 2- J.-L. BAUDOIN, *Le secret professionnel et droit au secret dans le droit de la preuve*, th. Paris, 1962.
- 3- J.-M. DE BERMOND DE VAULX, *Les droits latents des actionnaires sur les réserves dans les sociétés anonymes*, Sirey, 1965.
- 4- H. BOUHDJAR, *Le commissaire aux comptes*, Dar El Adib, 2005.
- 5- S. BRAHAM, *Le commissaire aux comptes et le marché financier*, Economica, 1996.
- 6- Y. CHAPUT, *De l'objet des sociétés commerciales*, th. Clermont-Ferrand, 1973.
- 7- A.-P. CHARMENTIER, *Le secret professionnel : ses limites, ses abus*, Dalloz, 1962.
- 8- A. CHARVERIAT, B. GOUTHIERE, H. BARDET et Ph. TOURNES, *Les holdings*, Francis Lefebvre, 3^{ème} éd., 2002.
- 9- P. COLLIN, J.-P. ANTONA et F. LENGART, *La responsabilité des cadres et des dirigeants dans le monde des affaires*, Dalloz, 1996.
- 10- P. CONSTANTIN, *Droit pénal des sociétés par actions*, Puf, 1968.
- 11- R. CONTIN, *Le contrôle de la gestion des sociétés anonymes*, th. Paris-1, 1975.
- 12- A. COURET, *Le droit préférentiel de souscription de l'actionnaire*, th. Paris, 1977.
- 13- G. DEFOSSEZ et P. BALLY, *La bourse des valeurs*, Puf, 6^{ème} éd. 1999.
- 14- J.-B. DENIS, *La distinction du droit pénal général et du droit pénal spécial*, LGDJ, 1977.
- 15- D. GIBIRILA, *Le dirigeant de société : statut juridique, social et fiscal*, Litec, 1995.

- 16- Y. GUYON, *Droit des affaires*, t. 2, *Entreprises en difficulté, redressement judiciaire et faillite*, Economica, 7^{ème} éd., 1999.
- 17- Y. GUYON et G. COQUEREAU, *Le commissariat aux comptes, aspects juridique et technique*, Librairies techniques, 1971.
- 18- S. HADJI-ARTINIAN, *La faute de gestion en droit des sociétés*, Litec, 2001.
- 19- D. KLING, *Le monde des affaires et le secret*, in *Mél. Secrets professionnels*, M.-A. FRISON-ROCHE (sous la direction de), éd. Autrement-Essais, 1999.
- 20- M.-A. LAFORTUNE, *Les obligations du commissaire aux comptes pour la continuité d'exploitation, la protection et la sécurité des activités financières et boursières*, *Mél. Nouvelles Régulation Économiques*, M. DOMINGO (sous la direction de) , Economica, 2002.
- 21- P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, Nemesis, 1985.
- 22- H. LAUNAIS, Y. DE LA VILLEGUERIN et L. ACCARIAS, *Droit pénal financier*, Dalloz, 1947.
- 23- B. LEY, *Responsabilité pénale du commissaire aux comptes*, th. Paris II, 1977.
- 24- A. LORINO, *Le contrôle de la gestion stratégique*, Dunod, 1998.
- 25- A. MEDINA, *Abus des biens sociaux : prévention, détection, poursuite*, Dalloz, 2001.
- 26- A. MERCIER, Ph. MERLE et CL. FLAHAUT-JASSON, *Mémento pratique Francis Lefebvre, Audit et commissariat aux comptes*, 2005-2006.
- 27- A. MERCIER, Ph. MERLE, *Mémento pratique Francis Lefebvre, Audit et commissariat aux comptes*, 2011-2012.
- 28- J. MONEGER et Th. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, Dalloz, 1995.
- 29- F. NERI, *Racontes-moi la bourse*, Economica, 1997.
- 30- L. PORTES, *À la recherche d'une éthique*, Masson, 1984.
- 31- J. RAFFEGEAU, P. DUFILS et J. CORRE, *Les comptes consolidés*, Francis Lefebvre, 1984.

- 32- M. SALAH, *Les prérogatives des associés et des organes sociaux dans les sociétés à responsabilité limitée et dans les sociétés par actions en droit algérien et en droit français*, th. Paris II, 1984.
- 33- M. SALAH, *Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions*, EDIK, 2001.
- 34- A. SAYAG, *Le commissariat aux comptes: renforcement ou dérive ?*, t.1, Litec, 1989.
- 35- D. SCHMIDT, *Les conflits d'intérêts dans la société anonyme*, Joly, 1999.
- 36- A. SILLERO, *Audit et révision légale*, éd. ESKA, 2003.
- 37- Y. SIMON, *Techniques financières internationales*, Economica, 5^{ème} éd., 1993.
- 38- G. SOUSI, *L'intérêt social dans le droit français des sociétés commerciales*, th. Lyon, 1974.
- 39- N. STOLOWY, *Les délits comptables*, Economica, 2001.
- 40- A. TOUFFAIT, A. AUDEREAU et J. LACOSTE, *Délits et sanctions dans les sociétés*, Sirey, 2^{ème} éd., 1973.
- 41- H. DE VAUPLANE et J.-P. BORNET, *Droit de la bourse*, Litec, 1994.
- 42- J.-M. VERDIER, *Le droit pénal spécial des sociétés anonymes*, Dalloz, 1955.
- 43- A. VIANDIER et A. CHARVÉRIAT, *Sociétés et loi N.R.E. : Dossiers pratiques Francis Lefebvre*, 2^{ème} éd., Francis Lefebvre, 2002.
- 44- D. VIDAL, *Le commissaire aux comptes*, LGDJ, 1985.
- 45- D. VIDAL, *Statut des commissaires aux comptes : Nouvelles régulations économiques*, Litec, 2002.
- 46- F. ZÉRAOUI SALAH, *Le régime juridique des parts sociales de la société à responsabilité limitée en droit français et en droit algérien*, th. Paris II, 1984.

4 - Articles

par ordre alphabétique

- 1- H. ALVES, *Le point sur le statut des commissaires aux comptes*, Rev. Lamy dr. Aff. 2006, n° 3, p.10.
- 2- A. AMIAUD, *La sincérité des bilans et des dispositions fiscales sur l'amortissement des mobilisations*, D. 1996, chr., VII, p.1.
- 3- B. AMORY et Y. POULLET, *Le droit de la preuve face à l'informatique et à la télématique*, R.I.D.C. 1985, p. 332.
- 4- J.-F. BARBIERI, *Le commissaire aux comptes*, Bull. Joly soc. 1995, II, n° 4, p. 45.
- 5- J.-F. BARBIERI, *Morale des affaires et commissariat aux comptes*, P.A. 24 janvier 1996, XI, n° 27, p. 88 .
- 6- J.-F. BARBIERI, *Les missions du commissaire aux comptes en cas de cessation de ses fonctions en cours d'exercice social liée à un évènement juridique survenant dans la société*, Bull. Joly soc. 1997, p.753.
- 7- J.-F. BARBIERI, *De quelques aspects du secret professionnel des commissaires aux comptes*, Bull. Joly soc. 1997, p. 935.
- 8- J.-F. BARBIERI, *Responsabilité d'un commissaire aux comptes en matière de rédaction du rapport spécial nécessité par une augmentation de capital « réservée »*, P.A. 2000, n° 245, p. 9.
- 9- J.-F. BARBIERI, *Code de déontologie et indépendance des commissaires aux comptes*, Bull. Joly soc. 2006, p. 409.
- 10- N. BERNARD, *Inventaire et comptes annuels*, Rép. D. soc. 1986, V, p. 1.
- 11- J.-P. BERTREL, *L'intérêt social*, Dr. et patrimoine 1997, p. 45.
- 12- P. BEZARD, *La loi « sécurité et transparence du marché financier et la COB : le nouveau visage de la COB » ?*, R.I.D.C. 1989, n° 4, p. 940.
- 13- F. BOBET et C. FLAGEUL, *La lettre de mission du commissaire aux comptes*, RFC. 2005, p. 379.
- 14- F. BOBET et C. FLAGEUL, *Alerte du commissaire aux comptes : incidences de la loi de sauvegarde des entreprises*, RFC. 2006, p. 386.

- 15- D. BOCCARA, *Critère de participation active au délit d'ABS : l'incrimination du complice et l'exonération du dirigeant*, D. 1999, n° 11, p. 30.
- 16- J.-C. BOULAY, *L'obligation du commissaire aux comptes de révéler les faits délictueux*, Rev. soc. 1980, p.443.
- 17- B. BOULOC, *Escroquerie*, Rép. D. pén. 1968, n° IV, p. 1, et mise à jour 2001, p. 59.
- 18- B. BOULOC, *Le renforcement de l'efficacité des contrôles effectués par les commissaires aux comptes*, Rev. soc. 2003, p. 808.
- 19- B. BOULOC, *L'inaction du commissaire aux comptes et la complicité d'escroquerie*, Rev. soc. 2004, IV, p. 924.
- 20- B. BOULOC, *Les personnes morales toujours responsables pénalement*, Rev. Lamy dr. aff. 2006, n° 2, p. 10.
- 21- P. BOUZAT, *La protection juridique du secret professionnel en droit pénal comparé, actes du III^{ème} congrès de l'académie internationale de droit comparé à Londres*, Rev. sc. crim. 1950, p. 544.
- 22- P. BOUZAT, *Complicité par aide et assistance en matière d'abus de biens sociaux*, R.T.D.com. 1981, p. 370 .
- 23- J.-M. BRUGUIERE, *La rumeur et le droit*, D. 1996, n° 18, p. 1.
- 24- P. LE CANNU, *Les organes de groupes* , P.A. 2001, I, n° 89, p. 43.
- 25- R. CEDIER, *Usurpation de titres ou de fonctions*, Juriscl. pén., mise à jour 1988, n° 4, p. 1.
- 26- M.-J. COFFY DE BOISDEFFRE, *La responsabilité du commissaire aux comptes : trois ans de décisions judiciaires*, Rev. éco. et compt. 1998, p. 13.
- 27- P. CORDONNIER, *L'objet social*, D. 1952, chr., p. 172.
- 28- A. COURET, *Le développement du droit préférentiel de souscription de l'actionnaire en droit comparé*, Rev. soc. 1979, p. 505.
- 29- A. COURET, *Le secret professionnel des commissaires aux comptes à l'épreuve des mesures d'instructions civiles*, Bull. Joly soc.1996, p. 7 .
- 30- J.-J. DAIGRE, *Une nouvelle source du droit, le communiqué ? à propos d'un communiqué de la COB du 4 mai 1999*, J.C.P. éd. G. 1999, p. 1277.

- 31- A. DALSADE, *Un texte à abroger, l'avant-dernier alinéa de l'article 34 de la loi du 24 juillet 1867*, Gaz. Pal. 1963, I, doc., n° 81.
- 32- A. DECOQ, *Inaction, abstention et complicité par aide ou assistance*, J.C.P.1988, I, n° 3124.
- 33- F. DELESALLE, *Objectif d'image fidèle et aspect pénal du droit comptable sont-ils compatibles ?*, P.A. novembre 2000, n° 237, p. 5.
- 34- M. DELMAS - MARTY, *Violation du secret professionnel*, D. 1981, chr., p.272.
- 35- M. DELMAS - MARTY, *À propos du secret professionnel*, D. 1982, chr., p.267.
- 36- J. DENIS, *Faits délictueux aujourd'hui, soupçons demain*, Rev. éco et compt, 2000, n° 211, p. 10.
- 37- C. DENON, *La justification de la lutte pénale contre les opérations d'initiés*, P.A. 28 mars 1994, n° 37, p. 4.
- 38- N . DESSUS LE MOUSTIER, *La responsabilité du dirigeant de fait*, Rev. soc. 1997, n° 21, p. 510.
- 39- M. DOBKINE, *Réflexions itératives à propos de l'abus de biens sociaux*, D.S. 1997, doc., p. 325.
- 40- M. DOMINGO, *Le secret professionnel du commissaire aux comptes et ses limites*, in Mél. *Nouvelles régulations économiques*, Litec 2002, p. 147.
- 41- P.-J. DOLL, *À propos des certificats de complaisance*, Rép. D. pén. mise à jour 2004, p. 91.
- 42- R. DORAT DES MONTS, *L'exercice du commissariat aux comptes dans le cadre de la nouvelle législation sur les sociétés commerciales*, J.C.P. éd. C.I. 1970, p. 173.
- 43- Cl. DUCOULOUX-FAVARD, *Abus de biens sociaux : une prescription butoir pour qui, pourquoi ?*, P.A. 1996, n° 20, p. 15.
- 44- O. DUFOUR, *Bercy prépare la fusion de la COB et de la CMF*, P.A. 26 septembre 2002, p. 3.
- 45- B.-H. DUMORTIER, *Infractions relatives au commissariat aux comptes*, Juriscl. soc. 2002, fasc. 134-30.
- 46- S. FOURNIER, *Complicité*, Rép. D. pén. 2001, V, p. 1.

- 47- C. FREYRIA, *Le commissariat aux comptes : mission d'intérêt public ?*, J.C.P., éd. E. 1996, I, n°516, p. 1.
- 48- C. FREYRIA, *Imprescriptibilité du délit en droit pénal des affaires*, J.C.P. éd. E. 1996, n° 23, p. 241.
- 49- M.-A. FRISON-ROCHE, *Abus de biens sociaux : quelles règles de prescriptions ?*, Le Monde du 6 janvier 1996, p. 6 .
- 50- M. GERMAIN, *Le secret professionnel du commissaire aux comptes*, Rev. éco. et compt. 1999, n°196, p. 41.
- 51- J.-J. GOMEZ et G. REINBOLD, *Les missions du commissaire aux comptes face aux attentes des différentes catégories d'utilisateurs en chiffre : dirigeants, actionnaires, investisseurs, banquiers, tiers*, in *Mél. Commissaire aux comptes : missions et responsabilité*, Economica, 2001, p.71.
- 52- Ch. GOYET, *La révélation des faits délictueux (remarques sur une politique négociée de l'action publique)*, J.C.P. éd. G. 1989, I, doc., n° 3370.
- 53- Th. GRANIER, *Le rôle des commissaires aux comptes*, Rev.soc. 2004, III, p. 557.
- 54- Th. GRANIER, *Le commissaire aux comptes dans les sociétés qui font appel public à l'épargne*, in *Aspects actuels du droit des affaires*, D. 2003, p. 457.
- 55- D. GUILLET, *Les missions avec la gestion électronique des documents*, R.F.C. 2006 , n° 385, p. 12.
- 56- Y. GUYON, *L'indépendance des commissaires aux comptes*, J.C.P. éd. G. 1977, I, p. 2831.
- 57- Y. GUYON, *Le commissaire aux comptes : missions et responsabilités*, Juriscl. soc. 1986, fasc. 134-B, n° 77, p. 1.
- 58- Y. GUYON, *Le rôle de la COB dans l'évolution du droit des sociétés commerciales*, R.T.D.com. 1975, n° 19, p. 44.
- 59- C. HANNOUN, *La déontologie des activités financières : contribution aux recherches actuelles sur le néocorporatisme*, R.T.D. com. 1989, p. 418.
- 60- H. HOVASSE, *Comptes sociaux et liberté contractuelle*, Dr. soc. mars 2004, p. 7.
- 61- H. HOVASSE et J. MONNET, *Sociétés par actions : de la transparence dans ces sociétés*, Dr. soc. décembre 2003, p. 24.

62- Cl. JASSON, *Blanchiment de capitaux et déclaration de soupçon : de la nécessité d'une adaptation conjointe de la législation et du comportement du commissaire aux comptes*, Bull. Joly soc. 2005, n° 33, p. 168.

63- D. KLING, *Le commissaire aux comptes et prévention*, R.J. com. 2001, p. 10.

64- M.-A LAFORTUNE, *Les obligations du commissaire aux comptes pour la continuité d'exploitation, la protection et la sécurité des activités financière et boursière*, in *Mél. Nouvelles régulations économiques*, 2002, p. 121.

65- D. LANGE, *Commissaires aux comptes : missions*, Juriscl. soc., fasc. 134-20, 2000, p. 1.

66- D. LANGE, *Le commissaire aux comptes : responsabilités*, Juriscl. soc., fasc. 1340, 2000, p. 1.

67- J. LEROY, *Les éléments constitutifs du délit d'abus de biens sociaux*, Rev. jur. Centre ouest 1997, n° spéc., p. 26.

68- F. MARTY, *La responsabilité pour publication de faux bilans semestriels peut-elle être retenue contre les commissaires aux comptes ?*, Bull. Joly soc. 1997, p.195, n° 74.

69- H. MATSOPOULOU, *Le renforcement de l'indépendance des commissaires aux comptes*, Rev. soc. 1985, p. 813.

70- H. MATSOPOULOU, *Le contrôle légal des comptes*, Rev. soc. 2005, p. 46.

71- H. MATSOPOULOU, *Commissaires aux comptes : gare à la sanction pour manquement à la bonne information*, Rev. Lamy dr. Aff. 2006, n° 10, p. 10.

72- Ch. MELLOOTTEE, *Le devoir de révélation des faits délictueux : la notion de « faits significatifs et délibérés » et le recours à une procédure contradictoire*, in *Mél. Nouvelles régulations économiques*, Litec, 2002, p. 83.

73- Ph. MERLE, *Secret professionnel du commissaire aux comptes*, note sous Com., 14 novembre 1995, Bull. CNCC 1995, p. 511.

74- Ph. MERLE, *Les nouvelles obligations des commissaires aux comptes après la loi NRE du 15 mai 2001*, D. 2001, doc., p. 3516.

- 75- P. MEVELLEC, *Qu'est-ce qu'une activité*, RFC octobre 1994, p. 429.
- 76- N. MORELLI, *Nouvelles interdictions et incompatibilités déontologiques des commissaires aux comptes*, P. A. 2006, n° 136, p. 7.
- 77- R. NEMEUEDEU, *La difficile appréciation de la dimension du contrôle permanent du commissaire aux comptes*, R.J.C. 2000, p. 78.
- 78- P.-A. PAGEAUD, *La notion d'intention en droit pénal*, J.C.P. 1950, p. 876.
- 79- F. PETIT, *Comité d'entreprise*, Rép. D. soc. 2004, p. 1.
- 80- M. PETITJEAN, *Le rapport du commissaires aux comptes sur le contrôle interne*, JCP éd. EA 2004, n° 22, p. 847.
- 81- R. PLAISANT et P. DELAISI, *Société anonyme, v. Administrateur*, D. mise à jour 2001, V., n° 193, p. 19.
- 82- E. DU PONTAVICE, *Révélation de faits délictueux*, Bull. CNCC 1971, n° 4, p. 335.
- 83- E. DU PONTAVICE, *Le secret professionnel entre commissaires de sociétés d'un même groupe*, Bull. CNCC 1972, n° 4, p. 492.
- 84- E. DU PONTAVICE, *Commissaire aux comptes, expert-comptable et complicité des délits commis par les dirigeants sociaux*, Rev. soc. 1988, p. 491.
- 85- D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes*, Dr. soc. 2008, p. 1.
- 86- J. PRADEL, *Les infractions relatives à l'informatique*, R.I.D.C. 1992, n° 2, p.827.
- 87- S. PRIGENT, *Commissaires aux comptes et expert comptable poursuivis pour complicité d'escroquerie à la TVA*, R.F.C. 2004, p. 368.
- 88- B. PY, *Secret professionnel*, D. pén. , 2003, VII , n° 1, p. 1.
- 89- D. REBUT, *Abus des biens sociaux*, Encyc. D. soc. 1997, I, p. 1.
- 90- D. REBUT, *Infractions pénales*, Rép. D. soc. 2006, n° 142, p. 12 .
- 91- D. REBUT, *Abstention délictueuse*, Rép. D. pén. 2001, n° 154, p. 17.
- 92- P. REMILLIEUX, *Escroquerie*, Rec. D. pén, mise à jour 2004, II, p. 65 .

- 93- J.-F. RENUCCI, *Infractions d'affaires et prescription de l'action publique*, D.1997, chr., p.13.
- 94- J. RIGGS, *Le devoir de loyauté des dirigeants sociaux en droit américain*, Gaz. Pal. 2000, IV, doc., n° 3, p. 2151.
- 95- J.-L. RIVES-LANGES, *La notion de dirigeant de fait*, D. 1975, VII, n° 2, p. 500.
- 96- A. ROBERT, *La huitième directive concernant le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés*, Rev.soc. 2007, IV, n° 32, p. 741.
- 97- J.-M. ROBERT, *Infractions relatives aux sociétés*, Encyc. D. pén. 1978.
- 98- J.-M. ROBERT, *Société*, Encyc. D. pén, 1987, p. 1 .
- 99- J.-M. ROBERT, *Infractions relatives au contrôle des sociétés anonymes*, Encyc. D. pén. 1991, mise à jour 2001, n° 167, p. 1.
- 100- J.-Y. RODIERE, *Une action bien singulière : l'action sociale « ut singuli »*, P.A. 1985, n°42, p. 8.
- 101- E. ROSENFELD, *L'abus des biens sociaux*, Dr. et patrimoine 2000, n° 31, p.33.
- 102- A. SÄADA, *Le rapport d'audit et le droit pénal*, Rev. compt. 1986, p. 27.
- 103- M. SALAH, *Le dysfonctionnement de l'entreprise publique économique en Algérie*, R.I.D.C. 1991, III, n° 57, p. 652.
- 104- M. SALAH, *Pour une perfectibilité du fonctionnement des sociétés commerciales*, Rev. alg. 1991, p. 141.
- 105- M. SALAH, *L'expertise de gestion : une institution utile en droit des sociétés commerciales*, Rev. entrep. com. 2005, IV , p. 11.
- 106- F. SALOMON, *Les commissaires aux comptes et le droit pénal*, Dr.soc 2004, p. 7.
- 107- R. SALOMON, *Délit d'initié et principe de légalité*, Dr.soc. août-septembre 2006, p. 28.
- 108- R. SALOMON, *L'originalité de la responsabilité disciplinaire des commissaires aux comptes*, partie 1, Dr. soc. avril 2002, p. 4.

- 109- R. SALOMON, *L'originalité de la responsabilité disciplinaire des commissaires aux comptes*, partie 2, Dr. soc. mai 2002, p. 17.
- 110- R. SALOMON, *Exercice des fonctions de commissaire aux comptes malgré incompatibilité : éléments constitutifs du délit et répression*, Dr. soc. mars 2006, p. 39.
- 111- R. SALOMON, *Recevabilité de la constitution de partie civile des chefs d'infractions relatives aux comptes sociaux et à l'exercice du contrôle légal des comptes*, Dr. soc. décembre 2006, p. 28.
- 112- A. SAYAG et A. PALMADE, *Le commissariat aux comptes en proie aux réformes*, Rev. soc. 1985, p. 344.
- 113- D. SCHMIDT, *De l'intérêt commun des associés*, J.C.P. éd. E 1994, p. 404 .
- 114- F. STASIAK, *Délits et manquements boursiers*, D. soc. 2007, n° 3, p. 1.
- 115- N. STOLOWY, *La responsabilité pénale du commissaire aux comptes : réflexion à propos des délits de confirmation d'informations mensongères et de non-révélation des faits délictueux*, Rev. soc. 1998, p. 521.
- 116- F. TERRÉ, *Secret professionnel*, Rev. éco. et compt. 1971, p. 5593.
- 117- H. DE VAUPLANE et O. SIMART, *Délits boursiers*, R.D bancaire et bourse mai-juin 1997, n° 61, p. 89 .
- 118- M. VERON, *L'abus des biens sociaux : évolution ou dérive ?*, Gaz. Pal. 1994, I, p. 623.
- 119- A. VIANDIER, *Sur les limites de l'obligation de révélation des faits délictueux*, J.C.P., éd. G. 1982, I, doct., p. 3094.
- 120- D. VIDAL, *Statut des commissaires aux comptes*, Dr. soc. 2001, n° hors série, p.24.
- 121- L. WEISZBERG, *La découverte du délit : le commissaire aux comptes et l'abus de biens sociaux*, in colloque « *Le délit d'abus des biens sociaux* », Rev. jur. Centre-ouest 1997, n° spéc., p. 78.
- 122- A. ZAHI, *Responsabilité du commissaire aux comptes et révélation des faits délictueux*, Rev. alg. 1990, n° 2, vol. 28, p. 285.
- 123- A. ZAUSMANN, *Faux en écriture*, Rep. D. pén. 2001,III , p.1, et mise à jour 2004, p.91.

124- F. ZÉRAOUI SALAH, *L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée en droit algérien : hérésie ou nécessité d'une institution*, in *Pérégrinations en droit algérien des sociétés commerciales*, éd. EDIK, coll droit des affaires, 2002, p.112.

125- F. ZÉRAOUI SALAH, *La répartition des pouvoirs généraux entre le conseil d'administration et son président : quelle solution ?*, Rev. entrep. com. 2005, n°1, p. 30.

126- F. ZÉRAOUI SALAH et M. SALAH, *De quelques pratiques contestables en droit algérien des sociétés commerciales*, in *Pérégrinations en droit algérien des sociétés commerciales*, éd. Edik, 2002, p. 38.

127- 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*, Rev. entrep. com. 2007, III , n° 2, p. 72.

128- Dictionnaire permanent droit des affaires, v. *Rapport de gestion*, mise à jour 4 janvier 2010, p.4204 .

129- Dictionnaire permanent droit des affaires, éd. Législative, *Siège social*, mise à jour 15 septembre 2009, n° 2, p. 1.

130- Jurisclasseur droit des affaires, éd. législatives, 2006, v. *commissaires aux comptes*, mise à jour novembre 2006.

131- Juriscl. soc. 2001, v. *Administration*, fasc. 133-10.

5-Principales décisions de jurisprudence

par ordre chronologique

1- Crim., 15 avril 1972, JCP 1972, n° 124 , note B. Bouloc.

2- Tb. corr. Paris, 1^{er} février 1977, Bull. CNCC 1978, n° 29, p. 57, note E. Du Pontavice.

3- C.A. Paris, 30 mars 1977, J.C.P. éd. G. 1978, II, n° 18789, note A. Tunc.

4-T.G.I. Paris, 23 octobre 1978, Rev.soc. 1979, p. 352 note P. Mabilat.

5- Tb. corr. Paris, 2 novembre 1979 , Rev. soc. 1980, p. 796, note B. Bouloc.

- 6- T. G.I. Paris, 10 janvier 1980, Bull. CNCC 1980, n° 37, p. 51.
- 7- Crim., 12 janvier 1981, Rev. soc. 1981, p. 612, et D. 1981, p. 348 .
- 8- C. A. Bordeaux, 23 juin 1981, Bull. CNCC 1983, n° 92, p. 533.
- 9- T. G.I. Nanterre, 25 septembre 1981, Rev. soc. 1981, p. 775, note Y. Guyon.
- 10- C.A. Paris, 19 novembre 1981, Gaz. Pal. 1982, p. 179.
- 11- C.A. Bordeaux, 3 juin 1982, Bull. CNCC 1984, n° 49, p. 71, note E. Du Pontavice.
- 12- Crim., 3 janvier 1983, Rev. soc. 1983, p. 114, note B. Bouloc.
- 13- Tb. corr. Poitiers, 5 octobre 1983, Bull. CNCC 1983, n° 56, p. 472.
- 14- Crim., 18 octobre 1983, Rev. soc. 1985, p. 157
- 15- C.A. Paris, 12 juin 1984, Bull. CNCC 1984, p. 494., note E. Du Pontavice.
- 16- Com., 17 octobre 1984, Rev. soc. 1985, p. 78, note D. Vidal.
- 17- Tb. corr. Lyon, 20 juin 1985, Bull. CNCC 1987, p. 68 .
- 18- Crim., 19 décembre 1985, D. 1986, I , p. 347.
- 19- Crim., 26 mai 1986, J.C.P. éd. E. 1987, I, n° 15975, p. 971, note J. Dèveze.
- 20- C.A. Lyon, 27 mai 1987, Bull. CNCC 1987, n° 68, p. 475.
- 21- C.A. Versailles, 11 mai 1988, Bull. CNCC 1988, n° 72, p. 480.
- 22- T. G.I. Strasbourg, 25 novembre 1988, Bull. CNCC 1989, n° 74, p. 203.
- 23- Tb. corr. Boulogne-sur-Mer, 19 avril 1989, Bull. CNCC 1989, n° 76, p. 185.
- 24- CA Paris, 15 décembre 1989, Rev. sc. crim. 1990, n° 327, note J.-H. Robert.
- 25- Crim., 26 mars 1990, Rev. soc. 1990, p. 632, note B. Bouloc.
- 26- Crim., 2 avril 1990, Bull. CNCC 1990, n° 80, p. 488, note E. Du Pontavice.
- 27- C.A. Paris, 4 avril 1991, Bull. CNCC. 1991, p. 231, note E. Du Pontavice.
- 28- Crim., 8 avril 1991, Bull. CNCC 1991, p. 363, note E. Du Pontavice.
- 29- Crim., 12 avril 1991, D. 1991, p. 363.
- 30- Crim., 26 mars 1992, J.C.P. éd. E.A. 1992, pan., n° 95, p. 307.

- 31- Com., 27 octobre 1992, Bull. CNCC 1993, p. 375, note E. Du Pontavice.
- 32- C.A. Paris 19 février 1993, J.C.P., éd. E. 1993, II, n°485, p.219, note J.-F. Barbiéri.
- 33- Tb. corr. Paris, 5 juillet 1993, Bull. CNCC 1994, n° 94, p. 265, note Ph. Merle.
- 34- Crim., 27 juillet 1993, Dr. pén. 1993, n° 89, p. 143.
- 35- C.A. Paris, 16 mars 1994, J.C.P. éd. G. 1994, II, n° 2322, note H. Robert.
- 36- Crim., 26 juin 1995, Dr pén. 1995, comm., p. 225, J.-H. Robert et Rev. soc. 1995, p. 567, note B. Bouloc.
- 37- Crim., 19 septembre 1995, R.J.D.A. 1996, n° 66, p. 51.
- 38- Crim., 12 octobre 1995, Rev. soc. 1996, p. 319.
- 39- Crim., 26 octobre 1995, Rev. banque et dr. 1995, n° 46, p. 28.
- 40- Com., 14 novembre 1995, Bull. CNCC 1995, p. 510, note Ph. Merle.
- 41- Crim., 27 mars 1997, Rev. dr. compt. 1997, p. 850, note J.-F. Renucci.
- 42- Crim., 19 juin 1997, Bull. Joly soc. 1997, p. 1047 note P. LE Cannu.
- 43- Crim., 9 mars 1999, D. 1999, p. 120.
- 44- Crim., 15 septembre 1999, Bull. CNCC 2000, n° 117, p. 64, note Ph. Merle.
- 45-Com., 5 octobre 1999, J.C.P. éd. E. 1999, n^{os} 1 et 2, 2000, p. 32.
- 46- Crim., 2 février 2000, Dr. soc. 2000, p. 242, note M. Boisard.
- 47- C.A. Paris, 26 avril 2000, Bull. CNCC 2000, p. 380, note Ph. Merle.
- 48- Com., 11 juillet 2000, P.A. 8 décembre 2000, n° 245, p.9, note J.-F. Barbiéri et Bull. CNCC. 2001, p. 106, note Ph. Merle.
- 49- Crim., 24 octobre 2000, Rev. soc. 2001, p. 90, note Th. Granier.
- 50- Crim., 12 septembre 2001, Bull Joly soc. 2002, n° 3, p. 35.
- 51- C.A. Bordeaux, 15 janvier 2002, Bull. CNCC 2002, n° 125, p. 67, note Ph. Merle.
- 52- C.A. Paris, 24 mai 2002, Rev. soc. 2002, p. 765, note Y. Guyon.
- 53- C.A. Versailles, 14 novembre 2002, Bull. CNCC 2003, n° 129, p. 146.
- 54- Com., 17 décembre 2002, Bull. Joly soc. 2003, p. 267, note J.-F. Barbiéri.
- 55- Crim., 8 octobre 2003, Bull. Joly soc. 2003, n° 88 01, n° 21, p. 251 .

- 56- Crim., 25 fevrier 2004, R.F.C. 2004 , n.° 368 , p. 10.
- 57- Crim., 17 novembre 2004, R.T.D.com. 2005, chr., p. 427.
- 58- Crim., 9 février 2005, Rev. soc. 2005, p. 673.
- 59- C.E., 2 novembre 2005, Gaz. Pal. mai/juin 2006, p. 2099.
- 60- Crim., 17 mai 2006, Dr. soc. 2006, n° 3, p. 26, note R. Salomon.
- 61- Crim., 14 juin 2006, Dr. soc. 2006, août/septembre, n° 132, p. 28.
- 62- C.E. 19 juin 2006, JCP éd. EA 2006, pan., n° 29, p. 1276.
- 63- C.E. 30 juin 2006, JCP. Ed. EA 2006, n° 35 , pan., p.1426.
- 64- Com. 11 juillet 2006, JCP. éd. EA 2006, n° 39,pan., p.1637.
- 65- Com., 3 mars 2009, Rev. soc. 2009, III, p. 643, note J.-J. Daigre.
- 66- Com., 15 septembre 2009, Rev. soc. 2010, p. 109, note Th. Granier.
- 67- C.E., 12 octobre 2009, R.J.D.A. 2010, n° 1, p. 51.

الفهرس

| الصفحة | العنوان |
|--------|--|
| I | تقديم |
| IV | الاختصارات |
| 1 | المقدمة |
| | الباب الأول: الجنج المتعلقة بالاختيار والتعيين النظامي لمدنوب الحسابات في مراقبة |
| 11 | الشركات التجارية ومتابعتها |
| | القسم الأول: الجنج المتعلقة باختيار مدنوب الحسابات للرقابة على الشركات التجارية |
| 12 | ومتابعتها |
| 12 | الفصل الأول: جنج انتهاك حرمة مهنة مدنوب الحسابات ومتابعتها |
| 13 | الفرع الأول: جنج انتهاك حرمة مهنة مدنوب الحسابات |
| | المبحث الأول: تعريف جنج انتهاك حرمة مهنة مدنوب الحسابات وتمييزها عن ما يقاربها |
| 13 | من النظم القانونية |
| 13 | المطلب الأول: تعريف جنج انتهاك حرمة مهنة مدنوب الحسابات |
| | المطلب الثاني: تمييز جنج انتهاك حرمة مهنة مدنوب الحسابات عن ما يقاربها |
| 13 | من النظم القانونية |
| 24 | المبحث الثاني: الأركان المشكلة لجنج انتهاك حرمة مهنة مدنوب الحسابات |
| 24 | المطلب الأول: الركن المادي لجنج انتهاك حرمة مهنة مدنوب الحسابات |
| 59 | المطلب الثاني: الركن المعنوي لجنج انتهاك حرمة مهنة مدنوب الحسابات |

| | |
|-------|---|
| 63 | الفرع الثاني: متابعة جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات |
| 63 | المبحث الأول: الإطار القانوني لمتابعة جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات |
| | المطلب الأول: جواز متابعة جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات في |
| 64 | كافة أشكال الشركات التجارية |
| 64 | المطلب الثاني: تحديد الأشخاص محل المتابعة |
| 67- | المبحث الثاني: المتابعة الجزائية لارتكاب جنح انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات |
| 67... | المطلب الأول: مباشرة الدعوى العمومية الناتجة عن انتهاك حرمة مهنة مندوب الحسابات ... |
| | المطلب الثاني: الدعوى المدنية الناشئة عن اقتراح جنحة انتهاك حرمة مهنة |
| 71 | مندوب الحسابات |
| 74 | الفصل الثاني: جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية ومتابعتها |
| 74 | الفرع الأول: أركان جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية |
| 74 | المبحث الأول: الركن المادي لجنحة انتهاك حالات التنافي القانونية |
| 75 | المطلب الأول: وجود مندوب الحسابات في حالة من حالات التنافي القانونية |
| | المطلب الثاني: يجب على الجاني قبول أو ممارسة أو مواصلة الرقابة على شركات |
| 97 | المساهمة بالرغم من وجود حالة التنافي القانونية |
| 100 | المبحث الثاني: الركن المعنوي لجنحة انتهاك حالات التنافي القانونية |
| 100 | المطلب الأول: ضرورة القصد الجنائي لمنتك حالات التنافي القانونية |
| 102 | المطلب الثاني: إثبات عنصر سوء نية منتك حالات التنافي القانونية |
| 104 | الفرع الثاني: متابعة اقتراح جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية |

- 104 المبحث الأول: الدعوى العمومية الناشئة عن جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية
- 104 المطلب الأول: تحديد الأشخاص محل المتابعة لانتهاك حالات التنافي القانونية
- 109 المطلب الثاني: اكتشاف انتهاك حالات التنافي القانونية وعقوبتها
- 112 المبحث الثاني: الدعوى المدنية الناتجة عن اقتراف جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية...
- 112 المطلب الأول: تحديد المتضرر من انتهاك حالات التنافي القانونية
- المطلب الثاني: شروط وإجراءات المطالبة بالتعويض عن الضرر الناتج عن
113 اقتراف جنحة انتهاك حالات التنافي القانونية
- القسم الثاني: جنح اعتراض مهام الرقابة الإلزامية لمندوب الحسابات
114 للشركات التجارية ومتابعتها
- الفصل الأول: جنح اعتراض المهام الإلزامية لمندوب الحسابات في مراقبته
114 على الشركات التجارية
- الفرع الأول: جنحتي عدم العمل على التعيين وعدم الاستدعاء الإلزاميين
114 لمندوب الحسابات
- المبحث الأول: جنحة عدم العمل على التعيين الإلزامي لمندوب الحسابات في
115 مراقبة الشركات التجارية
- 115 المطلب الأول: الركن المادي لجنحة عدم العمل على تعيين مندوب الحسابات
- 145 المطلب الثاني: مدى اشتراط الركن المعنوي لجنحة عدم التعيين الإلزامي لمندوب الحسابات
- المبحث الثاني: جنحة إهمال استدعاء مندوب الحسابات لحضور
147 الجمعيات العامة لشركة المساهمة

| | |
|-----|---|
| | المطلب الأول: تحقق الركن المادي بانتهاك إلزامية استدعاء مندوب الحسابات لحضور |
| 147 | جمعيات المساهمين |
| | المطلب الثاني: مدى اشتراط الركن المعنوي لقيام جنحة عدم استدعاء مندوب الحسابات |
| 156 | لحضور جمعيات المساهمين |
| 157 | الفرع الثاني: جنح منع مندوب الحسابات من أداء دوره الرقابي |
| | المبحث الأول: جنحة إعاقة مندوب الحسابات ممارسة مهامه في الرقابة المالية |
| 160 | والمراجعة الحسابية |
| 161 | المطلب الأول: تحقق الركن المادي بوضع عائق للرقابة المالية والمراجعة الحسابية |
| | المطلب الثاني: الركن المعنوي لجنحة إعاقة ممارسة مندوب الحسابات لمهام الرقابة |
| 171 | والمراجعة الحسابية |
| 172 | المبحث الثاني: رفض اطلاع مندوب الحسابات وثائق الشركة |
| 172 | المطلب الأول: توجيه مندوب الحسابات لطلب صريح للاطلاع على وثائق الشركة المراقبة |
| 184 | المطلب الثاني: رفض الاستجابة إلى طلب محافظ الحسابات للاطلاع على وثائق الشركة ... |
| 186 | الفصل الثاني: متابعة جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات |
| | الفرع الأول: الدعوى العمومية الناشئة عن اقتراف جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات |
| 186 | في الشركات التجارية |
| | المبحث الأول: الأشخاص محل المتابعة لارتكاب جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات |
| 187 | في الشركات التجارية |
| | المطلب الأول: ضرورة استبعاد مديري بعض أشكال الشركات التجارية من إطار المتابعة |
| 187 | الجزائية على أساس اقتراف جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات في النظام القانوني الجزائري |

- المطلب الثاني: تحديد الأشخاص محل المتابعة على أساس جنح اعتراض
 193 مهام مندوب الحسابات
- المبحث الثاني: إثبات ارتكاب جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات والعقوبة
 211 المقررة لها وتقادمها
- المطلب الأول: إثبات ارتكاب جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات
- المطلب الثاني: العقوبات المقررة لجنح اعتراض مهام مندوب الحسابات والتقادم
- الفرع الثاني: الدعوى المدنية الناشئة عن اقرار جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات
- المبحث الأول: تحديد المتضرر من جنح اعتراض مهام مندوب الحسابات
- المطلب الأول: الشركة المراقبة باعتبارها متضررة من جنح اعتراض مهام
 215 مندوب الحسابات الذي يراقبها
- المطلب الثاني: مندوب الحسابات باعتبارها متضررا من جنح اعتراض مهامه
 215 في الشركة المراقبة
- المبحث الثاني: إجراءات ممارسة الدعوى المدنية وتقرير التعويض
 215 وتقادم المسؤولية المدنية
- المطلب الأول: إجراءات ممارسة الدعوى المدنية
- المطلب الثاني: التعويض وتقادم المسؤولية المدنية
- الباب الثاني: الجنح المتعلقة بممارسة مهام مندوب الحسابات في رقابته
 217 على الشركات التجارية ومتابعتها
- القسم الأول: الجنح المرتكبة من قبل مندوب الحسابات عند ممارسة مهامه
 217 الرقابية على الشركات التجارية

| | |
|-----|--|
| 218 | الفصل الأول: الجرح الخاصة بمهام محافظ الحسابات في الرقابة المالية والمراجعة الحسابية على الشركات التجارية |
| 219 | الفرع الأول : أفعال مندوب الحسابات المعاقب عليها |
| 219 | المبحث الأول: جرح الإعلام الكاذب المقترفة من قبل محافظ الحسابات |
| 220 | المطلب الأول: الركن المادي لجرح الإعلام الكاذب |
| 246 | المطلب الثاني: الركن المعنوي لجرح الإعلام الكاذب |
| 250 | المبحث الثاني: جنحة إفشاء مندوب الحسابات للسر المهني |
| 251 | المطلب الأول: تحقق الركن المادي لجنحة إفشاء محافظ الحسابات للسر المهني بأن ينصب على سر أدلي إليه به |
| 301 | المطلب الثاني: الركن المعنوي لجنحة إفشاء مندوب الحسابات للسر المهني |
| 302 | الفرع الثاني: اهمالات مندوب الحسابات المعاقب عليها |
| 303 | المبحث الأول: جنحة إهمال مندوب الحسابات الكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها في الشركة المراقبة |
| 304 | المطلب الأول: الشروط الأولية الواجب توافرها لاقتراف مندوب الحسابات جنحة عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية لوكيل الجمهورية |
| 320 | المطلب الثاني: أركان جنحة عدم إفشاء الوقائع الإجرامية |
| 329 | المبحث الثاني: جنحة إهمال التأشير بمساهمات الشركة المراقبة |
| 329 | المطلب الأول: الركن المادي لجنحة إهمال مندوب الحسابات التأشير بمساهمات الشركة المراقبة |

- المطلب الثاني: ضرورة القصد الجنائي في إهمال مندوب الحسابات التأشير بمساهمات الشركة المراقبة 341
- الفصل الثاني: اقتراح مندوب الحسابات لجرائم أخرى بمناسبة أو أثناء القيام بمهامه الرقابية 342
- الفرع الأول: اقتراح مندوب الحسابات لجرائم أخرى بمناسبة ممارسة مهامه أو أثناء سريان عهده باعتباره فاعلا أصليا 342
- المبحث الأول: اقتراح مندوب الحسابات لجرح انتهاك شفافية سوق القيم المنقولة 342
- المطلب الأول: اقتراح مندوب الحسابات جنحة إساءة استعمال المعلومات الامتيازية الخاصة بالسندات التي تصدرها شركة المساهمة التي يراقبها 344
- المطلب الثاني: اقتراح مندوب الحسابات لباقي الجرح المتعلقة بشفافية سوق القيم المنقولة... 351
- المبحث الثاني: الجرح المقترفة من قبل مندوب الحسابات والمنصوص عليها في قانون العقوبات 359
- المطلب الأول: اقتراح مندوب الحسابات جرمي التزوير واستعمال المزور 361
- المطلب الثاني: مساهمة مندوب الحسابات في اقتراح جرمي النصب وخيانة الأمانة 369
- الفرع الثاني: مشاركة مندوب الحسابات في الجرائم المقترفة في الشركة المراقبة 376
- المبحث الأول: مشاركة مندوب الحسابات في ارتكاب الجرح الخاصة بالوثائق الحسابية المقترفة من قبل مديري شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة .. 377
- المطلب الأول: مشاركة مندوب الحسابات في جنحتي خرق أحكام إعداد الوثائق الحسابية وعدم احترام الأساليب القانونية في ذلك والمقترفة من قبل مديري شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة 378

- المطلب الثاني: مشاركة مندوب الحسابات في جنة تقديم ميزانية غير مطابقة للواقع وجنة
 379 توزيع أرباح صورية في شركة المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة ذات النظام التقليدي
- المبحث الثاني: محافظ الحسابات باعتباره مشاركا في باقي الجرائم المقترفة من قبل مديري
 386 الشركة المراقبة
- المطلب الأول: مشاركة مندوب الحسابات في اقتراف الجرح الخاصة بمديرية وتسيير شركة
 386 المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة
- المطلب الثاني: مشاركة مندوب الحسابات في اقتراف الجرح المتعلقة بحل الشركة المراقبة
 391 وتصفيها وفي جرح التفليس
- القسم الثاني: متابعة الجرائم المقترفة بممارسة مهام مندوب الحسابات في رقابته على
 395 الشركات التجارية
- الفصل الأول: الدعوى الجزائية الناشئة عن الجرح المقترف من قبل مندوب الحسابات
 396
- الفرع الأول : الدعوى العمومية الناتجة عن الجرائم المقترفة من قبل مندوب الحسابات
 396
- المبحث الأول: اكتشاف الجرائم المقترفة من قبل مندوب الحسابات في الشركة المراقبة ...
 396
- المبحث الثاني: إجراءات المتابعة الجزائية
 399
- الفرع الثاني: العقوبات والتقدم
 400
- المبحث الأول: العقوبات المقررة للجرائم المقترفة من قبل مندوب الحسابات
 401
- المطلب الأول: العقوبات الأصلية المطبقة على الجرائم المقترفة من قبل مندوب الحسابات..
 401
- المطلب الثاني: ضرورة تعميم العقوبات التكميلية على مندوب الحسابات عند اقترافه الجرح
 407 المتعلقة بمهامه الرقابية
- المبحث الثاني: تقدم الجرائم المقترفة من قبل مندوب الحسابات
 411

| | |
|-----|---|
| | الفصل الثاني: أثر ثبوت المسؤولية الجزائية لمندوب الحسابات في ارتكابه الجرائم |
| 421 | عند مراقبته الشركات التجارية |
| | الفرع الأول: الدعوى المدنية الناشئة عن اقتراف مندوب الحسابات الجرح عند مراقبة |
| 421 | الشركات التجارية |
| 422 | المبحث الأول: شروط وإجراءات مباشرة الدعوى المدنية |
| 422 | المطلب الأول: شروط ممارسة الدعوى المدنية |
| 431 | المطلب الثاني: ممارسة دعوى المسؤولية المدنية الناتجة عن إدانة مندوب الحسابات جزائيا |
| 434 | المبحث الثاني: التعويض وتقادم المسؤولية المدنية |
| 437 | الفرع الثاني: قيام المسؤولية التأديبية لمندوب الحسابات جراء الجرح التي اقترفها |
| 437 | المبحث الأول: مفهوم المسؤولية التأديبية لمندوب الحسابات |
| 437 | المطلب الأول: تعريف المسؤولية التأديبية لمندوب الحسابات وأساسها |
| 443 | المطلب الثاني : أركان المسؤولية التأديبية لمندوب الحسابات |
| 452 | المبحث الثاني: إجراءات وآثار قيام المسؤولية التأديبية لمندوب الحسابات |
| 452 | المطلب الأول : إجراءات المتابعة التأديبية لمندوب الحسابات |
| 456 | المطلب الثاني: العقوبات التأديبية التي يواجهها مندوب الحسابات وآثار إدانته بها وتقادمها |
| 464 | الخاتمة |
| 471 | قائمة المصادر باللغة العربية |
| 478 | Bibliographie en langue française |
| 495 | الفهرس |

