

ضوابط السر المهني لمحافظ الحسابات

Professional secret controls for the auditor

أ. د صابونجي نادية

أستاذة التعليم العالي

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة جيلالي ليابس - سيدي بلعباس

مخبر قانون المؤسسة

nadiasaboundji0209@hotmail.com

تاريخ الاستلام: 2023/11/01 تاريخ القبول: 2023/11/15 تاريخ النشر: 2023/12/01

الملخص:

بمناسبة قيام محافظ الحسابات بمهامه الرقابة، حول مدى جدية وصحة المعلومات المحاسبية المرفوعة للجمعية العامة للمساهمين، فإنه يطلع على جملة من الوثائق الخاصة بالشركة، غير أن هذه المعلومات يجب أن تنحصر في تحقيق مصلحتها. فلا يجوز له إفشاء أسرارها للغير، وإلا كان مرتكبا لجريمة إفشاء السر المهني. غير أنه وفي المقابل ألزمه المشرع بالزامية الإخطار باعتباره شكلا من أشكال الإفشاء تحقيقا دائما لمصلحة الشركة، وعلى هذا الأساس فإن الالتزام بالسر المهني ليس مطلقا بل إفشاء في حدود القانون.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات - السر المهني - الالتزام بالإخطار - جريمة الإفشاء.

Abstract

The auditor exercises his tasks that revolve around verifying the validity of the accounting information provided to the general assembly of the shareholders and of a set of documents related to the company. However, this information must be limited to achieving the benefit of the company. In this context, it is not allowed to disclose the secrets. On the other hand, the Legislator obliged him to notify, which is a kind of disclosure, to achieve the benefit of the company. On this basis, the commitment to the professional secret is not absolute; rather, a disclosure in the limits of law.

Keywords: auditor; professional secret; commitment to notification; disclosure crime

المؤلف المرسل: صابونجي نادية، الإيميل: nadiasaboundji0209@hotmail.com

مقدمة:

تنقسم الرقابة الخارجية في شركة المساهمة إلى رقابة غير قضائية ورقابة قضائية، فإذا كانت الرقابة القضائية الغرض منها هو استصدار حكم قضائي يقضي بمسؤولية القائمين بالإدارة بعد قيامهم بالأخطاء أي كوسيلة ردعية ولاحقة، فإن الرقابة غير القضائية تسعى إلى تجنب هذه الأخطاء أو على الأقل الحد منها ومن آثارها من خلال اتخاذ التدابير اللازمة للحد من الأخطاء على المشروع حماية لمصلحة الشركة ومجموع المصالح المرتبطة بها.

ولقد خص المشرع محافظ الحسابات (Commissaire aux comptes) بنظام قانوني متميز سواء من حيث مركزه القانوني في الشركة، وفي علاقته بالمساهمين أو علاقته بالقائمين بالإدارة بالإضافة إلى مهامه الرقابية¹. ويتميز محافظ الحسابات كجهاز للرقابة ب: التخصص والفاعلية والاستقلالية، ويباشر مهامه الرقابية المتمثلة أساسا في الرقابة المحاسبية واحترام القانون المنظم لشركة المساهمة².

ومحافظ الحسابات ومن خلال مباشرته لمهامه الرقابية كأساس لحوكمة الشركات، فهو يسعى إلى حماية مصالح الشركة، وما لهذا المصطلح من مفهوم واسع ترتبط به مصالح اقتصادية وأخرى اجتماعية. ومصالح صغار المدخرين ولا يمكن الحديث عن أية رقابة جدية وفعالة إلا من خلال ضمان حياد

¹ أنظر القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية العدد 42 لسنة 2010.

راجع في هذا الشأن: نادية صابونجي، الرقابة في شركة المساهمة، رسالة دكتوراه، جامعة جيلالي لباس سيدي بلعباس، 2009، ص.150.

² أنظر:

D. Vidal, Le commissaire aux comptes dans la société anonyme, LGDJ, 1985, P.13

واستقلالية محافظ الحسابات¹ في إطار المسؤولية سواء المدنية أو الجزائية أو التأديبية، أي خلق توازن بين ما لمحافظ الحسابات من سلطات رقابية ومسؤوليته في حال تعسفه في استغلال هذه السلطات. ولقد فرضت التشريعات وقواعد الحوكمة مجموعة من الضوابط التي تحكم مهام محافظ الحسابات، بتأكيد ضرورة حياده واستقلاله في مواجهة مسيري شركة المساهمة، وفي هذا السياق منح له سلطات واسعة للإطلاع على وثائق الشركة، غير أن هذا الإطلاع لا بد أن يخدم مصلحة الشركة كشخص معنوي².

وفي جميع الأحوال، لا بد على محافظ الحسابات أن يراعي عند قيامه بمهامه الرقابية التزامه بالسر المهني، وهذين المعنيين ليسا متضاربين ولكن متكاملين، فهو يراقب الشركة ويلتزم بالإعلام أو الإخطار، فهو ملزم بعدم الإفشاء في أحوال، والإفشاء في أحوال أخرى³. وعلى هذا الأساس يتجلى الإشكال التالي: متى يلتزم محافظ الحسابات بالإفشاء ومتى يلتزم بالسر المهني؟

وسيتم تفصيل ذلك فيما يلي:

أولاً: جريمة إفشاء السر المهني

ثانياً: الحدود القانونية للسر المهني

ونظراً لطبيعة الدراسة سوف أستعين بالمنهج التحليلي باعتباره الأنسب للدراسة، لكونها تقوم أساساً على تحليل النصوص القانونية، مع الاستعانة بالمنهج المقارن عند الاقتضاء.

أولاً: جريمة إفشاء السر المهني

لقد خص المشرع محافظ الحسابات بمهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة ومطابقتها لأحكام القانون والقانون الأساسي، ومن أجل ذلك ألزم أجهزة الإدارة بتمكينه من الحق في الإطلاع على وثائق الشركة، غير أن الإطلاع لا بد أن ينحصر في إعداد التقارير سواء التقرير العام أو الخاص حسب

¹ أنظر

Y. GUYON, L'indépendance des commissaires aux comptes, Doctrine 1977, SJ\G.-I., P283.

² أنظر: سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، دور الرقابة في حوكمة الشركة، دار النهضة العربية، 3016، ص. 250.

³ أنظر

B. Bouloc, Le secret professionnel du commissaire aux comptes, Rev. Soc., 2008, p. 291.

الأحوال¹، وإذا استغل هذه المعلومات خارج الإطار القانوني المحدد لها كان مرتكباً لجريمة إفشاء السر المهني. فما المقصود من التزام محافظ الحسابات بالسر المهني ؟

1- ماهية السر المهني:

بالرغم من أن محافظ الحسابات هو صاحب مهنة حرة شأنه في ذلك شأن المحامي والطبيب إلا أن التزامه بالسر المهني ذو خصوصية نظراً لسلطاته الواسعة في الإطلاع وفي أي وقت على وثائق الشركة.

فمن المنطقي أنه مادام الالتزام ينصب على المحافظة على سر المهني فيجب أن تكون الواقعة قد توافرت لها صفة السر من ناحية وأن يكون محافظ الحسابات قد علم بها بمقتضى مهنته من ناحية أخرى، فالسر واقعة أو صفة ينحصر نطاق العلم بها في عدد محدود من الأشخاص، إذا كانت ثمة مصلحة مشروعة يحميها القانون حتى يظل العلم بها محصوراً في نطاق معين². والسر المهني الذي يعنينا في هذا الإطار يتعلق بالمعلومات التي توصل إليها من خلال قيام محافظ الحسابات بمهامه الرقابية³. فلمحافظ الحسابات أن يطلع في أي وقت على جميع الوثائق التي يراها ضرورية لمراقبة مالية الشركة، فعند قيامه بهذه المهام فإنه يقف على المركز المالي الحقيقي للشركة، كما يطلع على الأسرار التجارية للشركة خاصة عند وجود صعوبات مالية، فمن شأن الإفصاح عن هذه الصعوبات إضرار بمصالح الشركة سواء عند اللجوء إلى اقتراض أو في علاقتها مع الدائنين أو المتعاملين وقد يؤدي ذلك إلى تهرب المدنين وإقدام المساهمين على عرض أسهمهم للبيع وما يترتب عن ذلك من خسائر فادحة. ولقد وسع المشرع من نطاق تطبيق السر المهني ليشمل كل من محافظ الحسابات وكذا المتربصين ومستخدميه، بحيث يتعين على كل هؤلاء الالتزام بالسر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات⁴.

¹أنظر: المواد من 22 إلى 25 من القانون 01-10 السابق الذكر.

² أنظر: أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي الخاص، الجزء الأول، دار هومة، 2009، ص.248.

³ أنظر: دحموش فايزة، جغام محمد، السر المهني لمحافظ الحسابات، مجلة الدراسات القانونية، المجلد 8، العدد 2، لسنة 2022، ص.411.

⁴أنظر: المادة 71 من القانون 01-10 السابق الذكر.

فالمشرع قد حدد معالم وحدود الالتزام بالسر المهني. فمن حيث المعالم فإن المشرع قد ألزم محافظ الحسابات بالسر المهني للأفعال والوقائع والمعطيات التي توصلوا إليها بمناسبة مهنته شأنه في ذلك شأن باقي أصحاب المهن الحرة. فلا يجوز له في أي حال من الأحوال أن يطلع الغير على المعلومات التي توصل إليها بمناسبة اطلاعه أو تحقيقه أو استفساره عن وثائق الشركة وموجوداتها والتزاماتها وحتى مشاريعها.

وعليه فإن محافظ الحسابات ملزم بالسر المهني للمعلومات المتوصل إليها بمناسبة قيامه بمهامه الرقابية، ونظرا لخصوصية مركزه القانوني فيستوي في هذا الإطار طبيعة المعلومة التي توصل إليها سواء كيفها بأنها عادية أو سرية، فهو ملزم بكنم جميع المعلومات، ولا يجوز له التحلل من مسؤوليته على أساس أن المعلومة كانت لا تكتسي السرية¹، فمن باب الحيطة يجب على محافظ الحسابات أن يعتبر أن كل المعلومات التي توصل إليها أثناء رقابته على الشركة بأنها مشمولة بالسر المهني².

وفي المقابل فإن مسير الشركة أو مديرها غير ملزم بالسر المهني، ومن ثم فإن التصريح بإنجازات الشركة أو مشاريعها يكون دون متابعة قضائية، في حين أنه لا يجوز لمحافظ الحسابات لا التصريح ولا التعقيب على تصريحات القائمين بالإدارة وإلا كان مسؤولا عن إفشاء السر المهني³.

وتعد جنحة إفشاء السر المهني من الجرائم العمدية التي تستلزم القصد الجنائي، ويمكن متابعته جزائيا بغض النظر عن نتائجه سواء أكان بقصد الإضرار بمصلحة الشركة من عدمه، وفي المقابل إذا نتج تسريب المعلومات السرية عن الخطأ أو عدم الحيطة فإنه يكون مسؤولا مدنيا عن التعويض عما لحق الشركة من ضرر من جراء هذا الخطأ⁴، كما لا يعتد بمجرد الشروع في إفشاء السر المهني، باعتبار أن

¹ أنظر:

B. Boulloc, préc, p294.

² أنظر:

A. Robert, Responsabilité des commissaires aux comptes et des experts-comptables, D. 2012, P.199.

³ أنظر:

B. Boulloc, Préc., p.294.

⁴ أنظر

B. Boulloc, Préc., p.295.

مجرد المحاولة لا يعاقب عليها في هذا النوع من الجرائم¹ فلا يعاقب على الشروع في الجرح إلا بنص خاص².

2- مسؤولية محافظ الحسابات عن إفشاء السر المهني

إن الهدف الأساسي من إلزام محافظ الحسابات بالسر المهني هو ضمان الفاعلية للرقابة على الشركة، فسيمكن القائمين بالإدارة هذا الأخير من كل المعلومات الضرورية للقيام بمهامه الرقابية، باعتبار أنهم متيقنون أن هذه المعلومات لن يتم الإفشاء بها بل ستستخدم لمصلحة الشركة³.

ورتب المشرع على الإخلال بالسر المهني مسؤولية مدنية وجزائية وأخرى تأديبية لمحافظ الحسابات، وهذا تفصيلا كما يلي:

2-1- المسؤولية المدنية:

إذا تسبب عمل شخص بدون وجه حق لشخص آخر، في إلحاق ضرر به سواء في نفسه أو ماله، فإن القانون يرتب على ذلك التزام محدث الضرر، بتعويض الشخص المضرور عن الضرر الذي لحق به، دون معاقبة مرتكبه، وهذا ما يميز المسؤولية المدنية عن المسؤولية الجزائية⁴.

ومن ثم فإن المسؤولية المدنية هي الالتزام بتعويض الضرر الناتج عن الخطأ، فإن كان الخطأ تعاقديا أي الإخلال بالتزام تعاقدية كانت المسؤولية عقدية، أما إذا كان الخطأ تقصيرا كانت المسؤولية تقصيرية⁵. ومن ثم يمكن طرح السؤال التالي: ما هي الطبيعة القانونية للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات؟

بالرجوع لنص المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري نجد أن المشرع لم يميز بين مسؤولية محافظ الحسابات سواء في علاقته مع الشركة أو علاقته مع الغير، ويمكن مطالبته بالتعويض عن الأضرار

¹ أنظر:

A. Robert, préc., p.198.

² أنظر المادة 301 من قانون العقوبات.

³ أنظر:

A. Robert, préc., p.198.

⁴ أنظر: محمد صبري السعدي، شرح القانون المدني الجزائري، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الهدى، 1992، ص.05.

⁵ أنظر: محمد صبري السعدي، المرجع السابق، ص.12 وما يليها.

الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يرتكبونها خلال ممارستهم لمهامهم الرقابية. ويمكن درأ مساءلتهم عن الأضرار التي سببها القائمون بالإدارة بارتكابهم أخطاء في التسيير إذا أثبت أنه قد وفى إلتزامه بالإخطار¹، وفي المقابل نجد أن المشرع قد اعتبر أن محافظ الحسابات يعد مسؤولاً اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء المرتكبة أثناء تأدية مهامهم، كما يعد متضامناً تجاه الشركة المراقبة والغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون².

وعليه فإن المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات لا تقوم إلا في حال وجود الخطأ أو اللامبالاة والتي أدت إلى إفشاء السر المهني، بالإضافة إلى عنصر الضرر والعلاقة السببية، وباعتبار أن محافظ الحسابات محترف فإن مسؤوليته عن إفشاء السر المهني يكون وفق معيار محافظ الحسابات الحرص على أن يراعى عند تقدير مسؤوليته مجموع الظروف التي زامنت هذا الخطأ³.

وبالرجوع لنص المادة 59 من الأمر 10-01 نجد أن المشرع قد حدد التزام محافظ الحسابات تجاه الشركة المراقبة واعتبره التزام ببذل عناية وليس تحقيق نتيجة بنصها: "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج". ورتب المشرع مسؤولية مدنية وحتى تضامنية عن الأخطاء التي يرتكبها محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه.

ولقد تساءل الفقه مطولا عن الطبيعة القانونية للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات والتي اعتبرها تعاقدية في علاقته بالشركة وتقصيرية في علاقته بالغير، غير أن هذا التمييز ليس له أهمية باعتبار أن مسؤولية محافظ الحسابات لا تقوم إلا بتوفر عنصر الخطأ سواء كان تقصيرياً أو عقدياً⁴ على أساس أن إفشاء السر المهني هو إخلال بالتزامه ببذل عناية⁵، ومن خلال كل ما تقدم فإن مسؤولية محافظ الحسابات عن

¹ أنظر: المادة 61 من القانون 10-01 السابق الذكر، والمبحث الثاني من المقال.

² أنظر نفس المرجع السابق

³ أنظر:

Y. Guyon . et G. Coquereau, Le Commissariat aux comptes, Librairies techniques, 1976,n° 358,p.275.

⁴ أنظر:

Y. Guyon . et G. Coquereau, préc., n°353, p.273

⁵ أنظر: علي السيد قاسم، مراقب الحسابات، دار الفكر العربي، 1991 القاهرة، ص.237.

إفشاء السر المهني هي مسؤولية في حدود القانون وأساس ذلك علاقة محافظ الحسابات بالشركة المراقبة والتي لا يمكن تكييفها بالعلاقة التعاقدية وإنما هي علاقة قانونية¹، وبناء عليه لا يجوز الاتفاق على التخفيف أو الإعفاء من المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات²، وفي المقابل لا يكون محافظ الحسابات ملزم بالسر المهني في علاقته بمحافظي الحسابات لنفس الشركة أو في علاقته بمحافظ الحسابات المعين خلفا له³.

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن التأمين على المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات إجباري، ومن ثم يتعين اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية عن الأخطاء التي يرتكبونها بمناسبة قيامهم بالمهام الرقابية، ويضمن عقد التأمين النتائج المالية للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات⁴.

2-2- المسؤولية الجزائية

نصت المادة 62 من القانون 10-01 صراحة على تحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، كما نصت المادة 301 من قانون العقوبات على: "يعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 20000 إلى 100000 دينار الأطباء والجراحون والصيدالة والقبالات وجميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب عليها القانون إفشائها ويصرح لهم". من خلال استقراء النصين نجد بأن محافظ الحسابات ملزم بكتمان السر المهني باعتباره يندرج تحت مفهوم مصطلح "الأشخاص المؤتمنون" وهذا للمحافظة على مصلحة الشركة، لأن من شأن إفشاء الأسرار التجارية للشركة الإضرار بمصالحها.

¹ أنظر:

S. Boukrour, Le commissaire aux comptes dans la SPA, du mandat aux missions légales, revue entreprise et commerce, n°3-2007, p.49

² أنظر:

Y. Guyon . et G. Coquereau, préc., n°381, p.284.

³ أنظر:

Francis Lefebvre Mémento pratique, Sociétés commerciales, 2013, n77911. p.1337.

⁴ أنظر: المادة 75 من القانون 10-01 السابق الذكر

ولجريمة إفشاء السر المهني ركنان: فأما **الركن المادي** فيتمثل في السلوك الإجرامي والمتمثل في إفشاء السر، وبالرغم من أن المشرع لم يعرفه إلا أن الفقه قد عرفه بأنه نقل العلم للغير وتمكينه من الإطلاع على أسرار توصل إليها بمناسبة مهامه الرقابية في الشركة¹، ولا أهمية لشكل الإفشاء الذي يأخذ عدة طرق، فالعبرة في النتيجة من الفعل والمتمثلة في إطلاع الغير على أسرار ائتمن عليها محافظ الحسابات. أما **الركن المعنوي** ويتجسد في اتجاه إرادة محافظ الحسابات إلى فعل الإفشاء واتجاه إرادته إلى إطلاع الغير على معلومات سرية خاصة بالشركة المراقبة²، ويستوي في ذلك أن يكون تصرفه بقصد الإضرار بالشركة من عدمه³.

ولقد اعتبر جانب من الفقه أن تكييف محافظ الحسابات للمعلومات السرية وغير السرية لا يؤثر في مسؤوليته، ويجب عليه أن يعتبر كل المعلومات التي توصل إليها بأنها سرية وأي إفشاء لها قد يترتب عنه متابعة جزائية⁴.

2-3- المسؤولية التأديبية

نصت المادة 63 من القانون 10-01 صراحة على تحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة⁵ حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم لوظائفهم. وبالرجوع لنص المادة 21 من المرسوم التنفيذي 11-24 نجد أن المشرع قد أوكل للجنة الانضباط والتحكيم مهمة دراسة الملفات المتعلقة بالإحالات التأديبية الخاصة بمحافظي الحسابات.

¹ أنظر: مليكة حجاج، جريمة إفشاء الأسرار المهنية، قراءة تحليلية للمادة 301 من قانون العقوبات الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 14 العدد 03 لسنة 2021، ص. 517.

² أنظر: مليكة حجاج، المرجع السابق، ص. 520.

³ أنظر:

A. Robert, préc., p.218.

⁴ أنظر:

Mémento Francis Lefebvre, Audit et commissariat aux comptes, 2011, n°5104.

⁵ أنظر: المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 والمحدد لتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ج ر العدد 4 لسنة 2011

وقد تم تكييف إفشاء السر المهني من قبل محافظ الحسابات خطأً تأديبياً من الدرجة الرابعة، ويعاقب عليها بالشطب من الجدول¹، ويترتب عن الشطب تسليم الختم الرطب وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية للمجلس الوطني للمحاسبة².

وفي جميع الأحوال تكون قرارات اللجنة التأديبية لمجلس المحاسبة قابلة للطعن فيها أمام الجهة القضائية المختصة وفقاً لقانون الإجراءات المدنية والإدارية³.

ثانياً: الحدود القانونية للسر المهني

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتحجج بالسر المهني في كل مرة يطلب منه معلومات متعلقة بالشركة المراقبة، فما هي حدود الاحتجاج بالسر المهني؟

إن الحدود القانونية للسر المهني فقد تضمنتها أحكام المادة 718 مكرر 13 في فقرتها الأولى والثانية من القانون التجاري، وكذا نص المادة 72 من القانون 10-01.

وبالرجوع لنص المادة 72 من القانون 10-01 فإنه لا يتقيد محافظ الحسابات بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولا سيما:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.
- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
- بناء على إرادة موكلهم.
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 5 أعلاه.
- وعليه فلا مجال للحديث عن إفشاء السر المهني إذا تعلق الأمر بالحالات التالية والمتعلقة أساساً بالالتزام بالإعلام والإخطار وهي:

1- الالتزام بالإعلام

¹ أنظر: المادة 05 و 09 من المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 والمحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج ر العدد 3 لسنة 2013.

² أنظر: الفقرة الأخيرة من نص المادة 09 من المرسوم التنفيذي 13-10 السابق الذكر.

³ أنظر الفقرة 3 من المادة 63 من القانون 10-01 السالف الذكر

يلتزم محافظ الحسابات باطلاع الجمعية العامة عن المخالفات والأخطاء التي اكتشفوها خلال قيامهم بمهامهم، باعتباره أساس اختصاصه لكونه المسؤول عن الرقابة الفنية في الشركة¹. غير أن المعلومات التي تمس بالمركز الائتماني للشركة فلا يمكن الإفصاح عنها نظرا للطابع العلني للجمعية ولكونها لا تتضمن المخالفات المذكورة بالنص.

وتجدر الإشارة إلى أن محافظ الحسابات لا يعد مرتكبا لجريمة إفشاء السر المهني إذا قام باطلاع الجمعية العامة وبهذا الوصف وليس للمساهم. فإذا قام بالإفصاح عن ملاحظاته لأحد المساهمين في غير الاجتماعات المقررة للجمعية العامة، فإن ذلك يعد خرقا لالتزامه القانوني وبالتالي تقوم مسؤوليته المدنية والجزائية².

ولا يتعارض مع هذا الطرح قيام محافظ الحسابات بالإجابة عن أسئلة المساهمين في إطار الجمعية العامة المنعقدة حول تقريره ولا يمكن له أن يتحلل من التزامه بدعوى إفشاء السر المهني باعتبار أن من حق المساهمين أن يستفسروا حول تقريره ليبثوا في المسألة عن دراية وعلم³.

إذا قام محافظ الحسابات باطلاع وكيل الجمهورية عن الأفعال الجنحية التي اطلع عليها بمناسبة قيامه بالرقابة على أعمال الشركة، فلا يعد ذلك إفشاء للسر المهني⁴.

وفي غير هذه الأحوال، متى قام محافظ الحسابات باطلاع أي شخص بمعلومات توصل إليها بمناسبة مهامه عُدد مسؤولاً اتجاه الشركة عن الأضرار التي لحقت بها من جراء إخلاله بالالتزام بالسر المهني، وهذا دون الإخلال بمسؤوليته الجزائية والتأديبية كما سبق الشرح.

2- الالتزام بالإخطار

¹ أنظر:

Francis Lefebvre Mémento pratique, Sociétés commerciales, 2013, n°77862, p.1332.

² أنظر:

Mémento Francis Lefebvre Audit et commissariat aux comptes, n°5269.

³ - أنظر:

Y. Guyon et G. Coquereau, préc., pp. 103 et s.

⁴ - أنظر: صابونجي نادية، المرجع السابق، ص 265.

ألزم المشرع مندوب الحسابات الإخطار عن وقائع معيّنة إلى جهات معيّنة وهذا تفصيلاً كما يلي:

2-1- الإخطار الموجه لهيئات الشركة

يلتزم محافظ الحسابات وعند قيامه بالمهام الرقابية الخاصة بالشركة إذا ما اكتشف وقائع جنحية أو بوادر قد تؤدي إلا عرقلة الاستغلال أن يبادر لإجراء الإخطار وهذا تفصيلاً كما يلي:

أ- الإخطار الموجه للجمعية العامة

تجسيدا لفاعلية دور محافظ الحسابات في الحفاظ على مصالح الشركة، ألزمه المشرع بإخطار للجمعية العامة العادية أو للجمعية العامة غير العادية في حال الاستعجال عن الوقائع المسببة لتوقف الاستغلال¹. وهذا ما تضمنته صراحة المادة 25 من القانون 10-01 وألزمته بأعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال والمادة 23 من نفس القانون والتي ألزمته بإعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة وأكدته المادة 715 مكرر 11 بنصها: « يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسته مهامه.

وفي حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا يطلب محافظ الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة ويتم استدعاء محافظ الحسابات في هذه الجلسة.

وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام أو إذا لاحظ مندوب الحسابات رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرقة فإنه يقوم بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب الجمعية العامة مقبلة أو إلى جمعية عامة غير عادية يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصته ».

1 - أنظر:

D . Vidal, préc., p. 329.

الملاحظ من خلال استقراء هذه المادة أن المشرع قد أولى أهمية كبيرة للالتزام بالإخطار وقد منح لمحافظ الحسابات سلطات واسعة نظرا لخطورة الوضع والمتمثل في عرقلة الاستثمار في نشاط الشركة¹، وألزمه باتخاذ مجموعة من الإجراءات قبل اللجوء إلى إخطار الجمعية العامة وهذا كما يلي:

- يقوم محافظ الحسابات برفع استفسار إلى رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين لتقديم التوضيحات الخاصة بالأسباب التي أدت إلى عرقلة الاستغلال أو الاستمرار فيه.

- يقدم محافظ الحسابات طلبا إلى رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين لاستدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة والمداولة حول الوضعية الحرجة التي قد تؤدي إلى توقف الشركة عن الدفع ومن ثم شهر إفلاسها نظرا لتوقف الشركة عن النشاط. وقد ألزم المشرع في هذه الحالة مندوب الحسابات لحضور اجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة وعرض أسباب عرقلة الاستغلال.

- إذا قام محافظ الحسابات بكل هذه الإجراءات ورغم ذلك استمرت الوضعية على حالها، فيلتزم في هذه الحالة بإعداد تقرير خاص حول أسباب والنتائج السلبية المترتبة عن عدم الاستمرار في الاستغلال والأضرار التي لحقت الشركة من جراء ذلك، وقد ميز المشرع حالتين حول الجهة التي يرفع إليها المندوب تقريره الخاص:

- في حال وجود جمعية عامة عادية ستعقد قريبا، ففي هذه الحالة يرفع التقرير لهذه الأخيرة.

- في حال الاستعجال أو عدم الاستجابة لاستفساره أو طلب الاستدعاء الفوري لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو في حالة عدم كفاية الإجراءات المتخذة للحيلولة دون استمرار توقف الاستغلال، أجاز المشرع لمحافظ الحسابات أن يقوم باستدعاء الجمعية العامة لتقديم تقريره الخاص.

والراجع أن المشرع قد أخضع سلطة تقدير خطورة الأسباب المؤدية لعرقلة الاستغلال لمحافظ الحسابات نظرا لخبرته وتخصصه وعلمه الكافي بالشركة ونشاطها باعتباره ملزما بالرقابة على نشاطها. ومثال ذلك قيام الشركة بتجديد آجال تسديد الديون بصفة متكررة وما لذلك من زيادة في أعباء الشركة،

¹أنظر:

M. Salah, L'alerte par les commissaires aux comptes dans la société par actions, Revue entreprise et commerce, n°3-2007, p57.

أو عجز الشركة عن دفع أجور العمال أو مستحقات الضمان الاجتماعي لافتقارها للسيولة المالية، أو قيامها بالتسريح الجماعي للعمال أو عدم قيامها بشراء المواد الأولية الضرورية لنشاط الشركة رغم قلة الكمية المتبقية. ودور محافظ الحسابات هنا حاسم باعتبار أنه كلما تم الإسراع في الإخطار حال ذلك دون إفلاس الشركة أو تسويتها قضائياً.¹

ب- الإخطار الموجه إلى مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

لقد ألزم المشرع محافظ الحسابات بأن يخطر مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة عن جميع الأخطاء والمخالفات التي لاحظوها أثناء قيامهم بمهامهم الرقابية وهذا ما نصت عليه صراحة المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري بقولها: « يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة بما يلي:

- عمليات المراقبة والتحقيقات التي قاموا بها ومختلف عمليات السبر التي أدوها.
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.
- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها.
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة».

إن الملاحظ من خلال استقراء هذه المادة أن المشرع قد حاول إرساء قواعد العلاقة بين محافظ الحسابات وباقي أجهزة الإدارة أو حتى مجلس المراقبة. وفي هذا إرساء للتعاون الإيجابي الفعال بين أجهزة الإدارة والقائمين على الرقابة، بحيث ألزم المشرع محافظ الحسابات بإخطار مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة عن الأخطاء والمخالفات التي قد اكتشفوها عند قيامهم بمهامهم، وقد ميّز المشرع بين الأخطاء التي تعد تحريفات غير معتمدة في القوائم المالية كالأخطاء الحسابية أو

¹ أنظر: أ.علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 186.

D. Vidal, préc, p. 329 ; Y. Guyon : Commissaire aux comptes mission et responsabilité, Jur. class, fax 134 B.

الكتابية في السجلات والبيانات المحاسبية والسهو والتطبيق الخاطئ للسياسة المحاسبية¹، وبين المخالفات التي تهدف للتلاعب بطريقة متعمدة في البيانات المحاسبية التي تضمنتها الوثائق والسجلات أو القوائم المالية بهدف تحقيق غرض غير مشروع، ويشمل التلاعب التزييف أو تعديل السجلات والوثائق أو حذف بعض المعلومات أو تسجيل معلومات بدون إثباتات أو دليل وكذا التطبيق الخاطئ للسياسات المحاسبية².

2-2- الإخطار الموجه لوكيل الجمهورية.

نصت المادة 3/61 من القانون 01-10³ على أنه: "ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعها عليها. وفي حال معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة." ونصت المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري على أنه: « يعرض مندوب الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارستهم لمهامهم.

ويطلعوا علاوة على ذلك وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها.»

لم يكتف المشرع بجعل الإخطار الموجه لوكيل الجمهورية التزاما قانونيا بل رتب عن مجرد الإخلال به قيام مسؤولية جزائية وهذا ما يبينته المادة 830 الفقرة الأولى من القانون التجاري بقولها: « يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف لوكيل الدولة (الجمهورية) عن الوقائع الإجرائية التي علم بها».

فبالرغم من أن المشرع قد ألزم محافظ الحسابات بالسر المهني فلا يجوز له اطلاع الغير على المعلومات التي توصل إليها بمناسبة قيامه بالمهام الرقابية، غير أن قيامه باطلاع وكيل الجمهورية

¹ أنظر: أ. حازم محفوظ محمد عمر نويجي: أثر مساءلة مراقب الحسابات عند اكتشاف التلاعب والتقرير عنه، رسالة لنيل الماجستير في المحاسبة، 2006، ص 07.

² أنظر: أ. حازم محفوظ: المذكرة السابقة، ص 06 وما يليها وص 76.

³ أنظر القانون 01-10 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السابق الذكر.

بالمعلومات التي يعتقد أنها مجرمة فإن ذلك لا يعد إفساءً للسر المهني وهذا ما يستشف من الفقرة الثالثة من المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري.

إن المشرع بنصه على هذا الالتزام لم يكن الغرض منه هو زيادة الالتزامات الملقة على عاتق محافظ الحسابات أو تحميله مسؤولية إضافية بل الغرض منه هو تعزيز مركزه في الشركة في مواجهة أجهزة التسيير، باعتبار أن له سلطة واسعة سواء بإخطار الجمعية العامة عن جميع الأفعال المجرمة بالإضافة إلى أن له الحق في اللجوء مباشرة لوكيل الجمهورية لإطلاعه على الأفعال التي يعتقد أنها تشكل جريمة يعاقب عليها القانون، ولقد انتقد الفقه¹ هذا الالتزام مطولا إلى أن وقفوا على الغاية الحقيقية من هذا النص والمتمثل في تعزيز مركزه في مواجهة نفوذ المسيرين في الجمعية العامة.

كما أن التزام محافظ الحسابات ووفقا لما نص عليه المشرع فإنه يقتصر على إخطار وكيل الجمهورية بالأفعال التي يعتقد أنها تشكل جريمة وبالتالي هو غير مسؤول لا عن التكييف القانوني للوقائع ولا للبحث في توفر أركان الجريمة خاصة ما تعلق منها بالعنصر المعنوي أو القصد الجنائي، بل يذكر فقط الوقائع والإثباتات التي توصل إليها من خلال رقابته لمالية الشركة وميزانيتها وكيفية تسييرها وعلى وكيل الجمهورية أن يقوم بتكييف الأفعال ومدى توفر أركان الجريمة وتحديد موقفه من تحريك الدعوى العمومية من عدمه².

كما لا يلتزم بتحديد المتورطين أو وصفهم سواء بالفاعل أو الشريك لأن التزامه متعلق بالأفعال وليس بالأشخاص. وكما سبق الذكر، فإن ما يقوم به محافظ الحسابات هو مجرد إخطار وليس شكوى بالمعنى الفني للكلمة³.

الخاتمة:

¹ - أنظر:

D. Vidal, préc., p. 307 et s. ; R. Nemedeu, Le contrôle des dirigeants de la société anonyme, thèse de doctorat 2002, p. 199.

² أنظر:

Francis Lefebvre Mémento pratique, Sociétés commerciales, 2013, n°77900, p.1335.

³ أنظر:

Y. Guyon et G. Coquereau, préc., pp. 246 et 247

يسعى المساهمين إلى استثمار أموالهم في شركات من أجل الحصول على الربح. غير أنهم لا يجدون الوقت الكافي سواء للإدارة أو الرقابة على أعمال التسيير. غير أن من شأن تفعيل دور محافظ الحسابات في حوكمة الشركات تدعيم الائتمان التجاري وجلب الادخار العلني¹.

وقد منح المشرع لمحافظ الحسابات سلطات واسعة للرقابة على شركة المساهمة باعتبارها الشركة التي تلجأ للادخار العلني وفي المقابل وسع المشرع من مسؤوليته المدنية والجزائية وحتى التأديبية، وهذا حرصا منه على خلق توازن بين ماله من سلطات رقابية والحق في الإطلاع في أي وقت على وثائق الشركة ومسؤولية تتوافق مع هذه السلطات.

إن محافظ الحسابات يعد جهاز رقابة فنية فعالة وقد خصه المشرع باستقلالية في علاقته بأجهزة الإدارة، ولهذا ألزمه بالسر المهني حتى يخلق الائتمان داخل الشركة بين أجهزة الإدارة وهيئات الرقابة. ونظرا لخصوصية مهام محافظ فقد جعل منه التزاما نسبيا وغير مطلق بحيث يكون ملزما بكتمان السر المهني في حدود القانون، في حين أنه ملزم بالإخطار تحت طائلة مسؤوليته.

أولا: قائمة المراجع باللغة العربية:

- 1- نادية صابونجي، الرقابة في شركة المساهمة، رسالة دكتوراه، جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس، 2009.
- 2- سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، دور الرقابة في حوكمة الشركة، دار النهضة العربية، 2016.
- 3- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجنائي الخاص، الجزء الأول، دار هومة، 2009.
- 4- حموش فايزة، جغام محمد، السر المهني لمحافظ الحسابات، مجلة الدراسات القانونية، المجلد 8، العدد 2، لسنة 2022.
- 5- محمد صبري السعدي، شرح القانون المدني الجزائري، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار الهدى، 1992.
- 6- علي السيد قاسم، مراقب الحسابات، دار الفكر العربي، 1991، القاهرة.

¹أنظر: سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، مسؤولية مجلس الإدارة شركة المساهمة ولجانه عن حوكمة الشركة، دار النهضة العربية 2016 ص 18. وما يليها.

- 7- مليكة حجاج، جريمة إفشاء الأسرار المهنية، قراءة تحليلية للمادة 301 من قانون العقوبات الجزائري، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، المجلد 14 العدد 03 لسنة 2021.
- 8- حازم محفوظ محمد عمر نويجي: أثر مساءلة مراقب الحسابات عند اكتشاف التلاعب و التقرير عنه، رسالة لنيل الماجستير في المحاسبة، 2006.
- 9- سلامة عبد الصانع أمين علم الدين، مسؤولية مجلس الإدارة شركة المساهمة و لجانه عن حوكمة الشركة، دار النهضة العربية 2016.
- 10- القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية العدد 42 لسنة 2010.
- 11- المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 والمحدد لتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ج ر العدد 4 لسنة 2011.
- 12- المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 13 يناير 2013 والمحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج ر العدد 3 لسنة 2013.
- ثانيا: قائمة المراجع باللغة الفرنسية:

- 1- D. Vidal, Le commissaire aux comptes dans la société anonyme, LGDJ, 1985.
- 2- Y. GUYON, L'indépendance des commissaires aux compte, Doctrine 1977, SJG.-I.
- 3- B. Bouloc, Le secret professionnel du commissaire aux comptes, Rev. Soc., 2008.
- 4- A. Robert, Responsabilité des commissaires aux comptes et des experts-comptables, D. 2012.
- 5- Y. Guyon. et G. Coquereau, Le Commissariat aux comptes, Librairies techniques, 1976, n° 358.
- 6- S. Boukrou, Le commissaire aux comptes dans la SPA, du mandat aux missions légales, revue entreprise et commerce, n°3-2007.
- 7- Francis Lefebvre Mémento pratique, sociétés commerciales, 2013, n 77911.

- 8- Mémento Francis Lefebvre Audit et commissariat aux comptes, n°5269.
- 9- M. Salah, L'alerte par les commissaires aux comptes dans la société par actions, revue entreprise et commerce, n°3-2007.