

بسم الله الرحمن الرحيم

حالات التنافي القانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات في شركة المساهمة

Legal cases of conflict related to the account portfolios in the joint stock company

شهلة عدنان

Chahla ADNANE

أستاذة محاضرة "ب"، التخصص (القانون، قانون خاص)،

جامعة وهران 2 محمد بن أحمد

Professor Lecture B, Specialization (Law, Private Law),

University Oran 2 Mohamed ben Ahmed

ahmedfouatih.c@gmail.com

تاريخ النشر: 2021/12/29

تاريخ القبول: 2021/12/24

تاريخ إرسال المقال: 2021/11/28

ملخص :

تعد شركة المساهمة النموذج الأمثل لشركات الأموال، ونظرا للأهمية التي تكتسيها هاته الأخيرة، فقد نص القانون الجزائري على حالات تنافي منع من خلالها محافظ الحسابات الجمع بين وظيفته كمحافظ حسابات في شركة المساهمة وحالة من حالات التنافي، وذلك بسبب النتائج السلبية التي تقع في حالة تعيين محافظ حسابات بالرغم من تواجد حالة تنافي قانونية، لأن هذا الأخير لا يمكنه القيام بمهامه في الرقابة بجد وموضوعية إلا إذا كان يتمتع باستقلالية تامة عن باقي هيئات الشركة.

ومن ثم نستنتج بأن محافظ الحسابات ونظرا للدور الحساس الذي يقوم به في شركة المساهمة، فقد شدد كل من القانونين الجزائري والفرنسي من حالات التنافي القانونية بنوعيتها العامة أو الخاصة حفاظا على مبدأ الإستقلالية، والتي يلزم على هذا الأخير احترامها تحت طائلة جزاءات يقرها القانون الجزائري في حالة وقوع محافظ الحسابات فيها، وذلك حفاظا على مصلحة المساهمين والشركة بصفة خاصة وعلى الصالح العام بصفة عامة.

الكلمات المفتاحية:

محافظ الحسابات، حالات التنافي القانونية، مبدأ الإستقلالية، مصلحة المساهمين والشركة، الصالح العام، شركة المساهمة.

Abstract: Joint-stock company is regarded as the idealistic exemplar for financial company, and according to its great importance, the Algerian law states the cases of incompatibility that impedes the account keeper of combining between his profession as an account keeper In a financial company and given case of incompatibility cases, And this is because of the negative consequences that may occur in case of appointing an account keeper despite the existence of a law incompatibility case; for this later cannot seriously and objectively execute his tasks of censorship unless he enjoys full autonomy compared to other company staff.

Thus, and regarding the sensitive role the account keeper performs in the joint-stock company, we conclude that both the Algerian and the French laws focus on law incompatibility cases, both public and private ones, with the aim of preserving the autonomy that this later is urged to abide by under the penalty the Algerian law decides for in case of committing it, and this is for protecting the benefits of shareholders and the company, specifically, and the public interest, generally.

Keywords: Account keeper, law incompatibility cases, autonomy principal, shareholders and company service, public interest, joint-stock company.

مقدمة:

نظم المشرع الجزائري مهنة محافظ الحسابات والتي تتطلب توافر شروط مختلفة، من خلال القانون رقم 01.10 الصادر في 25 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي تلتها العديد من المراسيم التنفيذية، وقد تضمن القانون الجديد الفصل بين المهن الثلاثة بإنشاء ثلاثة مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالجلس الوطني للمحاسبة والمتمثلة في: المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي أسندها مهام من بينها الدفاع عن كرامة أعضائها وتأمين إستقلاليتهم، فضلا عن حالات التنافي، كما تناول هذا القانون فيما يتعلق بمحافظ الحسابات، كل من مهامه، مسؤولياته وسلطاته. على كل، تعد الجمعية العامة العادية الهيئة المكلفة بتعيين محافظ الحسابات، على أن يتم ذلك في القانون الأساسي في حالة التأسيس دون اللجوء العلني للإدخار، كما يمكن طبقا للقانون التجاري أن يتحقق ذلك من لدن القضاء، تناط لمحافظ الحسابات عدة مهام، يستثنى منها التدخل في التسيير.

ويقصد بحالات التنافي القانونية ظروف معينة يتنافى معها تعيين محافظ الحسابات في شركة المساهمة، وإذا عين رغم توافر إحداها توجب عليه الإستقالة مباشرة، وتنقسم حالات التنافي إلى نوعين حالات تنافي عامة وحالات تنافي خاصة، يتعلق النوع الأول بمنع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تمس بإستقلاليتهم ومنعه من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة، وتختلف الأحكام المطبقة في هذا المجال بحسب طبيعة كل حالة. أما النوع الثاني المتمثل في حالات التنافي ذات الطابع المالي. يتجسد النوع الأول في منع محافظ الحسابات من إقامة علاقات شخصية أي مع الأقارب والأصهار إلى غاية الدرجة الرابعة داخل الشركة، في حين يتعلق النوع الثاني بمنع هذا الأخير من أن تكون له علاقات مهنية أثناء ممارسة مهنة محافظ الحسابات، ويقصد بها العلاقات التي يكون لها هدف تجاري أو مالي ولا تدخل في نطاق المهام المخولة له.

أما بالنسبة للنوع الثالث، وبالرجوع إلى قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي الذي أطلق عليه قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي إسم العلاقات المالية، فقد نص هذا القانون على أنه يعد متنافيا مع تطبيق مهمة محافظ الحسابات كل علاقة مالية بين من جهة محافظ الحسابات ومن جهة أخرى شركة المساهمة التي يراقب حساباتها، وفي حالة عدم إحترام هذا الأخير لحالات التنافي القانونية سواء العامة أو الخاصة، فإنه يتعرض لعقوبة جزائية نتيجة لمساسه بمبدأ الإستقلالية.

وفي هذا الصدد، تم طرح الإشكالية التالية:

فيما تكمن حالات التنافي القانونية العامة والخاصة لمحافظ الحسابات داخل شركة المساهمة؟

وعلى هذا الأساس سيتم دراسة حالات التنافي القانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات في شركة المساهمة في بحثين: المبحث الأول يتضمن حالات التنافي العامة، في حين خصص المبحث الثاني لدراسة حالات التنافي الخاصة.

المبحث الأول: حالات التنافي العامة المتعلقة بمحافظ الحسابات

سميت حالات التنافي هاته بالعامة لان جميع الشركات التجارية تخضع لها، ولقد شدد المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي من هذه الحالات، فقد تم النص عليها في القانون رقم 01.10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك في مادتين إثنين، إذ يمنع على الأشخاص الذين تحصلوا في السنوات الثلاث الأخيرة من قبل شركة أو هيئة أجورا أو أتعابا أو إمتيازات كالقروض والتسبيقات والضمانات أن يتم تعيينهم في نفس الشركة¹.

المطلب الأول: منع محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تمس باستقلاليته

نص كل من المشرعين الجزائري² والفرنسي³ على منع محافظ الحسابات من ممارسة أية مهنة من شأنها أن تؤدي إلى المساس باستقلاليته، وذلك بهدف الحفاظ على مبدأ إستقلالية هذا الأخير الذي يعد من أهم المبادئ التي تقوم عليها مهنته، وهذا حسب رأي جانب من الفقه الفرنسي، الذي أكد بأن إستقلالية محافظ الحسابات هي أساس لكل رقابة فعالة للحسابات. ولذلك لا بد على هذا الأخير أن يتأكد قبل آداءه أي عمل وأثناء ممارسته لمهامه القانونية، بأنه لا يوجد في حالة من حالات التنافي التي نص عليها القانون حتى لا يكون محلا لعقوبات قانونية.

الفرع الأول: التعريف بمبدأ الإستقلالية

عموما، فإنه لا يكون بمقدور محافظ الحسابات القيام بمهامه بنزاهة وحياد، إلا إذا كان متمتعا بالإستقلالية التي تناولها كل من المشرعين الجزائري والفرنسي. نظرا للأهمية البالغة التي يكتسيها، مبدأ إستقلالية محافظ الحسابات الذي يعد من أهم المبادئ التي تقوم عليها مهنته، على أنه يراد بها لغة حالة الشخص الذي لا يخضع لأحد مادي، معنويا وفكريا. كما عرفها جانب من الفقه سنة 1977، بأنه لا يكون المراقب مستقلا إلا إذا كان قادرا على إعطاء تقدير موضوعي، حر، معتق وخال من كل تأثير ممارس عليه من قبل المحاورين له⁴. يرى جانب من الفقه الفرنسي⁵، بأنه لا يكفي أن يكون محافظ الحسابات مستقل فعليا، ولكن يجب تجنب عند الإقتضاء، أن يجد الغير سببا يؤدي إلى عدم إقناعهم بإستقلاليته، إذ أن مصداقية محافظ الحسابات تساهم فعليا في النظام الشرعي للرقابة.

وعرفها جانب آخر من الفقه سنة 1978، بأنها القدرة على مقاومة محافظ الحسابات لضغوط مسيري الشركة. وتحلل الإستقلالية من جهة باستقلالية الفكر، ومن جهة أخرى بمظهر الإستقلالية، ففيما يتعلق باستقلالية الفكر فهي

السلوك الذي يسلكه محافظ الحسابات والذي يضمن أن يؤخذ بعين الاعتبار فقط الإعتبارات التي لها علاقة مع مهمته وقت إتخاذ القرار، أما فيما يخص مظهر الاستقلالية فيتمثل في تفادي هذا الأخير للحالات أو الظروف ذات الأهمية والتي إذا علم بها الغير يكون بإمكانه أن يشك في موضوعية محافظ الحسابات.

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

كما أكد كل من المشرعين الجزائري⁶ الفرنسي⁷ على أنه يعد متنافيا مع مهام محافظ الحسابات كل عمل أو فعل ذي طبيعة تمس بإستقلاليته، ونص على ماهية الإستقلالية في قانون آداب مهنة محافظ الحسابات، إذ أنه يرى أن هذه الإستقلالية تتجسد في الممارسة بكل حرية، حقيقة وظاهرا للسلطات والاختصاصات التي حولت له بمقتضى القانون، ولضمان ذلك لابد أن يتفادى كل حالة فيها تنازع للمصالح. وبهذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن لجنة الولايات المتحدة الأمريكية لتبادل السندات المالية قد عرفت المبدأ العام للإستقلالية إبتداء من الإدراك الذي يمكن أن يتمتع به مستثمر لخسارة بسبب وقائع أو ظروف التي كان سيعلم بها، والتي كانت تقوده في الختام إلى أن يستنتج بأن هذا المحافظ ليس أهلا لإصدار أي حكم موضوعي وغير منحاز.

ويلاحظ أن المظاهر تلعب دورا هاما من أجل تقدير إستقلالية محافظ الحسابات، فلا بد هنا من البحث فيما إذا كان غيره يستطيع الشعور بمخاوف مشروعة حول تصرفه أثناء ممارسة مهامه في ظروف تمتاز بالشفافية المطلقة اتجاه الشركة. كما إعتبر ماسا بهذه الإستقلالية كل وظيفة ذات طبيعة تؤدي إلى خلق مخاوف موضوعية مبررة حول حريته في الحكم، بالإضافة إلى أن مجرد اشتراك محافظ الحسابات مع المدير الإداري والمالي للشركة المكلف بمراقبتها من أجل فتح مكتب خبرة محاسبية، فإن ذلك يولد شكاً حول إنحيازه.

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

بالإضافة إلى حالات التنافي التي نص عليها قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي، فقد تدخلت هيئة أخرى تسمى لجنة الأخلاق المهنية، فحسب هذه اللجنة فإن الإلتزام العام بالإستقلالية الذي أعيد النظر فيه من قبل قانون الأخلاق، لا ينحصر في الحالات الخاصة المقررة من قبل القانون التجاري، أين يكون محافظ الحسابات قد أخذ، إستلم أو حافظ على مصلحة اتجاه الشخص الذي يراقبه أو أمام الشخص الذي يقوم بمراقبته أو الذي يراقب من قبله، بمعنى آخر فإن

إستقلالية محافظ الحسابات يمكن المساس بها في حالات أخرى، البعض منه قد قرر أساسا من قبل لجنة الأخلاق المهنية للوكالة الوطنية لمحافظي الحسابات، وكذلك من قبل المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات، والذي لا بد أن يسهر هو أيضا على إحترام آداب المهنة وعلى إستقلالية محافظي الحسابات.

كما أنه يعتبر مخالفا للإلتزام بالاستقلالية الفعلي، حالة قيام محافظ الحسابات بالجمع بين وظائف خبير محاسب لشركة ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الواحد وبين مهمته كمحافظ حسابات لشركة المساهمة، والتي لا يوجد بينهما رابط في رأس المال ولكن يكون لديهما مسيرين مشتركين.

وبنفس الطريقة السابقة، فإنه في حالة إشتراك شركتين في المسيرين وفي أغلبية المساهمين ولا يكون لديهما رابط في رأس المال، ففي هذه الحالة فإن الخبير المحاسب لإحدى الشركتين لا يمكنه قبول منصب محافظ حسابات في الشركة الأخرى، وذلك لاحتمال وجود مساس بإستقلاليته، وبالتالي خرق للنصوص التشريعية.

وبجانب هذه الحالات أين تكون إستقلالية محافظ الحسابات معرضة للخطر، توجد حالات أخرى تؤدي هي الأخرى إلى المساس بهذه الإستقلالية، وبالتالي يتعين على محافظ الحسابات أن يتخذ تدابير وقائية من أجل تفادي وقوع خطر.

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

الفرع الثاني: الطبيعة القانونية لمهام محافظ الحسابات في شركة المساهمة

يطرح في هذا المجال تساؤل حول ما إذا كان محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين بموجب عقد وكالة أم أنه هيئة مستقلة عن المساهمين وعن باقي هيئات الشركة⁸.

أ. إعتبار محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين

لا بد من التساؤل في هذا المجال عن ماهية عقد الوكالة وعن خصائص هذا العقد. تعرف الوكالة في التشريع الجزائري بأنها عقد يقوم بمقتضاه شخص بتفويض شخص آخر من أجل القيام بعمل شيء لحساب شخص ثاني يسمى الموكل وبإسمه⁹، ويعرفها الفقه بأنها عقد بمقتضاه يلتزم الوكيل بأن يؤدي عملا قانونيا وذلك لحساب الموكل¹⁰.

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

بالرجوع إلى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري قبل التعديل، يستنتج بأن المشرع الجزائري قد إعتبر محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين، والدليل على ذلك ما نصت عليه النصوص القانونية

المتعلقة بمراقبة شركة المساهمة، بحيث جاءت بمصطلح الوكالة في تسمية عهدة مهام محافظ الحسابات، فقد نص المشرع في الفقرة 5 من المادة 678 من القانون التجاري على أن المحافظ المعين من قبل الجمعية العامة بدلا عن آخر يبقى في هذا المنصب في المدة المتبقية من "وكالة سلفه"، كما ذكر في الفقرة 2 من المادة 679 عبارة "أثناء الوكالة"، بالإضافة إلى عبارات أخرى. لا شك أن المشرع كان يرمي من ورائها إلى بيان أن محافظ الحسابات يعد وكيلا عن المساهمين في شركة المساهمة، بحيث أكد هذه العلاقة في نص مادة أخرى إذ نص فيها على أن محافظ الحسابات مرتبط بعقد وكالة مع مساهمي الشركة ويقوم بمهامه لصالح هؤلاء، أما النص الذي يكرس هذه الوكالة فهو نص المادة 682 من القانون التجاري جاء فيه: "يحدد مدى وآثار مسؤولية المدوبين نحو الشركة حسب القواعد العامة للوكالة."

إن جعل محافظ الحسابات تابعا للمساهمين بموجب عقد الوكالة يمس باستقلاليتهم، بحيث يستأثر المساهمون وحدهم بإثارة مسؤوليته إزاء الشركة، كما يكون للشركاء حق عزله كما يشاءون وفي أي وقت حتى قبل إنتهاء مدة وكالته، فهو يمارس مهامه باسمهم ولحسابهم خلال فترة زمنية محدودة غالبا ما تكون بعد قفل السنة المالية وقبل انعقاد الجمعية العامة السنوية المدعوة للمصادقة على الحسابات السنوية لتقديم تقرير محافظ الحسابات حول حسابات الشركة، وهذا ما قام بتأكيد الفقه الجزائري في تلك الفترة.

لقد كان لتبعية محافظ الحسابات للمساهمين نتائج خطيرة¹¹، حيث أن جعل محافظ الحسابات تابعا للمساهمين بموجب عقد وكالة يمس باستقلالية هذا الأخير، بحيث يستأثر المساهمون وحدهم بإثارة مسؤوليته إزاء الشركة، كما يكون لهم حق عزله كما يشاءون وفي أي وقت حتى قبل انتهاء مدة وكالته¹²، فهو يمارس مهامه باسمهم ولحسابهم خلال فترة زمنية محدودة غالبا ما تكون بعد قفل السنة المالية وقبل إنعقاد الجمعية العامة العادية السنوية المدعوة للمصادقة على الحسابات السنوية لتقديم تقرير محافظ الحسابات حول حسابات الشركة¹³، كما أن أتعاب هذا الأخير كانت تحدد من قبل الجمعية العامة العادية التي تصادق على الحسابات السنوية.

ب - إعتبار محافظ الحسابات هيئة رقابية مستقلة

في التشريع الجزائري، وبعدما كان الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، يخضع محافظ الحسابات إلى نظام الوكالة الذي كان يحد من إستقلالية هذا الأخير، قام المشرع الجزائري بخطوات إيجابية من أجل تكريسها، بحيث جعل ممارسة المهنة في إطار منظمة مهنية تقوم بإعداد جدول سنوي بأسماء محافظي الحسابات المعتمدين، والذي لا يسمح لغيرهم بممارسة هاته المهنة، وذلك عند إصدار القانون رقم 91-08 الصادر في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ولقد نص بموجب هذا القانون على ضرورة ممارسة المهنة بكل إستقلالية ونزاهة. ولكن بالرغم من الجهود التي قام بها المشرع الجزائري في هذا المجال، إلا أنه يكون من المستحيل ممارسة محافظ الحسابات لمهامه بإستقلالية في ظل نظام الوكالة، الأمر الذي على أساسه يمكن القول بعدم صلاحية هذا النظام لتنظيم مهنة محافظ الحسابات¹⁴. ثم صدر القانون رقم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي أكد هو الآخر على إستقلالية محافظ الحسابات وضرورة المحافظة عليها وعدم المساس بها¹⁵. ولقد ألغى المشرع القانون رقم 91-08 السالف الذكر وحل محله القانون رقم

01-10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي أضاف الكثير لمبدأ إستقلالية محافظ الحسابات، من خلال نصه على ضرورة ممارسة هذا الأخير مهنته بإستقلالية ونزاهة¹⁶، كما أنه قام بإلغاء مصطلح "الوكالة" الذي كان ينص عليه القانون السابق، وإستبدله بكلمة "العهد"، وذلك في جميع المواد التي تنص على مدة وظائف هذا الأخير، وهي خطوة هامة قام من خلالها المشرع الجزائري بمحو آثار نظام الوكالة المتبقية من القانون السابق المتعلق بالمهنة.

يلاحظ أن أهم خطوة خطاها المشرع الجزائري من أجل تكريس إستقلالية محافظ الحسابات، تمثلت في منعه من التدخل في تسيير شركة المساهمة وكذلك الإشراف على محاسبتها، وبذلك يكون قد جسد مبدأ جوهريا وهاما من مبادئ الإستقلالية. ويقصد بالتدخل في تسيير الشركة، المشاركة أو التدخل بصفة مباشرة أو غير مباشرة في أعمال التسيير والتي تعد من إختصاص المسيرين، سواء كانت هذه الأعمال محددة من قبل القانون الأساسي أو من قبل النصوص القانونية العامة (القانون المدني، القانون التجاري...) ¹⁷. ويلزم على محافظ الحسابات قبل قبوله مهمة المصادقة، التحقق من وجوده في حالة إستقلالية بالنظر إلى شركة المساهمة التي يتولى مراجعة حساباتها، وذلك حتى يتسنى له ممارسة مهمته بإستقلالية تامة.

وبالتالي، فإن محافظ الحسابات لم يعد مرتبطا بالشركة بواسطة عقد وكالة ولم يعد تحت تبعية المساهمين وإنما أصبح هيئة مستقلة، ولذلك شدد المشرع من حالات التنافي وجعل تعيينه في شركة المساهمة إلزاميا، وحدد أتعابه بموجب القانون وفي كل الأحوال يضمن القانون هذا المقابل، كما قرر إمكانية عزله من قبل القضاء. ومن ثم أصبح لهذا الأخير دورا فعالا داخل الشركة وهذا ما يكرس إستقلاليته عن باقي هيئات الشركة وعن المساهمين بصفة خاصة، إذ أصبح مسؤولا إتجاه الشركة وكذا الغير لأنه يقوم بمهامه من أجل الصالح العام ¹⁸.

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

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

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

نص القانون رقم 01-10 السالف الذكر على محافظ الحسابات من ممارسة مهنة تجارية أو مهنة مأجورة، إذ أن ممارسته لهذه المهن من شأنه المساس بمبدأ إستقلاليته، حيث أكد المشرع الجزائري على عدم إمكانية محافظ الحسابات ممارسة أي نشاط تجاري بصفة تاجر ¹⁹، وكذا على شكل وكيل أو وسيط مكلف بالمعاملات التجارية، فقد نص هذا القانون على منع قيام مثل هاته العلاقات بين المحافظ والشركة المراقبة، كما تم التأكيد على منع ممارسة محافظ الحسابات مهنة مأجورة ²⁰، ماعدا التعليم والبحث في مجال المحاسبة، بالإضافة إلى منعه من ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو يقوم بمهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها ²¹.

كما منع القانون الجزائري محافظ الحسابات من الجمع بين بعض الوظائف وبين وظيفته كمحافظ حسابات في شركة المساهمة، إذ يمنع عليه أن يعين كمحافظ حسابات في شركة المساهمة في حالة ما إذا تلقى هذا الأخير من قبل هذه الشركة أجرا أو أتعابا أو إمتيازات، وذلك خلال السنوات الثلاث الأخيرة²²، كما يمنع محافظ الحسابات كذلك من تولي وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى الشركة التي يراقب حساباتها، وأن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات. وأخيرا، يمنع هذا الأخير من شغل منصب مأجور في شركة قام بمراقبة حساباتها قبل أقل من ثلاث سنوات من توليه مهمة محافظ حسابات²³.

وقد نص قانون أخلاقيات المهنة الجزائري على منع هذا النوع من العلاقات المهنية بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة، حيث أنه أكد على ضرورة إحترام جميع أعضاء المنظمة المهنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، للأحكام المتعلقة بحالات التنافي القانونية وكذلك تلك التي تخص صفة التاجر، كما اضاف المشرع الجزائري أن هذه الحالات جميعها تمتد إلى أعضاء شركات محافظي الحسابات.

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

لقد منع التشريع الفرنسي هو الآخر محافظ الحسابات من الجمع بين وظيفته ووظيفة أخرى تجارية أو مأجورة، بحيث تعد وظائفه سواء كان أصليا أو إضافيا متنافية مع كل عمل تجاري، سواء مارسه بصفة مباشرة من قبل الشخص الوسيط ومع كل وظيفة يتقاضى عليها أجرا، وفي هاته الحالة الأخيرة يسمح القانون لمحافظ الحسابات بممارسة التعليم الذي يكون ذو صلة مع ممارسة مهنته الرقابية²⁴، كما يمكنه كذلك من القيام بعمل بمقابل لدى محافظ حسابات أو لدى خبير محاسب²⁵.

وتجدر الإشارة إلى أن المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات الفرنسي قد أدلى برأيه حول المادة 10-822 L من القانون التجاري الفرنسي، المتعلقة بالأنشطة والأعمال أو المهن المتنافية مع مهنة محافظ الحسابات، والتي تم تعديلها بموجب القانون رقم 486-2019 الصادر في 22 مارس 2019 بهدف إضافة إستثنائين لمبدأ حاة التنافي بين مهنة محافظ الحسابات وممارسته مهنة تجارية، أما الإستثناء الأول فيرى المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات الفرنسي بأن القانون التجاري لما نص على هذا المنع فقد كان يقصد به ممارسة محافظ الحسابات لعدة معاملات تجارية، وبالتالي لا يعنى بهذا المنع المعاملات التجارية التي يقوم بها محافظ الحسابات المسجل في منظمة الخبراء المحاسبين، إذا ما كانت طبيعة هاته النشاطات والمعاملات التجارية لا تشكل ثانوي لا تعرقل ولا تمس باستقلالية الشركاء المحاسبين المعتمدين وكذا إحترام هؤلاء للأحكام اللصيقة بمهنتهم وأخلاقياتهم. ويضيف المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات الفرنسي بأنه لا يعنى بهذا الإستثناء محافظي الحسابات غير المسجلين في منظمة الخبراء المحاسبين.

أما الإستثناء الثاني، فبحسب رأي المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات الفرنسي يمكن لشركة متعددة التخصصات مسجلة في قائمة محافظي الحسابات، أن تمارس أنشطة تجارية ثانوية غير محظورة لا على محافظي الحسابات ولا على مهن أخرى والتي تكون غرض الشركة.

كما أكد المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات الفرنسي على منع محافظ الحسابات من الجمع بين وظيفته ووظيفة أخرى تجارية أو مأجورة، حيث أنه نص في قرار صادر منه على عقوبات في حق محافظ حسابات قام بمخالفة حالة التنافي هاته، بالمنع من ممارسة مهنة محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات، منها سنة دون نفاذ وعقوبة مالية مقدرة ب 4000 أورو، حيث أن هذا الأخير صعب وضعيته بتقدم وثائق مزورة.

وتجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري حذا حذو المشرع الفرنسي في منع محافظ الحسابات من الجمع بين وظيفته ووظيفة أخرى تجارية أو مأجورة، وفي أغلب الأحكام المتعلقة بالقانون التجاري بصفة عامة والشركات التجارية بصفة خاصة، ولعل ما يعاب على المشرع الجزائري هو أنه بالرغم من تأثره بأحكام القانون الفرنسي إلا أنه بقي جامدا نوعا ما فيما يخص التغييرات التي تطرأ على أحكام ونصوص القانون الفرنسي الذي يتدخل بصفة مستمرة ومنتظمة لإجراء تعديلات أو إضافة أحكام قانونية وكلما إقتضت الضرورة ذلك.

المبحث الثاني: حالات التنافي الخاصة المتعلقة بمحافظ الحسابات

يقصد بحالات التنافي الخاصة حالات التنافي المتعلقة بشركة معينة بالذات، ونظرا للأهمية البالغة لشركة المساهمة فقد خصها كلا المشرعين الجزائري والفرنسي وحدها بحالات تنافي خاصة وهي تقبل التطبيق على شركة التوصية بالأسهم دون الشركات الأخرى، وتنقسم هاته الحالات إلى نوعين: حالات تنافي ذات طابع شخصي وحالات تنافي ذات طابع مهني، في حين نص قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي على نوع آخر يتمثل في حالات التنافي ذات الطابع المالي.

المطلب الأول: حالات التنافي الخاصة ذات الطابع الشخصي

تتمثل حالات التنافي الخاصة ذات الطابع الشخصي في علاقات القرابة أو العلاقات التي تجمع بين محافظ الحسابات وأشخاص آخرين يرتبطون به، سواء والديه أو أصهاره أو زوجته إلى غير ذلك من هؤلاء الأشخاص، وسواء كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المديرين أو في مجلس المراقبة، وسواء كان أقرباء له يملكون جزءا من رأسمال الشركة ولهم مصلحة بداخلها، وقد تم النص على حالات التنافي هاته في كل من القانون التجاري الجزائري، وكذا في قانون أخلاقيات المهنة.

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

نص المشرع الجزائري في القانون التجاري²⁶ على منع الشخص من تعيينه بصفة محافظ حسابات في شركة المساهمة، في حالة وجود علاقة قرابة بينه وبين أشخاص معينين، بحيث أكد على عدم جواز تعيين كلا من الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بصفة محافضي حسابات داخل الشركة، كما منع القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة من توليهم مهمة محافضي حسابات وذلك لتعارض مهام الرقابة مع مهام التسيير.

وكما سبقت الإشارة، فإن تدخلات محافظ الحسابات في غالب الأحيان يحكمها مبدأ عدم التدخل في التسيير²⁷، وهذا المبدأ يستنتج من إستقراء القانون والذي ينص على أن الرقابة القانونية لحسابات شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة العامة، تعد المراجعة الشرعية مهمة مستمرة ومجردة من كل مشاركة في تسيير المؤسسة. ويقصد بهذا التدخل إعطاء تقدير حول أهمية العقود المبرمة من قبل مجلس الإدارة، في حين يرجع لمحافظ الحسابات التأكد مما إذا كان

تسجيل هذه العقود في حسابات الشركة صحيحاً أو غير صحيح، فإذا كان بمناسبة التعرف على الشركة أو تقييم إجراءات الرقابة الذاتية أو الحسابات، ففي هذه الحالة يرجع لمحافظ الحسابات تقديم آراء تخص بالدرجة الأولى مصداقية الإجراءات، وفي هذه العملية يعتبر مستشاراً أكثر من كونه مراقباً لأنه لا يجب أن تكون الآراء المقدمة انتقادية ولكن موضوعية وذلك لامتياز التدخل في التسيير بطابع الإنتقاد، كما يمنع وفي أية حالة خروج هذه الآراء عن إطار مهمة محافظ الحسابات. تجدر الإشارة إلى أنه في إطار المهام الخاصة يورد القانون استثناء على هذا المبدأ، بحيث أن محافظ الحسابات يعد مكلفاً في مهامه بإعطاء آراء حول عمليات معينة، محدودة ومذكورة في القانون²⁸.

ومن أجل المحافظة على استقلاليته، لا يمكن له أن يتدخل في أعمال التسيير داخل الشركة، أي التدخل بصفة مباشرة أو غير مباشرة في أعمال التسيير التي تعد من مهام المسيرين سواء حددت من قبل القوانين الأساسية أو النصوص القانونية العامة (القانون المدني، القانون التجاري ...))²⁹.

وكما سبق القول، فقد تبني المشرع الجزائري في 1975 أحكام التشريع الفرنسي وكذلك أثناء إصداره المرسوم التشريعي رقم 08-93 السابق الذكر³⁰، ولذا فإن أحكام المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري مأخوذة تقريباً بصورة حرفية من نص المادة³¹ 224 - 225 L التي تم إلغائها بموجب القانون رقم 706-2003 الخاص بالتأمين المالي السابق الذكر في المادة 111 من هذا القانون، ولقد قام المشرع الفرنسي من خلالها بتغيير جذري لمحتوى نص المادة 224-225 L التي كانت تتضمن حالات التنافي الخاصة بمحافظ الحسابات، وحلت محلها المادة 11-822 L³² من القانون التجاري .

ولقد عوتب على المادة 224-225 L أنها كانت مليئة بالتعقيدات، إذ أنها تسعى إلى ضبط عدد كبير من الحالات بوضعها نظام يعرف بحالات التنافي المباشرة وغير مباشرة، هذه الحدود هي تلك المقررة لعدد لا بأس به من العلاوات، ومعنى ذلك أنها لا تستطيع توقع جميع الحالات المذكورة . كما أن الفرضيات المعمول بها ليست واضحة، وتتطلب شروحات يتعين على القضاء أو السلطات المعنية الإتيان بها³³.

بالإضافة إلى أن هذا النص لا يتنبأ لحالة التنافي بين صفة المساهم ووضعية محافظ الحسابات، في كل الحالات يعد من الصعب إستيعاب فكرة إمكانية تعيين الشريك المالك لأغلبية رأس المال كمحافظ للحسابات، التساوي بين المساهمين في هذه الحالة سوف يعرقل سير الشركة وهذا ما قد يؤدي إلى عملية الرد³⁴ كما أن نص هذه المادة لا يحدد فيما إذا كانت حالات التنافي الخاصة التي جاء بها المشرع في هذه المادة تطبق كذلك على محافظ الحسابات البديل أو لا تطبق عليه، لذلك فانه يعد من المنطقي عدم وجود عراقيل لممارسة المهنة من قبل هذا الأخير الذي يجب أن يكون على استعداد ليحل مباشرة محل المحافظ الأصيل .

قام المشرع الفرنسي بموجب هذا التعديل بإحلال نصوص متعلقة بطبيعة مهام محافظ الحسابات³⁵ محل حالات التنافي الخاصة السابقة، مفادها أن محافظ الحسابات لا يمكنه أخذ أو تلقي أو الاحتفاظ سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة بمصلحة داخل شركة المساهمة التي يكلف بمراقبة حساباتها، أو بجانب الشخص الذي يراقب من قبلها بمعنى I و II من المادة 3-233 L كما نص التشريع الفرنسي³⁶، على أن محافظ الحسابات ليس بإمكانه مباشرة مهمة

خاصة بتقديم نصائح للشركة الأم أو لفروعها، وتتعلق حالة التنافي هذه بجميع أعضاء المكتب الذي ينتمي إليه هذا الأخير وتمس جميع الشركات المراقبة سواء قامت باللجوء العلني للادخار أو لا وعند الاقتضاء، يمكن لمحافظ الحسابات القيام بالخدمات التي ترتبط مباشرة بمهمته تبعا للطريقة المحددة من قبل معايير ممارسة المهنة المصادق عليها عن طريق قرار .

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

نص قانون أخلاقيات المهنة الجزائري³⁷ على ضرورة احترام أعضاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، التعليمات المتعلقة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين السارية المفعول وأيضا تلك التي تخص ممارسة مهام محافظي حسابات في شركة يكون فيها أزواج هؤلاء وأصهارهم إلى غاية الدرجة الرابعة يملكون جزء من رأس المال أو لديهم أي مصلحة داخل الشركة، وبالتالي ليس بإمكان محافظ الحسابات أن يجمع داخل الشركة بين وظيفته كمحافظ حسابات وامتلاكه جزء من رأس المال أو مع أي مصلحة كانت، ويمتد هذا المنع من الجمع إلى زوجته ووالديه وأصهاره إلى غاية الدرجة الرابعة.

كما نصت الأحكام التنظيمية الجزائرية³⁸ على منع الشخص من ممارسة وظيفة محافظ الحسابات في شركة أين تكون زوجته، والديه وأصهاره حتى الدرجة الرابعة يحتلون منصبا في الإدارة أو في التسيير. وهناك حالات تنافي أخرى، بحيث لا يمكن لمحافظي الحسابات الجمع بين وظيفته وامتلاكه لجزء من رأسمال الشركة أو أي نوع من المصالح، ويمتد هذا المنع إلى الزوجة ووالديه وأصهاره حتى الدرجة الرابعة³⁹.

أما قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الفرنسي⁴⁰، فقد نص هو الآخر على أنه تتنافى مع مهنة محافظ الحسابات كل علاقة عائلية بين من جهة كل شخص يمارس وظيفة حساسة لدى الهيئة التي يراقب حساباتها ومن جهة أخرى بين محافظ الحسابات وأحد أعضاء الرقابة القانونية، بالإضافة إلى الأشخاص الذين لهم دورا استشاريا أو دور خبير في أعمال الرقابة الشرعية وثالثا أحد أعضاء مديرية شركة محافظي الحسابات، وكذلك شركاء المكتب الذي ينتمي إليه الشخص الموقع .

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

وقد قصد المشرع بعبارة " لابد من وجود علاقة قرابة بين شخصين عندما يكون أحدهما أصلا للآخر"، الأقارب والأصهار حتى الدرجة الرابعة، لأن مبدأ الاستقلالية يتعارض مع تعيين الأقارب الذين لهم صلة مباشرة⁴¹ (الآباء، الأجداد، الأبناء، الأحفاد) هذا من جهة، ومن جهة أخرى، الذين لهم صلة غير مباشرة (الإخوة، الأخوات، الأعمام، العمات، الأخوال، الخالات، أبناء الإخوة وبنات الإخوة...).

كما قام قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الفرنسي بتفصيل العلاقات الشخصية، التي تتميز المصلحة المنصوص عليها في القانون التجاري الفرنسي السالف الذكر⁴²، ولذلك، فإنه يتنافى مع مهمة محافظ الحسابات كل علاقة عائلية تجمع بين الوكيل الإجتماعي للشركة والشركة المراقبة.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات قبول مهمة الرقابة القانونية أو المحافظة عليها من طرف الشركة التي عينته، في حين هو نفسه أو أحد المديرين لشركة محافظي الحسابات تجمعه علاقات شخصية ضيقة مع هذه الشركة أو مع شخص يمارس وظيفة حساسة داخل هذه الأخيرة من شأنها المساس باستقلاليتها⁴³.

ولقد أصدرت لجنة الأخلاق المهنية التابعة للجنة الوطنية لمحافظي الحسابات⁴⁴ قرارها حول إمكانية قبول محافظ الحسابات عهدة في شركة أين يكون المدير فيها رجل أخته (صهره)، فبعد تحليل المادة 27 من قانون أخلاقيات مهنة الفرنسي، توصلت اللجنة إلى أن هذه الوضعية لا تدخل ضمن حالات التنافي المرتبطة بالعلاقات العائلية (علاقات القرابة) السالف ذكرها⁴⁵.

واستنادا إلى رأي اللجنة، فإنه بالفعل توجد علاقة شخصية بين محافظ الحسابات ومدير الشركة المعنية وذلك بسبب العلاقة التي تجمع هذا الأخير بأخت محافظ الحسابات. فإذا كان لمحافظ الحسابات أو أحد أعضاء مجلس المديرين لشركة محافظ الحسابات مع هذه الشركة أو الشخص أو مع شخص يشغل منصبا حساسا بداخل هذه الأخيرة، علاقات شخصية ضيقة من شأنها الإضرار باستقلاليتها⁴⁶، فليس بإمكانه قبول مهمة رقابة شرعية أو الإحتفاظ بها من قبل الشركة التي عينته، وبما أن المدير هو أخ زوجة محافظ الحسابات فيفترض في هذه الحالة وجود علاقات شخصية ضيقة. والجدير بالذكر أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات في التشريع الفرنسي أن يعين لدى شركة مساهمة أين يكون المدير العام فيها أو عضو مجلس الإدارة أم زوجته (حماته)⁴⁷.

المطلب الثاني: حالات التنافي الخاصة ذات الطابع المهني

يقصد بحالات التنافي ذات الطابع المهني، كل علاقة تربط محافظ الحسابات بشركة المساهمة التي يتولى حساباتها ويكون لها هدفا تجاريا أو ماليا بشرط أن لا تدخل ضمن المهام المنوطة للمحافظ حتى يقوم بأداء مهمته على أكمل وجه، وهو ما أطلق عليه المشرع الفرنسي تسمية العلاقات المهنية والمنصوص عليها كذلك في القانون الجزائري، إذ عرفها كلا المشرعين بأنها كل علاقة تنشأ بين محافظ الحسابات والشركة التي يراقب حساباتها وتشكل هدفا تجاريا أو ماليا مشتركا بغض النظر عن العمليات الجارية التي تتم بالشروط المعتادة في السوق⁴⁸، و يرجع هذا التعريف إلى قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي.

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

يتمد الحظر في التشريع الجزائري إلى منع بعض الأشخاص من ممارسة مهنة محافظ الحسابات داخل شركة المساهمة، يتعلق الأمر بالأشخاص الذين قاموا بوظائف غير تلك المقررة لمحافظ الحسابات وتلقوا أجرة نتيجة توليهم هذه الوظائف وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم، وهذا ما نص عليه القانون التجاري الجزائري⁴⁹، وبالرجوع إلى

القانون رقم 01-10 ، يلاحظ أن الهدف المراد من حالة التنافي هذه هو ككل مرة الحفاظ على مبدأ إستقلالية محافظ الحسابات، بحيث نص هذا القانون على منع ممارسة المحافظ كل وظيفة مأجورة تقتضي وجود صلة خضوع قانوني، ولكن استثنى المشرع القيام بمهام التعليم والبحث في ميدان المحاسبة بصفة تعاقدية ومكاملة⁵⁰ وأضاف هذا القانون أن سبب هذا المنع هو تحقيق ممارسة المهنة بكل إستقلالية فكرية وأخلاقية⁵¹. في حين لا يمنع محافظ الحسابات وكذلك الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين من إنشاء شركات أسهم أو شركات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية من أجل ممارسة مهامهم، وتم إخضاع هاته العملية لعدة شروط تم النص عليها من خلال نفس القانون، كما يكون بإمكانهم إنشاء فيما بينهم شركات ذات أشكال قانونية أخرى طبقا للقانون التجاري من أجل ممارسة مهامهم⁵². ويسمح هؤلاء كذلك بإنشاء مؤسسة عمومية إقتصادية ذات هدف إجتماعي ويجري كل ذلك مع احترام أحكام القانون رقم 01-10 ويشروط خاصة نص عليها هذا الأخير⁵³.

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

كما أضاف المشرع الجزائري حالة تنافي خاصة أخرى نص عليها في المادة 715 مكرر من القانون التجاري الجزائري، حيث منع الأشخاص الذين تولوا مناصب قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين وذلك خلال مدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء ووظائفهم، من أن يصبحوا محافظي حسابات لدى شركة مساهمة⁵⁴. إلا أن المشرع الجزائري لم يتطرق في هذه المادة إلى حالات التنافي الخاصة المتعلقة بشركات محافضي الحسابات، وربما يعود ذلك إلى عدم وجود هذا النوع من الشركات بكثرة في الجزائر على عكس ما عليه الحال في فرنسا، ولكنه تطرق إليها في القانون رقم 01.10⁵⁵.

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

نص قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي على نوعين من العلاقات المهنية: العلاقات المهنية المتلازمة والعلاقات المهنية السابقة التي تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات، ففيما يتعلق بالنوع الأول فقد أكد أنه يعد متنافيا مع ممارسة مهنة محافظ لحسابات كل علاقة مهنية بين من جهة الشخص أو الهيئة التي يراقب حساباتها أو مديرها، ومن جهة أخرى محافظ الحسابات، أعضاء الهيئة المكلفة بمهمة المراقبة الشرعية للشركة التي ينتمي إليها محافظ الحسابات، أعضاء مديرية هذه الشركة، كل شريك لهذه الشركة له تأثير على الرأي المقدم من قبل محافظ الحسابات باتجاه الشركة التي يراقب حساباتها⁵⁶.

أما فيما يخص النوع الثاني، نص القانون رقم 01.10⁵⁷ المتضمن مهن محافظ الحسابات الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد على أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات قبول مهمة قانونية، في حالة ما إذا قام هو بنفسه أو شركة محافضي الحسابات التي ينتمي إليها بوضع أو تمويل تقديرات محاسبية مالية أو توقعات في السنتين السابقتين، أو قام في نفس المهلة بإعداد

تركيبات مالية حول التأثيرات التي بسببها سيكون ملزماً بإعطاء تقدير في إطار مهمته، كل ذلك مع تحفظ الحالات المنصوص عليها من قبل القانون الجزائري.

كما نص المشرع الفرنسي على أنه لا يمكن أن يكون محافضي الحسابات المؤسسون الذين يؤمنون "تقديمات عينية"، والمستفيدون من المنافع الخاصة، أعضاء مجلس الإدارة، أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة في الشركة المراقبة أو شركة تحوز شركة مراقبة فيها أكثر رأسمال. إن هذا المنع فيما يتعلق بالمديرين وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة في الشركات الفروع، هو في الحقيقة ممتص بنص أوسع، بحيث تفترض حيابة الشركة المراقبة قسماً أقل من رأس المال بشكل عام.

ولقد أكدت لجنة الأخلاق المهنية التابعة للمنظمة الوطنية لمحافضي الحسابات على أن "الخبير المحاسب الشخص الذي يؤمن" تقديمات عينية"، لا يمكنه أن يكون محافظ "التقديمات" في عملية تكوين لشركة مساهمة، في حين يكون بإمكان "محافظ التقديمات" أن يصبح فيما بعد خبير محاسب أو محافظ حسابات وذلك في حالة عدم الجمع بين الوظائف⁵⁸، هذا ما تم تأكيده من قبل جانب من الفقه الجزائري⁵⁹ ويمنع نص جديد جاء به القانون رقم 7062003 الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو المديرين العامين أو أعضاء في مجلس المديرين أو أجراء في شركة مساهمة، أن يصبحوا محافضي حسابات في هذه الأخيرة، أو في شركة تملك عشر رأسمالها أو تملك عشر رأس المال، وذلك لأقل من خمس سنوات بعد إنتهاء وظائفهم. كما أنه في نفس هذه الفترة، لا يمكن أن يعين كمحافضي حسابات الأشخاص والهيئات الذين يملكون عشر رأس مال الشركة التي كانوا يمارسون فيها وظائفهم، أو في تلك التي تملك على الأقل عشر رأس المال حين إنتهاء وظائفهم.

ويضيف المشرع الفرنسي، بأن حالات المنع هذه المتعلقة بالأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو المديرين العامين أو أعضاء في مجلس المديرين أو أجراء في شركة المساهمة، تطبق على شركات محافضي الحسابات التي يكون فيها هؤلاء الأشخاص أو الهيئات شركاء، مساهمين أو مديرين.

وقد نص المشرع الفرنسي على منع أشخاص آخرين من ممارسة وظيفة محافظ الحسابات داخل شركة المساهمة، ويتعلق الأمر بالأشخاص الذين يتلقون أجراً أو مكافأة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة من مؤسسي الشركة الذين يقدمون "تقديمات عينية" أو الذين يستفيدون من منافع خاصة عن طريق وسيط، القائمين بالإدارة، أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة في الشركة أو فروعها، وكذلك الذين يتقاضون أجراً من الشركة أو كل شركة تملك عشر رأسمال الشركة المراقبة أو تملك هذه الشركة عشر رأس المال، أي كان هذا الأجر أو المكافأة، ولا بد أن يكون بمناسبة نشاط غير نشاط محافظ الحسابات. وأضاف المشرع بأن هذا النص لا يطبق على النشاطات المهنية المكتملة والتي تتم في الخارج ولا على المهام الخاصة بالمراقبة والتي يقوم بها محافظ الحسابات لحساب شركة في الشركات المعنية بالتدعيم أو المقررة لتدخل حيز هذه الشركات⁶⁰.

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

يتبين أن مبدأ الاستقلالية يمنع كل محافظ حسابات من ممارسة مهنة أجنبية عن وظائفه سواء كانت هذه الأخيرة مؤقتة أو دائمة، وسواء يتقاضى عليها أتعاباً بصفة مباشرة أو غير مباشرة دون النظر فيما إذا كانت هذه المهنة تعود بالفائدة على الشركاء أو لا⁶¹.

غير أنه لا يمنع محافظ الحسابات من ممارسة رقابة زبون لشركة خيرة والتي يكون شريكاً فيها، بشرط أنه لا يتقاضى أية مكافأة مباشرة أو غير مباشرة من هذه الشركة ولا بد أن تكون مشاركته في هذه الشركة رمزية⁶².

ويرى جانب من الفقه الفرنسي⁶³، بأن حالات التنافي الخاصة المنصوص عليها في القانون التجاري الفرنسي، هي استثناءات خاصة للمبدأ العام المنصوص عليه في نفس القانون. ويمنع محافظ الحسابات من تقديم أية نصيحة أو خدمة وظيفة للشركة التي كلفته بمراقبة حساباتها⁶⁴، أو الشركات التي تراقبها أو التي تراقب من قبل هذا الأخير، هكذا يتحدد مجال تطبيق هذا النص في خدمات المصلحة التي يقوم بها محافظ الحسابات للشركة التي عينته حتى يراقب حساباتها لتلك التي تراقبها أو التي تراقب من قبلها، ومفهوم المراقبة في هذه الحالة جاء به القانون التجاري الفرنسي، في حين لا يطبق هذا المنع على المهام المنفذة لصالح شركة أخت (société soeur) للشركة المراقبة. يعتبر المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات، أنه في هذه الحالة أين يكون محافظ الحسابات في وضعية القيام بتمويل الخدمات أو نصائح لا ترتبط مباشرة بمهمته كمحافظ حسابات لأخت الشركة التي يراقب حساباتها، فيجب أن يجري تحليل للمخاطر حسب المادة 11 من قانون أخلاقيات المهنة، ويرجع إليه كذلك التأكد من وجود شركة أم مشتركة مع الشركتين المعنيتين وأنه ليس متواجها مع تضارب مصالح أو متواجداً في وضعية ذات طبيعة تمس باستقلاليتها أو بعدم انخيازه بالنظر إلى المواد 4، 5 و6 من قانون أخلاقيات المهنة⁶⁵، فيجب على محافظ الحسابات في حالة علمه بمثل هذه المخاطر، أن يبرر أنه قام باتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة تطبيقاً للمادة 12 من هذا القانون⁶⁶.

كما تجب الإشارة إلى أن سبب المنع من تقديم نصائح أو خدمات مصلحة هو عدم المساس باستقلالية محافظ الحسابات، وأيضاً من أجل الوقاية من حدوث تنازع مصالح: فهناك خوف من عدم قيام المراقب الشرعي بدوره بصفة جدية في شركة تلقت نصائحه سواء كانت نصائح قانونية، جبائية، مالية، تنظيمية أو التي يكون قد مسكها مكتبه⁶⁷. ولقد نص قانون أخلاقيات المهنة الفرنسي⁶⁸ على نوع ثالث من حالات التنافي الخاصة، يتعلق الأمر بحالات التنافي ذات الطابع المالي والتي سماها بالعلاقات المالية، ولقد قام المرسوم رقم 1312010 السالف الذكر والمتضمن تعديل قانون أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات بتعديل الفقرة الأولى (1) من المادة 28 من هذا الأخير بموجب المادة 4 من هذا المرسوم، وذلك بهدف التخفيف من حدة حالات التنافي التي كان منصوصاً عليها سابقاً، فقد تبنى شكل آخر لحالات التنافي المتعلقة بامتلاك محافظ الحسابات ومساعديه لمصالح مالية بجانب الشركة التي يراقب حساباتها، بالإضافة إلى القواعد المتعلقة بالتبعية المالية، وعرف العلاقات المالية بأنها إمتلاك أسهم أو سند آخر سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة يعطي أو بإمكانه إعطاء منفذ بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لرأس المال أو حقوق أو هيئة، ماعداً إذا تم الحصول عليهم بواسطة وسيط لهيئة توظيف الإقتراع لشخص جماعي للقيم المنقولة والذي يلجأ علينا للإدخار.

وتعد كذلك علاقات مالية، عملية امتلاك سندات اعتماد بصفة مباشرة أو غير مباشرة لكل جهاز مالي صادر من قبل الشركة، القيام بإيداع من الباطن مهما كان شكله لدى الشخص، الحصول على قرض أو تسبيق في أي شكل كان من قبل الشخص أو الهيئة. وأخيراً، يشكل إكتتاب عقد تأمين بجانب الشخص تطبيق مهمة محافظ الحسابات كل علاقة مالية بين الشخص من جهة أو الهيئة التي يراقب من قبلها⁶⁹، ومن جهة أخرى محافظ حسابات أو الهيئة التي يراقب حساباتها أو الشخص شركة محافظي الحسابات التي ينتمي إليها محافظ الحسابات، الشخص الذي يراقبه أو الذي يراقب من قبله، أعضاء مديرية الشركة المعنية، كل شريك لديه تأثيراً إيجابياً على الرأي الذي جاء به محافظ الحسابات اتجاه الشخص أو الهيئة التي يصادق حساباتها، كل عضو في الفريق مكلف بمهمة الرقابة الشرعية، وفي كل الحالات يسمح لأعضاء الفريق المكلف بمهمة الرقابة الشرعية لشخص لديه صفة مؤسسة قرض أو مستخدم مصلحة استثمار، أن يكون لديهم مع هذا الشخص علاقات بالشروط المعتادة للسوق، وأخيراً كل شريك ينتمي إلى المكتب نفسه الذي يوجد فيه محافظ الحسابات المكلف بمهمة الرقابة الشرعية.

لقد قام المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات في فرنسا بتقديم إعلان هام حول إمكانية قبول محافظ الحسابات مهمة شرعية لمحافظة الحسابات، في حين يكون قد مارس مهمة خبرة محاسبية خلال السنتين السابقتين⁷⁰، مفاده أن مجال تدخل الخبير المحاسب محدد من قبل الأمر رقم 45 - 2138 المؤرخ في 19 سبتمبر 1945 المتضمن تشكيل مجلس الخبراء المحاسبين وتنظيم لقب ومهنة الخبير المحاسب، وأن النظام القانوني للخبير المحاسب لا يكفي وحده لوضع محافظ الحسابات أمام حالة تنافي في نظر قانون أخلاقيات المهنة، ويرى المجلس الأعلى بأنه عند الإقتضاء، فإن الخدمات المقدمة من قبله أو من قبل أعضاء الشبكة التي ينتمي إليها بصفة خبير محاسب السابقة على مهمة مراقبة الحسابات من شأنها أن تجعله في وضعية مخاطر أو حالة تنافي، ولهذا السبب يتعين على محافظ الحسابات أن يتخذ التدابير الوقائية اللازمة، وأن يبرر عند الإقتضاء توافق مهامه التي مارسها بصفة خبير محاسب مع تلك الخاصة بمحافظ الحسابات .

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

وإذا لم يسمح له أي تدبير وقائي بقبول مهمته أو بممارستها بشروط تتماشى مع المتطلبات القانونية التنظيمية والأخلاقية، فإنه يجب عليه التخلي عنها أو أن يستقيل، في حالة وجود شك جدي أو صعوبات في التفسير . ولا بد لمحافظ الحسابات من اللجوء إلى المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات من أجل إبداء رأيه⁷¹، وذلك بعد إعلامه رئيس اللجنة الجهوية لمحافظي الحسابات، عندما يستقيل وتكون الشركة التي يراقب حساباتها تمارس عملاً في قطاع يخضع لتنظيم خاص كاللجوء العلني للإدخار، فيجب أن يعلم إستقالته لجهات الرقابة المؤهلة لهذا النشاط⁷² .

تجدر الإشارة إلى إمكانية حدوث حالة تنافي أثناء ممارسة محافظ الحسابات لمهامه، ففي هذه الوضعية يتعين على هذا الأخير إنهاء مهامه في أجل خمسة عشر يوما على الأكثر من حدوث هذه الحالة بعد إعلامه مجلس الإدارة بذلك.⁷³ ولقد تدخل القضاء الفرنسي للفصل في قضية ممارسة محافظ الحسابات لمهنته بالرغم من وجود حالة تنافي، فأكد أنه إذا قام محافظ الحسابات بالمصادقة على حسابات شركة دون إتخاذ التدابير اللازمة لإبعاد حالة التنافي، فإن ذلك يشكل في نظر القضاء خطأ تأديبيا لهذا الأخير.

نص المشرع الفرنسي على منع محافظ الحسابات من الانتماء إلى شبكة وطنية أو دولية، والذي يكون لأعضائها هدف اقتصادي مشترك ولا يكون نشاطها الحصري الرقابة الشرعية للحسابات، الأمر الذي يشكل اليوم التزامات ثقيلة على محافظ الحسابات الذي يود القيام بمهامه في شركة تتلقى خدمات مصلحة من عضو آخر في هذه الشبكة ولقد ذهب القانون إلى أبعد من ذلك، لأنه يحذر من إمكانية محافظ الحسابات ممارسة مهمته لدى شخص معنوي أو هيئة مراقبة أو التي ترأب شخصا معنويا آخرا أو هيئة، والذي يمول لها أحد أعضاء الشبكة خدمات مصلحة.⁷⁴

ولقد أدلى المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات برأيه حول حالات التنافي القانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات الإضافي، وتوصل إلى أن جميع حالات التنافي المطبقة على محافظ الحسابات الأصلي تطبق على محافظ الحسابات الإضافي.⁷⁵

وفي القانون الجزائري، فقد اشترطت التوصية الأولى لوزارة الإقتصاد⁷⁶ على محافظ الحسابات وضع بعض الاجتهادات المهنية حيز التنفيذ، وذلك عند الإستشعار بالتعيين وقبل مباشرة مهامه، فيجب عليه أن يعلن كتابيا أنه غير متواجد في حالة من حالات التنافي القانونية السابق ذكرها، ولا في حالة مخالفة قانونية أو تنظيمية. وفي حالة تعدد محافظي الحسابات، يلتزم كل منهم باحترام هذه الاجتهادات المهنية وكأنه بمفرده .

أما إذا وجد محافظ الحسابات نفسه أمام حالة من حالات التنافي أو المنع التشريعي أو التنظيمي، التي شدد المشرع على وجوب تفاديها من قبل هذا الأخير، من أجل تفادي تعرضه إلى عقوبات جزائية في حالة ما علم بها ولكن بالرغم من ذلك بقي يمارس مهامه، سواء كانت حالات تنافي عامة أو خاصة، فيجب عليه أن يعلم الشركة بهاته الحالة أو الحالات قبل قبول المهام وذلك حتى يكون رفضه مبررا⁷⁷، ويتم ذلك برسالة موصى عليها مع العلم بالوصول في أجل خمسة عشر يوما ابتداء من تاريخ علمه بها، وإذا كانت الشركة قد قامت بإجراءات الإشهار القانونية والتنظيمية، فعلى محافظ الحسابات أن يطالب في رسالة أنه رفض قبول هذه المهام .

يقع على عاتق الشخص الذي يدعي بأن محافظ الحسابات لديه علاقات قرابة، علاقات مهنية أو مالية مع الشركة التي يراقب حساباتها، إثبات دليل وقوع هذا الأخير في حالة تنافي⁷⁸، وأحيانا تكون الشركة نفسها التي يراقبها هي المدعية، والتي قامت بطريقة غير مشروعة بجعل محافظ الحسابات يقبل مهمة مقابلة، وفي هذه الحالة ترغب في الحصول على عقوبة مالية على المهني بسبب عدم إنجازه لإلتزام ناتج عن وظيفته، في قضية مثل هذه إعتبرت بعض العناصر غير كافية من أجل تأكيد الصفة المزدوجة لمحافظ الحسابات والخبير المحاسب، وهي كالتالي - :التشابه في تقديم الحالات المالية والتي بإمكانها أن تنتج عن الاستخدام غير المدروس لبرنامج مماثل، - وجود مصلحة محاسبية مجهزة مقابل أربعة أجراء،

وهذا يدل على عدم حاجة الشركة للجوء إلى خبير محاسب، ولكن بالعكس فإن ذلك يبين القدرة على التخلي عن خدمات الغير، - إذا لوحظ أن مبلغ الأتعاب التي يتقاضاها محافظ الحسابات مرتفع بحوالي مرتين على الأتعاب المقررة في السلم القانوني⁷⁹.

كمبدأ عام يعتبر القائم بالمخالفة مسؤولاً مسؤولاً جزائية، إلا إذا أثبت وجود ظرف معفي أو مخفف⁸⁰، ولقد نص المشرع الجزائري⁸¹ على مجموعة من العقوبات في حالة عدم احترام محافظ الحسابات لحالات التنافي القانونية سواء العامة أو الخاصة الذي ينجر عنه المساس بمبدأ الاستقلالية⁸²، وحتى لا يقع هذا الأخير في مطب هذه الحالات لا بد عليه من طلب القائمة الحالية للمديرين ولأعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة للشركة المراقبة وللشركات الفروع، فإذا وقع محافظ الحسابات في حالة تنافي سواء بقبوله عمدا ممارسة وظائفه أو بممارسته لها أو احتفاظه بها بالرغم من وجود حالة من حالات التنافي، فانه في جميع هذه الوضعيات يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين.

في حين نص المشرع الفرنسي هو الآخر على مجموعة من العقوبات الجزائية والمدنية في حالة عدم احترام محافظ الحسابات لحالات التنافي، فعلى الصعيد الجزائري يعاقب محافظ الحسابات الذي يمارس مهامه مع وجود حالة التنافي بالحبس لمدة لا تتجاوز 6 أشهر وبغرامة تصل إلى 500 . 7 أورو⁸³، رفض مجلس القضاء تطبيق النص الذي يعاقب ممارسة محافظ الحسابات على كل وظيفة أو عمل ذي طبيعة تمس باستقلاليته، وبرر المجلس رفضه هذا بقوله أن مثل هذه التعليم لا تعد واضحة بصورة كافية وليست دقيقة من اجل إقناع مبدأ المساواة وفرض عقوبات⁸⁴ أما على الصعيد المدني، فإن المداومات المتخذة حول تقرير محافظ الحسابات والمعمول بها بالرغم من وجود حالة تنافي تعد باطلة⁸⁵.

الخاتمة

لقد ألزم القانون الجزائري شركات المساهمة بتعيين محافظ حسابات واحد على الأقل حتى يتولى مراجعة حساباتها، ونظرا للدور الكبير والفعال لهذا الأخير داخل الشركة وتجيديدا لمبدأ الإستقلالية، فلقد شدد القانون من حالات التنافي القانونية بنوعيتها العامة والخاصة، وذلك تحت طائلة تعرضه لعقوبات، فنظرا للأهمية البالغة التي تكتسيها شركة المساهمة وحتى لا يصيبها ما أصاب بعض الشركات العالمية من إفلاس وتدهور، ولقد أضحي محافظ الحسابات يمارس مهامه بكل إستقلالية بعدما كان خاضعا لسيطرة المساهمين بموجب عقد الوكالة السابق، تلك المهام المتمثلة في مراقبة حسابات الشركة ووضعيتها المالية، كما تم التأكيد على ضرورة عدم وجود تبعية محافظ الحسابات للشركة التي يراقب حساباتها بخصوص الأتعاب التي يتقاضاها.

كما أننا نرجو من المشرع الجزائري ألا يبقى جامدا، وأن يحذو حذو المشرع الفرنسي لمسايرة التطورات التي عرفها هذا الأخير في مجال حالات التنافي القانونية المتعلقة بمحافظ الحسابات في شركة المساهمة، كما نتمنى تدخل المشرع الجزائري ليسهل على محافظ الحسابات فهم هاته الحالات وكيفية التعامل معها، ونجد أن هناك ضرورة ملحة لتدخل القضاء عن طريق إصدار قرارات في هذا المجال، دون أن ننسى الإجهادات القضائية فهي ذات أهمية بالغة بحيث تكون

مرجعاً لمحافظ الحسابات أولاً في حال ما إذا صادفته حالة معينة ولكنه لم يتمكن من معرفة إذا ما كان أمام حالة تنافي أو لا ولكل المتعاملين معه، وأخيراً، نوصي بفرض عقوبات أكثر صرامة في حالة مخالفة أحكام حالات التنافي القانونية.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: باللغة العربية

I. النصوص القانونية

- . المرسوم التشريعي رقم 08.93 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، ج.ر. 27 أبريل 1993، العدد 27، ص. 32.
- . المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. الصادرة في 17 أبريل 1996، العدد 24، ص. 5.
- . القانون رقم 05.07 المؤرخ في 13 ماي 2007 المعدل والمتمم للأمر رقم 58.75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني، ج.ر. الصادرة في 23 ماي 2007، العدد 31، ص. 3.
- . القانون رقم 01-10 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر في 29 يونيو 2010، ج. ر. 11 يوليو 2010، العدد 42، ص. 4.
- . المرسوم التنفيذي رقم 32-11 الصادر في 27 جانفي 2011 الخاص بتعيين محافظي الحسابات، ج.ر. الصادرة في 2 فيفري 2011، العدد 07، ص. 20.
- . المرسوم التنفيذي رقم 30-11 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر. الصادرة في 2 فبراير 2011، ص. 20.
- . المرسوم التنفيذي رقم 26.11 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة، وقواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ج.ر. الصادرة في 2 فيفري 2011، العدد 07، ص. 10.

II. الكتب

- . عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، المجلد الأول، الجزء السابع، دار إحياء التراث العربي، بيروت، 1964.
- . فرحة زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري: الأعمال التجارية التاجر. الحرفي. الأنشطة التجارية المنظمة. السجل التجاري، نشر وتوزيع ابن خلدون، النشر الثاني، 2003.

III. المحاضرات

- . فرحة زراوي صالح، محاضرات السنة الثالثة ليسانس، مادة القانون التجاري، كلية الحقوق جامعة وهران السانبا، 2001-2002.

IV. المقالات.

. سعيد بوقرور، محافظ حسابات شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، مجلة المؤسسة والتجارة، ابن خلدون للنشر والتوزيع، العدد 3، 2007.

. سعيد بوقرور، الأهلية القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، ابن خلدون للنشر والتوزيع، العدد 4، 2008.

. فرحة زراوي صالح، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية والسياسية، العدد الأول، 1994.

V. رسائل الدكتوراه والماجستير

. سعيد بوقرور، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات شركات المساهمة، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2003-2004.

2-Bibliographie en langue française :

I- Texte législatifs et réglementaires

- Code de commerce français
- Loi n° 2003-706 du 1 août 2003 de sécurité financière, art. 99, J.O.R.A. 2 août 2003.
- Décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, JORF n° 0072, texte n° 4 du 24 mars 2020, modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.

II- Ouvrages

- B. SALOMON, Précis de droit commercial, préface de C. THIN, collection Major, éd. 1995.
- B. MERCADAL et Ph. JANIN, Sociétés commerciales, éd. 1999.
- D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, Commissaire aux comptes, Rép. soc. Dalloz, septembre 2008.
- D. VIDAL et K. LUCIANO, Cours de Droit général des sociétés, 2ème éd., Gualiano éditeur, 2016-2017.

III- Articles

- MEGUALLATI, Relations dirigeants d'entreprises/commissaires aux comptes, Rev.alg.comp.et audit, société nationale de comptabilité, n° 1, 1994.
- A. ZAH, Responsabilité du commissaire aux comptes et révélation des faits délictueux, Rev. alg. des sciences juridiques économiques et politiques, 1991.
- J.-F. BARBIERI, Code de déontologie et indépendance des commissaires aux comptes, Bull. Joly soc. 2006.
- R. SALOMON, Exercice des fonctions de commissaire aux comptes malgré incompatibilité, dr. soc. octobre 2010.

IV- Thèses et mémoires

- M. SALAH, Les prérogatives des associés et des organes sociaux dans le fonctionnement des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés par actions en

droit français et en droit algérien, Thèse de Doctorat en droit privé, université de droit d'économie et de sciences sociales de Paris, 1984.

V- Jurisprudence française

- Cass. crim., 18 octobre 1983, D. 1984, p. 361, note D. Vidal.
- CA Paris, 13 novembre 2000, Bull. CNCC 2001, p. 295, note Ph. Merle.
- CA Bordeaux, 15 janvier 2002, Bull. CNCC, 2002, p. 67, note Ph. Merle.

VI- Avis du Haut conseil français du commissariat aux comptes

-Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes en application de l'article 1er 5 du décret du 12 août 1969 (art R .821-6 C.com. fr) sur saisine individuelle.

VII- Principaux sites Internet

- CNCC documentation @ cncc.fr, *L'essentiel règlementaire*, n° 2, 15 janvier 2010,
- fidgroupe.blogspot.com. Bull. CNCC n° 161, mars 2011, p. 152.
- WWW.commissaire aux comptes.com, le 12 octobre 2020.

¹ المادة 66 من القانون رقم 01.10 ، الصادر في 29 جوان 2010، المتضمن مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: "زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو الذين تحصلوا في السنوات الثلاث الأخيرة من قبل شركة أو هيئة أجورا أو أتعابا أو إمتيازات أخرى ، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة."

² المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. الصادرة في 17 أبريل 1996، العدد 24، ص. 5. الموضوعية والاستقلالية : "تعطي الموضوعية والاستقلالية قيمة لخدمات المهني وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة؛ وتتطلب الموضوعية من المهني أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وألا يكون له مصالح متعارضة؛ وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية". كما نصت المادة 5 من نفس المرسوم على واجبات المهني، إذ لا بد أن تكون علاقته بزبائنه أو موكله مستندة إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني؛ يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.

³ Art. 5 al.1 du C. fr. déont. (Modifié par Décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, JORF n° 0072, texte n° 4 du 24 mars 2020, modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.)

⁴ Dictionnaire Larousse : « C'est l'état de quelqu'un qui n'est tributaire de personne sur le plan matériel, moral et intellectuel ».

⁵ WWW.commissaire aux comptes.com, le 12 octobre 2020, Morgan et Loewenstein. : « Un auditeur est indépendant s'il est capable de porter des jugements objectifs, libres et affranchis de toute influence exercée par ses interlocuteurs.»

⁶ المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري.

⁷ Art. L. 822-11C. com. fr.

⁸ D.VIDAL et K.LUCIANO, Cours de Droit général des sociétés, 2ème éd. 2016-2017, Gualiano éditeur, n° 1617, p. 353.

⁹ M. SALAH, Les prérogatives des associés et des organes sociaux dans le fonctionnement des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés par actions en droit français et en droit algérien, Thèse de Doctorat en droit privé, université de droit d'économie et de sciences sociales de Paris, 1984, p. 318.

- ¹⁰ عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، المجلد الأول، الجزء السابع، دار إحياء التراث العربي، بيروت، 1964، ص. 372.
- ¹¹ سعيد بوقرور، محافظ حسابات شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، مجلة المؤسسة والتجارة، ابن خلدون للنشر والتوزيع، العدد 3، 2007، الجزائر، ص. 52.
- ¹² المادة 588 الفقرة الأولى ق.م.ج.: "يجوز للوكيل أن يتنازل في أي وقت عن الوكالة ولو وجد اتفاق يخالف ذلك، ويتم التنازل بإعلانه للموكل...".
- ¹³ فرحة زراوي صالح، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية والسياسية، العدد الأول، 1994، الجزائر، ص. 194.
- ¹⁴ سعيد بوقرور، محافظ حسابات شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، المقال السالف، ص. 53.
- ¹⁵ المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 136-96 المؤرخ في 15 أبريل 1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24، الصادرة في 17 أبريل 1996، ص. 5.: "تستند علاقات أعضاء النقابة بزيئهم أو موكلهم إلى الأمانة والإستقلال وإلى واجب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني".
- ¹⁶ المادة 3 من القانون رقم 01.10 السالف الذكر: "يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الإلتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل إستقلالية ونزاهة".
- ¹⁷ MEGUALLATI, Relations dirigeants d'entreprises/commissaires aux comptes, Rev.alg.comp.et audit, société nationale de comptabilité, n° 1, 1994, p. 35.
- ¹⁸ M.SALAH, thèse préc., p. 317.
- ¹⁹ فرحة زراوي صالح، المرجع السالف، رقم 177، ص. 122.
- ²⁰ المادة 64 ف. 1 و 2 من القانون رقم 01.10 السابق الذكر: "لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة حافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل إستقلالية فكرية وأخلاقية، يعتب متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون: - كل نشاط تجاري، لاسيما على شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية، - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني".
- ²¹ المادة 65 ف. 5 من القانون رقم 01.10 السابق الذكر.
- ²² المادة 66 ف. 1 من القانون رقم 01.10 السابق الذكر.
- ²³ المادة 65 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 01.10 السابق الذكر.
- ²⁴ B. SALOMON, Précis de droit commercial, préface de C. THIN, collection Major, éd. 1995, p. 285.
- ²⁵ Art. L. 812-8 C.com.fr.: (Modifié par Loi n°2016-1547 du 18 novembre 2016-art. 97).
- ²⁶ المادة 715 مكرر 6 ف. 1 ق.ت.ج.
- ²⁷ المادة 65 ف. 2 من القانون رقم 01.10 السابق الذكر: "يمنع محافظ الحسابات من: - القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المساهمين".
- ²⁸ M.- S. HADJ-ALI, Le commissaire aux comptes : caractéristiques et missions, Rev.alg. compt .et audit, 1994, p. 1.
- ²⁹ MEGUALLATI. Relation dirigeants d'entreprises / commissaires aux comptes, Rev.alg. compt .et audit, n° 1, 1^{er} trimestre 1994, p. 36.
- ³⁰ بالنسبة لهذا المفهوم، راجع فرحة زراوي صالح، محاضرات السنة الثالثة ليسانس، مادة القانون التجاري، كلية الحقوق جامعة وهران، 2001-2002، عن تطور التشريع الجزائري، راجع فرحة زراوي صالح، الكامل في القانون التجاري الجزائري: الأعمال التجارية التاجر. الحربي. الأنشطة التجارية المنظمة السجل التجاري، النشر الثاني، نشر وتوزيع ابن خلدون، الجزائر، 2003، ص. 22.
- ³¹ سعيد بوقرور، الأهلية القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، ابن خلدون للنشر والتوزيع، العدد 4، 2008، الجزائر، ص. 52.
- ³² Art. L. 822-11C. com. fr.(Modifié par Loi n°2019-486 du 22 mai 2019-art.21), voir sur ce sujet ; J. MONEGER et T. GRANIER, Le commissaire aux comptes, Dalloz, éd. 1995, n°307 et 308, p. 84.

³³ J. MONEGER et T. GRANIER, Le commissaire aux comptes, op.cit., p. 84.

³⁴ Rep. Min, n° 1072, JOAN.Q.1er juillet 1973, p. 2777.

³⁵ Art. L. 822-11-I C. com. fr. (Modifié par Loi n°2019-486 du 22 mai 2019-art.21): «Le commissaire aux comptes ne peut prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement, un intérêt auprès de la personne ou l'entité dont il est chargé de certifier les comptes, ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle, au sens des I et II de l'article L. 233-3.»

³⁶ Art. L. 822-11-II C. com, fr..(Modifié par Loi n°2019-486 du 22 mai 2019-art.21).

³⁷ المادة 36 من المرسوم التنفيذي رقم 96 - 136 يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 15 أبريل 1996، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 24، الصادرة في 17 أبريل 1996، ص. 5

³⁸ المادة 36 الفقرة الأخيرة من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السالف الذكر: "يجب على أعضاء النقابة أن يحترموا الأحكام المتعلقة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها، ولا سيما ما يخص منها ما يأتي :

مهام محافظة الحسابات في مؤسسات أو هيئات يمارس فيها أزواجهم أو آبائهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة وظائف الإدارة أو التسيير "

³⁹ المادة 36 ف.5 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السالف الذكر .

⁴⁰ Art. 27. C. fr. déont (Modifié par Décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, JORF n° 0072, texte n° 4 du 24 mars 2020, modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.)

⁴¹ B. MERCADAL et Ph. JANIN, Sociétés commerciales, éd. 1999, n° 2222, p. 14, v. aussi ; Etude juridique, CNCC, Nomination et cessation des fonctions du commissaire aux comptes, avec la collaboration de J.-F. BARBIERI, éd. 1998, p. 13.

⁴² Art. 26 C. fr. déont. (Modifié par Décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, JORF n° 0072, texte n° 4 du 24 mars 2020, modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.)

⁴³ V. sur la nomination de liens personnels étroits , J.-F. BARBIERI, Code de déontologie et indépendance des commissaires aux comptes, Bull. Joly soc. 2006, p. 409.

⁴⁴ fidgroupe.blogspot.com. Bull. CNCC n° 161, mars 2011, p. 152.

⁴⁵ Art. 27- I- a) C. fr. déont. (Modifié par Décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, JORF n° 0072, texte n° 4 du 24 mars 2020, modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.)

⁴⁶ Art. 27- II C. fr. déont. (Modifié par Décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, JORF n° 0072, texte n° 4 du 24 mars 2020, modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.)

⁴⁷ Bull. CNCC n° 53, 1984, p. 108

⁴⁸ Art 29- I. C. fr. déont. (Modifié par Décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, JORF n° 0072, texte n° 4 du 24 mars 2020, modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.)

⁴⁹ المادة 715 مكررة ف. 5 من المرسوم التشريعي رقم 08.93 المعدل والمتمم للأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المؤرخ في 25 أبريل 1993، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، الصادرة في 27 أبريل 1993، ص. 32. " لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة - الأشخاص الذين منحهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب حسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

⁵⁰ المادة 64 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 01.10 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر في 29 يونيو 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة في 11 يوليو 2010، ص. 4.

⁵¹ المادة 64 ف. 2 من القانون رقم 01-10 السالف الذكر.

⁵² المادة 46 من القانون رقم 01-10 السالف الذكر: " طبقا لأحكام المادة 12 أعلاه، يمكن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية "

⁵³ المادة 55 من القانون رقم 01-10 السالف الذكر. "يمكن أن تنشأ في الشكل القانوني المنصوص عليه، كل مؤسسة عمومية اقتصادية هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد في ظل احترام أحكام هذا القانون، شريطة أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون، مسجلين في جدول المصنف أو الغرفة أو المنظمة في أصنافهم الخاصة ."

⁵⁴ المادة 715 مكرر 6 ف. 5 ق. ت. ج: "لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة - الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم ."

⁵⁵ المادة 66 ف. 2 من القانون رقم 01-10 السالف الذكر "توسع حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و 65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.

⁵⁶ Art. 29 -II C. fr. déont (Modifié par Décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, JORF n° 0072, texte n° 4 du 24 mars 2020, modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.)

⁵⁷ Art. 29 -II C. fr. déont. (Modifié par Décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, JORF n° 0072, texte n° 4 du 24 mars 2020, modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.)

⁵⁸ Etude juridique, CNCC, Nomination et cessation des fonctions du commissaire aux comptes, op.cit, p. 14.

⁵⁹ فرحة زراوي صالح، محاضرات المنهجية، السنة الأولى ماجستير قانون الأعمال، جامعة وهران، 2009-2010.

⁶⁰ Art. L. 822-11.I. al. 1C. com. fr. (Modifié par Loi n°2019-486 du 22 mai 2019-art.21).

⁶¹ Cass. crim., 18 octobre 1983, D. 1984, p. 361, note D. Vidal.

⁶² Bull. CNCC n° 110, 1998, p. 234, v. aussi, Etude juridique, CNCC, op.cit, n° 24, p. 13.

⁶³ R. SALOMON, Exercice des fonctions de commissaire aux comptes malgré incompatibilité, dr. soc. octobre 2010, p. 34.

⁶⁴ Art. 10 C. fr. déont.

⁶⁵ G. RIPERT et R. ROBLOT, Traité de droit commercial, Les sociétés commerciales, t. 1, vol. 2, par M. GERMAIN, L.G.D.J, 19^{ème} éd. 2008, n° 1726, p. 519.

⁶⁶ Avis du Haut conseil du commissariat aux comptes en application de l'article R.821-6 C. com. fr. (art.12 -5 du décr. 12 aout 1969).

⁶⁷ E. GARAUD, Commissaire aux comptes, op.cit, n° 35, p.13.

⁶⁸ Art. 28- I C. fr. déont. (Modifié par Décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, JORF n° 0072, texte n° 4 du 24 mars 2020, modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.)

⁶⁹ Art. L. 233-3 C. com. fr.

⁷⁰ Avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes en application de l'article 1er 5 du décret du 12 août 1969 (art R .821-6 C.com. fr) sur saisine individuelle ; sur cet avis, V. A. AUVRAY et Ph. MERLE, Bull. CNCC n° 145, 2007, p. 3.

⁷¹ Art. 28- I e) C. fr. déont. (Modifié par Décret n° 2020-292 du 21 mars 2020, JORF n° 0072, texte n° 4 du 24 mars 2020, modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.)

⁷² Bull. CNCC n° 146, 2007, p. 357: avis rendu par le Haut conseil du commissariat aux comptes.

⁷³ M.- S. HADJ-ALI, Le commissaire aux comptes : caractéristiques et missions, op.cit., pp. 12, 13.

⁷⁴ La Commission Européenne.

⁷⁵ www.compt-online.com. Avis du Haut commissariat aux comptes, 4 novembre 2019.

⁷⁶ أصدرت وزارة الاقتصاد بموجب المقرر رقم 94/SPM/103 المؤرخ في 2 فبراير 1994 ، والمتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات ستة توصيات ملحقه بالمقرر، أنظر بشأن هذه التوصيات مجموعة النصوص التشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، منشورات الساحل، 2002، ص.ص. 53.54.

⁷⁷ سعيد بوقرور، المقال السالف الذكر، ص. 93 .

⁷⁸ E. GARAUD, Juriscl. com, op.cit., n° 37, p.14

⁷⁹ CA Paris, 13 novembre 2000, Bull. CNCC 2001, p. 295, note Ph. MERLE.

⁸⁰ A. ZAHI, Responsabilité du commissaire aux comptes et révélation des faits délictueux, Rev. alg. des sciences juridiques économiques et politiques, n° 2, juin 1990, p. 293.

⁸¹ المادة 829 ق.ت. ج " : يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر و بغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين

⁸² سعيد بوقرور، المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات شركات المساهمة، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2003_2004، ص. 146.

⁸³ Art. L. 820-6 C. com. fr. (Loi n° 2003-706 du 1 août 2003, art. 99, JORF 2 août 2003).: « Est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de 7500 euros le fait, pour toute personne d'accepter, d'exercer ou de conserver les fonctions de commissaire aux comptes, nonobstant les incompatibilités légales, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé dans une société de commissaires aux comptes ».

⁸⁴ CA Bordeaux, 15 janvier. 2002, Bull. CNCC, 2002, p. 67, note Ph. MERLE, voir aussi ; E. GARAUD, commissaire aux comptes, op.cit., n° 39, p.14

⁸⁵ Etude juridique, CNCC, Nomination et cessation des fonctions du commissaire aux comptes, op.cit., n° 70, p. 14.