

المسئولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات
في ضوء التشريع الوطني والمقارن

بقلم الأستاذ (ة) بوكعبان عكاشة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مهنة ذات طابع فني دقيق، هي مهنة مراجعة الحسابات داخل الشركات والمؤسسات الاقتصادية والتي أصبحت عبارة عن اجراء الزامي بقوة القانون. لما لها من دور في اصفاء الثقة والشفافية حول المركز المالي الحقيقي للمؤسسة بما يضمن توفير الحماية اللازمة للشركاء أو المستثمرين و الدائنين والنظام العام الاقتصادي خلال حياة المؤسسة .

الكلمات المفتاحية: الرقابة على المؤسسة الاقتصادية، محافظة الحسابات، المسؤولية المدنية، المسؤولية الجزائية، السر المهني.

مقدمة :

يعتبر موضوع الرقابة على المؤسسات والشركات التجارية عموما أحد أهم مواضيع قانون الأعمال، وهو ما يظهر بوضوح من خلال التعديلات التشريعية المتتالية التي طالت مختلف أصناف الشركات التجارية وبخاصة شركات الأموال باعتبارها الأداة الأساسية لتنمية الاستثمار وتحقيق التراكم المالي. وفي هذا المقام تعتبر الرقابة وظيفة أساسية ودائمة في كافة مجالات نشاط المؤسسة تعمل على ضبط الأداء الوظيفي لاتخاذ القرارات الموافقة للأهداف المسطرة أثناء مرحلة التخطيط، لذلك عمدت جل التشريعات الحديثة ومعها المشرع الوطني إلى تنظيم أحكام الرقابة على المؤسسات الاقتصادية بنصوص قانونية متكاملة، جمع من خلالها بين مفهوم الرقابة الذاتية أو الداخلية التي تتولاها أجهز المؤسسة ذاتها ممثلة في الجمعية العامة للمساهمين وأعضاء مجلس المراقبة المستحدث بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25-04-1993¹ ورقابة مجلس الإدارة ،ومفهوم الرقابة

الخارجية ممثلة في رقابة القضاء وهي رقابة ردعية لاحقة تباشرها المحاكم بمناسبة نظرها في النزاعات المطروحة أمامها، ورقابة مندوب الحسابات وهو موضوع دراستنا في هذا المقام، باعتبارها رقابة موضوعية تستند إلى عمل فني دقيق يعكس مدى صحة الحسابات السنوية وصدقيتها في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونتائج نشاطها، بالقدر الذي يضمن حماية الشركاء والغير الذين قد تتضرر مصالحهم من جراء تقديم بيانات غير صحيحة حول الوضعية المالية للمؤسسة.

وتنبع أهمية الدراسة من الدور المتعاظم لمهنة مراجعة الحسابات في الظرف الراهن، الذي يتميز بتحرير التجارة العالمية وحرية تنقل رؤوس الأموال وانتشار النموذج الليبرالي الذي أصبح يطبع نصوص قانون الأعمال في معظم التشريعات الحديثة بما فيها التشريع الوطني، الذي لم يكن بمنأى عن هذا المد في الفكر الرأسمالي حيث اضطر المشرع الجزائري المتبني للنهج الاشتراكي في وقت مضى إلى تبني جملة من التعديلات على النصوص التشريعية والتنظيمية ذات الصلة بالاقتصاد ومنها المتعلقة بمحاسبة الحسابات داخل الشركات والمؤسسات الاقتصادية، وهي مهنة استحدثها المشرع بموجب القانون رقم 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 الملغى والمعوض بالقانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جويلية 2010.

إن مناقشة موضوع المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات تستدعي منا الإجابة عن سؤالين رئيسيين كما يلي²:

■ ما هو حجم وطبيعة السلطات التي خولها المشرع لمحافظ الحسابات لأداء دوره الرقابي الدائم والعام على سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها ؟

■ ما هو أساس المسؤوليتين المدنية والجزائية التي قد تترتب على عائق محافظ الحسابات بمناسبة مباشرته لسلطاته الرقابية على الدفاتر والوثائق المحاسبية لشركة ومدى مطابقة محاسبتها للقواعد المعمول بها؟

وسنتولى الإجابة عن السؤالين السابقين بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي كونه يتماشى مع طبيعة الموضوع، ثم مقارنة النصوص الوطنية بما يقابلها في التشريعات الأجنبية وبالأخص التشريع الفرنسي والمغربي تبعا للمراجع العلمية والنصوص القانونية المتوفرة لدينا.

أولا : محافظ الحسابات مفهومه وسلطاته الرقابية

إن مناقشة موضوع مسؤولية محافظ الحسابات تستوجب منا بداية التعريف بمهنة مراجعة الحسابات وبمحافظ الحسابات، ثم أهم السلطات الرقابية التي يتمتع بها هذا الأخير إزاء المؤسسة محل الرقابة.

مفهوم محافظ الحسابات:

لقد عمد المشرع من خلال أحكام القانون رقم 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد³ إلى إرساء قواعد للرقابة الخارجية على مختلف أصناف الشركات التجارية وكذلك الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، وهي مهنة أو رقابة تتناول بالتفصيل الجانب المحاسبي والمالي للمؤسسة، ويتولى من خلالها شخص مهني مؤهل قانونا فحص وتدقيق حساباتها وقوائمها المالية ومدى مطابقتها للشروط والأهداف المحددة قانونا.⁴ وإذا كان الغرض من رقابة القضاء كرقابة خارجية أيضا هو استصدار حكم قضائي بمسؤولية القائمين بالإدارة عن الأخطاء المرتكبة في تسيير المؤسسة، فإن رقابة مندوب الحسابات هي رقابة ذات طابع فني تسعى إلى تجنب هذه

الأخطاء من خلال اتخاذ التدابير اللازمة للحد من أثار الأخطاء والمخالفات ذات الطابع المحاسبي والمالي بالقدر الذي يضمن حماية مصالح الشركاء والعمال الأجراء داخل المؤسسة وكذلك الغير المتعامل مهما كالموردين والبنوك وإدارة الضرائب الخ⁵.

هذا وقد عرف المشرع محافظ الحسابات بموجب المادة 22 من القانون رقم 01/10 بقوله: "يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" وهو نفسه التعريف الذي تبناه المشرع الفرنسي بموجب المرسوم المؤرخ في 08 سبتمبر 2005 وأشار إليه أ/برينوبيتي بقول:

Le commissaire aux comptes est un professionnel indépendant dont la mission consiste à vérifier non seulement la sincérité des comptes sociaux ; mais aussi ; plus largement ; la régularité de la situation financière et même juridique de la société. Plus précisément, le commissaire aux comptes cumule deux qualités qu'il est parfois difficile de concilier : d'une part ; il est membre d'une profession libérale réglementée et à ce titre extérieur à la sociétés et indépendant de celle -ci ; d'autre part , il est un organe de la société et exerce par conséquent , au sein et dans l'intérêt de celle-ci , des fonction définies par la loi .cette situation est porteuse de risques de conflits d'intérêt , en pratique soulignés par quelques scandales financiers , dont les textes récents se sont efforcés d'améliorer la prévention (1.1^{er} aout 2003 ;ord.8 sept .2005)

وتظهر قراءة لغوية متأنية لنص المادة 22 أعلاه مقارنة بنص المادة 27 من القانون رقم 08/91 حرص المشرع على تعزيز دور محافظ الحسابات داخل المؤسسة، بأن أصبح جهازا للرقابة الدائمة والمستمرة

لحسابات الشركة وقوائمها المالية وضابط المشروعية المكلف بمراقبة مدى امتثال القائمين بالإدارة لأحكام القانون والقانون الأساسي للشركة. وذلك من خلال إسقاطه لعبارة "مهمة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركة" واستبدالها بعبارة "مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات" وهو نفسه الوضع في المادة 25 من القانون رقم 01/10 مقارنة بالمادة 29 من القانون رقم 08/91. هذا وقد تناول المشرع بالتفصيل المهام الرقابية لمحافظ الحسابات لدى نصه في المادة 23 من القانون محل الدراسة و أكدها في المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري.

ويقابله في التسريع المغربي نص المادة 166 من القانون رقم 17/95 بقوله: "يقوم مراقب أو مراقبو الحسابات بصفة دائمة. باستثناء التدخل في تسيير الشركة. بمهمة التحقق من القيم والدفاتر والوثائق المحاسبية للشركة ومن مراقبة مطابقة محاسبتها للقواعد المعمول بها. كما يتحققون من صحة المعلومات الواردة في تقرير التسيير لمجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية وفي الوثائق الموجهة للمساهمين والمتعلقة بذمة ووضع الشركة المالية ونتائجها ومن تطابقها مع القوائم التركيبية.

يتحقق مراقب أو مراقبو الحسابات من احترام قاعدة المساواة بين المساهمين "

ويترتب عن مهام الرقابة التي يباشرها محافظ الحسابات طبقا لنص المادة 23 أعلاه، إعداد مجموعة من التقارير⁶ أهمها: تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر، تقرير

المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد متحمل على استمرار الاستغلال⁷.

وإذا كانت المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات هي تدقيق وفحص جميع السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق الخاصة بالمؤسسة المراقبة، فإن حقه في الاطلاع هذا مقيد بحيز مكاني ضيق هو مقر المؤسسة دون أن يتعدى ذلك إلى الحق في أخذ نسخ وهو ما نصت عليه المادة 31 فقرة 01 من القانون رقم 01/10 بقولها: "يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة".

وهو نفسه موقف المشرع الفرنسي في المادة 823 / 13 فقرة 01 تجاري فرنسي⁸. وكذلك فعل المشرع المغربي لدى نصه في المادة 167 فقرة 01 من القانون رقم 17.93 المتعلق بشركات المساهمة بقوله: "يقوم مراقب أو مراقبو الحسابات، في أي فترة من السنة بعمليات التحقق والمراقبة التي يرونها ملائمة ويمكن لهم الاطلاع في عين المكان على كل الوثائق التي يرون فيها فائدة فيما يخص مزاولة مهمتهم، وخاصة منها كل العقود والدفاتر والوثائق المحاسبية وسجلات والمحاضر".

وقد انتقد الفقه⁹ موقف المشرع هنا ، باعتباره يساوي في المركز بين محافظ الحسابات والشريك العادي في الشركة كما أنه تقييد لا يجد ما يبرره في ظل التزام محافظ الحسابات بمبدأ كتمان السر المهني في علاقته مع الغير. ولكن وبرغم واقعية هذا النقد، فإنه لا يرق إلى حد

القول بمساواة المشرع في المركز بين محافظ الحسابات والشريك العادي. حيث منع المشرع كل سلوك يعيق الدور الرقابي لمحافظ الحسابات وأعطاه سلطة التبليغ عن أي عرقلة، من أي جهة كانت أثناء ممارسته لمهامه الرقابية كامتناع جهاز الإدارة عن تسليمه الوثائق المطلوبة للرقابة أو عدم تقديم التوضيحات الضرورية عن خطة التسيير أو عدم تقديم جدول المحاسبة والوثائق المدعمة له مرتين في السنة المالية على الأقل طبقا لنص المادة 33 من القانون رقم 01/10. ورتب عن كل ذلك مسؤولية جزائية صارمة في حق كل شخص يتعمد المساس بالمهام الرقابية لمحافظ الحسابات باعتبارها إحدى مسائل النظام العام، وهو ما نصت عليه المادة 831 تجاري جزائي بقولها: "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للاطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر".

وفي التشريع الفرنسي لخص أبرينو بيتي المهام الرقابية لمحافظ الحسابات والمسؤولية المترتبة عن كل إخلال بها انطلاقا من نص المادة 823 تجاري فرنسي بقوله¹⁰:

« L'article 1. 823-13 alinéa 1er du code de commerce leur attribue en effet un pouvoir d'investigation d'ordre public auquel les dirigeants ne sauraient faire obstacle sans commettre une infraction pénale. »

ثانيا : المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات

انتهينا فيما تقدم إلى طبيعة وحجم السلطات التي أقرها المشرع لمحافظ الحسابات وذلك بموجب القانون رقم 01/10 لا سيما نصوص المواد 23 وما يليها. وذلك لضمان دور رقابي فعال على الشركات والمؤسسات الاقتصادية وغير الاقتصادية كالشركات المدنية والجمعيات والتعاضديات، بالقدر الذي يمكن المحافظ من القيام بالتحقيقات الضرورية والمصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية للشركة ومدى مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير ولنصوص القانون، وهو ما من شأنه حماية دعامة الثقة في المعاملات التجارية وضمان شفافية المعلومات المالية والتي يعتمد عليها الكثير من الأطراف سواء داخل المؤسسة أو خارجها كهيئات الإدارة أو التسيير والشركاء والبنوك والموردين وإدارة الضرائب¹¹. ولم يكتف المشرع بذلك بل عاد ليعزز تلك السلطات بموجب القرار الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 26 مارس 2013 والذي يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد¹² حيث نص في المادة الأولى منه على أنه: "تطبيقا لأحكام المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 والمذكور أعلاه، يهدف هذا القرار إلى تحديد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي يجب توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، التي تسمح للمهنيين أشخاصا طبيعيين كانوا أو معنويين تنفيذ مهامهم في أحسن الظروف حسبما تقتضيها العهدة المسئولين عنها" كما أوجب وفقا لنص المادة 04 نفس القرار في المحل المهني أن يتوفر على مجموعة من التجهيزات الضرورية لممارسة النشاط أهمها تجهيزات الإعلام الآلي وتجهيزات الحفظ وتأمين المعطيات المعلوماتية وتجهيزات الاتصالات.

غير أنه في مقابل هذه السلطات والضمانات التي يتمتع بها محافظ الحسابات اتجاه المؤسسات محل الرقابة، أقر المشرع أحكاماً صارمة للمسؤولية المدنية كانت أو جزائية يتحملها المحافظ عن كل إخلال أو تقصير يصدر منه أثناء مباشرته لدوره الرقابي وهي أحكام تتوزع بين نصوص القانون رقم 01/10 والقانون المدني والقانون التجاري وقانون العقوبات نتناولها تفصيلاً فيما يلي:

1. المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات:

حدد المشرع معالم المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات بموجب القانون رقم 01/10 حيث نص في المادة 59 منه على أنه: " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج ". ونص في المادة 61 من نفس القانون على أنه : " يعدد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب ، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون ."

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وأنه لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها ، وفي حالة معانبة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة". وهو نفسه المعنى الذي أشارت إليه المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري ويقابله في التشريع الفرنسي نص المادة 822 مكرر 17 من القانون التجاري.

وعموماً تترتب المسؤولية المدنية في كل مرة يتجاوز المرء فيها الحدود التي رسمها له القانون كما هو شأن محافظ الحسابات، أو تلك التي حددها له الاتفاق كما هو شأن الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد طبقاً للمادة 60 من القانون رقم 01/10 بحيث يترتب عن ذلك التجاوز

الحاق أذى أو ضرر بالغير سواء في نفسه أو في ماله يلتزم بمقتضاه الشخص محدث الضرر بتعويض المتضرر عن الأذى الذي لحق به ¹³ ، وقد اختلف الفقه في تقدير طبيعة المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات بين من اعتبرها مسؤولية عقدية ومناد بالمسؤولية التقصيرية وهذا هو الراجح باعتبار أن مصدر التزام محافظ الحسابات بالرقابة على وثائق وحسابات المؤسسة إنما هو أحكام القانون رقم 01/10 وأحكام القانون التجاري، وهي نصوص توجي صياغتها بأنها إحدى مسائل النظام العام الاقتصادي حيث ألغى المشرع كل دور لمبدأ سلطان الإرادة بمجرد قبول المحافظ للتعين من قبل الجمعية العامة للشركة، كما لا يمكن اعتباره وكيلًا عن الشركاء في الشركة ولا يمكن إخضاعه لنظام الوكالة ¹⁴ .

هذا ولم يفصل المشرع التجاري شوط قيام مسؤولية محافظ الحسابات وفي ذلك إحالة لأحكام الشريعة العامة ممثلة في نص المادة 124 من القانون المدني التي تقضي بأن: "كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضرراً لغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض". مفاد ذلك أن مناط المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات ثلاث أركان أساسية هي:

✓ ارتكاب خطأ أو حصول إهمال من قبل المحافظ في أداء واجبه الرقابي .

✓ حصول ضرر للغير نتيجة خطأ أو إهمال المحافظ.

✓ علاقة سببية بين خطأ المحافظ والضرر الذي أصاب الغير.

أما الخطأ أو الإهمال في هذا الصدد فيقصد به الإخلال بالالتزامات القانونية المترتبة على عاتق محافظ الحسابات، والتي عددها المشرع في نص المادتين 23 و 24 من القانون رقم 01/10 والمادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري وتتمثل أساسا دون التدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية وفي انتظام حسابات الشركة

وصحتها والتدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجالس الإدارة أو المديرين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

على أن الالتزام الرقابي لمحافظ الحسابات هنا هو التزام ببذل عناية فقط وليس التزاما بتحقيق نتيجة. حيث يلتزم أثناء تأدية مهامه ببذل العناية الكافية وفقا لمعيار الرجل المتبصر الحريص وعليه يجب على مدعي الخطأ أو التقصير في جانب محافظ الحسابات أن يثبت ذلك تأسيسا على أن خطأه هو خطأ واجب الإثبات وليس مفترض، وهو نفسه الاجتهاد الذي استقرت عليه محكمة النقض الفرنسية حيث ذهبت في قرار لها مؤرخ في 09 فيفري 1988 إلى أنه: "يلزم إقامة الدليل على خطأ أو تقصير مراقب الحسابات فهو خطأ مهني واجب الإثبات، مما يعني أن التزام مراقب الحسابات هو التزام بذل عناية".¹⁵

غير أنه إذا كان الأصل العام في التزام محافظ الحسابات أنه التزام ببذل عناية فقط ، فإنه قد يرقى في بعض الحالات إلى التزام بتحقيق نتيجة فيتحمل هو وليس الخصم عبء اثبات عدم خطأه أو تقصيره لدفع مسؤوليته بالتعويض، وذلك إذا كانت النتائج المطلوبة منه محددة بالتدقيق كالزامه برقابة ملكية أعضاء مجلس الإدارة والمراقبة لأسهم الضمان أو ضمان احترام جهاز الإدارة لمبدأ المساواة عند توزيع الأرباح أو المصادقة على إجمالي أعلى الأجور . وهو نفسه المعني الذي ذهب إليه /Deen Gibirila بقوله:

« Les commissaires aux comptes n'ont qu'une obligation de moyens et non de résultat dont le respect est apprécié par les juges par dérogation à cette règle, certaines obligations des commissaires telle que la certification des rémunérations les plus élevées, constituent des obligations de résultat pour les quelles une simple erreur suffit a engager leur responsabilité »

على أن مجرد إخلال محافظ الحسابات بأحد التزاماته القانونية لا يكفي لوحده لتحريك مسؤولية المدنية، بل يتعين اثبات عنصر الضرر وهو يتمثل في الخسارة المالية التي تلحق بالشركة أو بالغير المتعامل معها من جراء تقاعس أو إهمال محافظ الحسابات في أداء واجبه المهني، وبالعكس عنصر الخطأ يستطيع الطرف المتضرر أن يسلك في سياق إثباته لعنصر الضرر جميع طرق الإثبات بما فيها البنية و القرائن ، باعتبار أن الضرر من الوقائع المادية التي يمكن إثباتها بكافة وسائل الإثبات¹⁶. ويشترط في الضرر حتى يكون موجبا للمسؤولية أن يكون أكيدا ، مباشرة وينطوي على تعدي على حق مكتسب وذلك طبقا لنص المادة 182 فقرة 01 من القانون المدني.

ويضاف إلى عنصري الخطأ والضرر عنصر أساسي ثالث هو العلاقة السببية بين خطأ محافظ الحسابات والضرر الذي أصاب المؤسسة أو الغير¹⁷، ففي هذا الصدد قضت محكمة النقض الفرنسية في قرار لها مؤرخ في 2010/05/18 بمسؤولية محافظ الحسابات وذلك بإثبات علاقة السببية بين تقصيره في التحقيق غير الجدي في حسابات الشركة والذي يشكل إخلالا بالالتزام بالإعلام، والضرر المترتب للمساهمين بعد إقدامهم على الاكتتاب في الشركة بمناسبة الزيادة في رأسها لها. وقد جاء في حيثيات القرار ما يلي¹⁷:

Les certification sans vérifications sérieuses d'un commissaire aux comptes entraînent un défaut d'information qui n'a pas mis les participants à une augmentation de capital en mesure de prendre une décision éclairée.

Ce défaut d'information établit donc le lien de causalité entre la faute et le préjudice subi par les intéressés à la suite de la mise en cessation des paiements de la société. Les conditions 16 de mise en jeu de la responsabilité du contrôleur légal sont ainsi réunies.

وعليه متى اجتمعت عناصر المسؤولية المدنية الثلاث وفقا لما تقدم بيانه قام التزام محافظ الحسابات بجبر الضرر المترتب للغير، وذلك بأن يؤدي إليه مبلغا نقديا على سبيل التعويض وفقا لما نصت عليه المواد 131-132-182. 182 مكرر من القانون المدني ، ويستوي في هذا أن تكون مسؤولية المحافظ عن فعله الشخصي أو عن فعل الغير. حيث يجوز لمحافظ الحسابات أن يستعين على حسابه وتحت مسؤوليته بأي خبرة فنية فكل ضرر يسببه خطأ الخبير المعين يعتبر موجبا لمسؤولية محافظ الحسابات نفسه سواء في مواجهة المؤسسة أو الغير. وفي غياب نص خاص وبالرجوع إلى نصوص القانون المدني فإن دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات تنقضي وفقا لنص المادة 133 منه بمضي 15 سنة من يوم وقوع الفعل الضار ويبدو جليا هنا مدى التعارض بين القواعد العامة وما يجب أن تكون عليه بيئة الأعمال التي تهتم بدل الإفراط في إطالة أمد التقادم بضمان مبدأ استقرار المعاملات التجارية وعدم زعزعة المراكز القانونية. وهذا هو اتجاه معظم التشريعات الحديثة ومنها المشرع الفرنسي الذي حدد أجل تقادم دعوى المسؤولية المدنية هنا ب 3 سنوات ابتداء من يوم وقوع الفعل الضار، و استثناء من هذا الأصل العام قد يصل أمد التقادم إلى 10 سنوات إذا كانت الأخطاء التي ارتكبها محافظ الحسابات تحتل وصف الجنائية وهو ما أشار إليه أ. Deen Gibirila بقوله :

« L'action en responsabilité.....Se prescrit par trois ans à compter du fait dommageable Elle se prescrit par dix ans si le fait est qualifié crime »

أما المشرع المغربي فقد حدد مدة تقادم دعوى المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات ب 05 سنوات، لدى نصه في المادة 181 عن القانون رقم 17/95 بأنه : "تتقادم الدعاوى المرفوعة ضد مراقبي الحسابات

بشأن مسؤوليتهم بمرور خمس سنوات تبتدئ من تاريخ وقوع الفعل
الناجم عنه الضرر أو من تاريخ كشفه في حالة كتمانهم.

وفي مجال تأمين المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات أوجب
المشرع الوطني تماشياً مع نظيره الفرنسي على المحافظ أن يكتتب عقد
تأمين لضمان مسؤولية المدنية التي قد يتحملها أثناء ممارسته لدوره
الرقابي وذلك أعمالاً لنص المادة 75 من القانون رقم 01/10.

يبقى أن نشير في الختام إلى التناقض بين أحكام المسؤولية المدنية
لمحافظ الحسابات وفقاً لما هو مقرر في المادة 188 فقرة 01 من القانون
المدني والتي تقضي بأن: "أموال المدين جميعها ضامنة لوفاء ديونه."
وبين نص المادة 48 من القانون رقم 01/10 الذي أجاز لمحافظي
الحسابات ممارسة مهنتهم في شكل شركات مساهمة و شركات ذات
مسؤولية محدودة بقدر الحصة المقدمة في رأسمالها فقط، أم أن عقد
تأمين المسؤولية السابق بيانه يكفي بذاته لرفع هذا اللبس أو التناقض؟

2- المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات:

إن القراءة المتأنية لنصوص القانون رقم 01/10 و لنصوص
القانون التجاري تظهر بوضوح بأن الدور الرقابي لمحافظ الحسابات
يتعدى الجانب المالي للمؤسسة ليؤدي دوراً آخر أكثر شمولية وهو خلق
البيئة الاقتصادية، حيث قيده المشرع بقواعد أخلاقية تفرض عليه
ضمان امتثال أجهزة الإدارة في المؤسسات الاقتصادية لنصوص القانون
وتشجيع شفافية المعلومات المالية¹⁸. لذلك لم يكتف المشرع بتقرير
قواعد للمسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات بل أضاف إليها مسؤولية
جزائية أكثر صرامة. على اعتبار أن أي خطأ أو إهمال من قبله سيؤدي

حتما إلى زعزعة دعامة الائتمان التي تقوم عليها بيئة الاقتصاد والتي تستوجب حدا أدنى من الشفافية وتقديم معلومات مالية موثوق فيها.

ويظهر اتجاه المشرع الواضح نحو ارساء نظام قانوني للمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات من استقراء ديباجة القانون رقم 01/10 محل الدراسة، حيث أشار المشرع إلى مجموعة من القوانين أهمها الأمر رقم 156/66 المتضمن قانون العقوبات ، القانون رقم 01/05 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الارهاب ومكافحتهما ثم القانون رقم 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

إن محافظ الحسابات كغيره من الاشخاص قد يرتكب جريمة من جرائم القانون العام كالنصب والاحتيال أو خيانة الأمانة أو مخالفة التشريع الضريبي، كما قد يرتكب صنفا آخر من الجرائم وهو موضوع دراستنا ويتعلق بالجرائم الخاصة بتنظيم مهنة محافظة الحسابات وكذلك الجرائم الخاصة بالمهام الرقابية لمحافظ الحسابات.

1-2- الجرائم الخاصة بتنظيم مهنة مراجعة الحسابات:

وهي الجرائم التي نظمها المشرع وعاقب عليها بموجب القانون رقم 01/10 والقانون التجاري، ففي هذا الصدد أورد المشرع حكما عاما يوجب المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات عن كل تقصير أو إخلال بالتزام قانوني لدى نصه في المادة 62 من القانون محل الدراسة بأنه: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

وإعمالا لهذا النص العام عاقب المشرع بعقوبة الحبس والغرامة عن كل ممارسة غير قانونية لمهنة محافظة الحسابات حيث نص في

المادة 73 من نفس القانون على أنه: "يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة

وبمقارنة هذا النص مع ما كان عليه الوضع في نص المادة 54 من القانون رقم 08/91 الملغى، يظهر جليا اتجاه وتركيز المشرع على العقوبات المالية أكثر من تلك السالبة للحرية، حيث لم يكن يتعدى مقدار الغرامة في القانون السابق مبلغ 50.000 دج أو 100.000 دج في حالة العود ثم الحبس الذي لا تتجاوز مدته 06 أشهر

ووفقا لنص المادة 74 من نفس القانون، فإنه يعد ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظة الحسابات كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيفه مؤقتا لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون الناظم لمهنة مراجعة الحسابات، وكذلك كل شخص ينتحل صفة محافظ حسابات أو شركة محافظة حسابات أو أي صفة ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات. وقد أضاف المشرع بموجب المادة 829 من القانون التجاري حالة ثانية للجرائم المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات وعاقب عليها بعقوبة الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، وذلك في حالة قبول المحافظ أو استمراره في ممارسة وظائفه رغم علمه بقيام حالة من حالات التنافي لديه كتعيين أحد أقاربه كقائم بالإدارة أو تدخله في مهام تسيير الشركة أو وجود علاقة تبعية تربطه بالشركة محل الرقابة¹⁹.

2-2-الجرائم الخاصة بالمهام الرقابية:

وهي الأخرى عدة جرائم يمكن إجمالها في نوعين أساسيين هما جريمة إفشاء السر المهني وجريمة إعطاء معلومات كاذبة.

1-2-2 جريمة إفشاء السر المهني:

بما أن محافظ الحسابات يمارس مهنة حرة تمكنه من الاطلاع على كافة المعلومات السرية الخاصة بالمؤسسة محل الرقابة، فإنه يكون ملزماً بكتمان السر المهني فلا يجوز له إعلام الغير بها وإلا وقع تحت طائلة العقوبات الجزائية. وهو التزام أساسي يقع على عاتق محافظ الحسابات يساعد في تعزيز دعامة الثقة ونزاهة المعاملات التجارية أشار إليه المشرع في نص المادة 06 من القانون رقم 01/10 ثم أكدته بموجب المادة 830 فقرة 02 من القانون التجاري بقوله: "تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سر المهنة على مندوبي الحسابات."

ويقصد بأحكام قانون العقوبات في هذا الصدد، نص المادة 301 وهو يشترط لقيام جريمة إفشاء السر المهني توافر ثلاث أركان أساسية²⁰ هي المؤتمن على السر وهو هنا محافظ الحسابات الذي تقتضي مهنته تلقي أسرار المؤسسة محل الرقابة، ركن إفشاء السر وهو كل ما يعرفه المحافظ أثناء أو بمناسبة ممارسة مهامه الرقابية وكان في إفشائه حرج للغير ثم ركن القصد الجنائي حيث تعتبر جريمة إفشاء السر المهني من الجرائم العمدية التي لا تقوم إلا إذا تعمد محافظ الحسابات إفشاء المعلومات المتعلقة بالمؤسسة ولذلك يعاقب المحافظ الذي تثبت إدانته بهذه الجريمة بالحبس من شهر إلى ستة أشهر والغرامة من 500 إلى 5000 دج .

وقد أقر المشرع الفرنسي بدوه جزاءات صارمة بحق محافظ الحسابات الذي يخل بواجب كتمان السر المهني، وذلك بموجب المواد 226 ثالث عشر و 226 رابع عشر من قانون العقوبات والمادة 820 خامسا فقرة 02 من القانون التجاري التي نصت على عقوبة الحبس لمدة سنة والغرامة ب 75000 أورو²¹. هذا وقد حد المشرع من التزام محافظ الحسابات بكتمان السر المهني ببعض الحدود القانونية فلم يجعله التزاما مطلقا حيث لا مكان لجنحة إفشاء السر المهني إذا تعلق الأمر بالتزامه بالإعلام وبالإخطار الموجه إلى الجمعية العامة للشركة أو لمجلس المراقبة أو لوكيل الجمهورية وذلك طبقا لما نصت عليه المادة 715 مكر 13 ق. ت. ج.²²

2-2-2 جريمة إعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة:

وهي ثاني أخطر جريمة قد تهدد مبدأ شفافية المعلومات المحاسبية والمالية والتي يحتاجها المتعاملون الاقتصاديون بما فهم مؤسسات الدولة، وهو ما جعل المشرع يتناولها بالدراسة والتنظيم بموجب المادتين 825 و 830 ق ت ج حيث تناولت المادة 830 منه حكما عاما، وهو المتعلق بتعمد المحافظ الحسابات إعطاء أو تأكيد معلومات يعلم بأنها كاذبة عن الوضعية المالية الحقيقية للشركة وعاقب عليها بعقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات و/أو الغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج . بينما تناولت المادة 825 من ذات القانون حالة خاصة بذاتها وتتمثل في إعطاء أو تأكيد معلومات يعلم بأنها غير صحيحة والتي وردت في تقرير مجلس المديرين المرفوع للجمعية العامة غير العادية بمناسبة نظرها في مشروع زيادة رأسمال الشركة مع إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب الأسهم الجديدة لصالح قدامى المساهمين²³ ، وعاقب عن ذلك بعقوبة الحبس من ستة أشهر إلى سنتين و/أو الغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج وذلك بعد استجماع الجريمة لأركانها القانونية

وبخاصة الركن المعنوي حيث استلزم المشرع صراحة توافر القصد الجنائي والمتمثل في إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها سواء في شكل كتابي من خلال ما يعدة من تقارير أو حتى شفاهة كما إذا تم الاستفسار عن تلك المعلومات من قبل المساهمين أثناء انعقاد الجمعية العامة. وهي نفسها الوقائع الجنحية التي عاقب عليها المشرع الفرنسي بعقوبة الحبس لمدة خمس سنوات والغرامة ب 75000 أورو وذلك بموجب المادة 820 سابعاً من القانون التجاري الفرنسي²⁴.

خاتمة:

في ختام هذه الدراسة، يتبين لنا بوضوح أهمية الدور الذي أضحت تكتسيه مهنة مراجعة الحسابات باعتبارها إحدى وسائل الرقابة الأكثر فاعلية بيد الدول الحديثة والتي تساهم في حماية مبدأ نزاهة المعاملات المالية، وإضفاء الثقة على الدفاتر والقوائم المالية التي تصدرها مختلف المؤسسات والهيئات التي يلزمها القانون بتعيين محافظ للحسابات أو أكثر للمصادقة على حساباتها السنوية وفقاً للمعايير المهنية المتعارف عليها، وهو ما يفسر حرص المشرع الوطني على تأطير ممارسة هذه المهنة من خلال تشديد أحكام المسؤولية المدنية والجزائية الملقة على عاتق محافظ الحسابات عن كل خطأ أو إهمال قد يصدر عنه أثناء ممارسة مهامه.

غير أن تدخل المشرع في هذا الصدد لم يخل من اللبس أو الغموض الذي أصبح يثيره نص المادة 48 من القانون رقم 01/10 محل الدراسة، وهو كيفية التوفيق بين إجازة المشرع لممارسة مهنة محافظة الحسابات في شكل شركات تجارية تسعى إلى تحقيق أكبر قدر من الأرباح وبين سعيه إلى أخلاقية هذه المهنة بما يضمن نزاهة وشفافية المعلومات المالية. ثم كيفية التوفيق بين الشكل التجاري لهذه المهنة الذي يقوم على تحديد نطاق المسؤولية المدنية وبين أحكام المسؤولية المدنية من منظور المادة 188 ق.م.ج والتي تقضي بإطلاق وتوسيع نطاق هذه المسؤولية.

1. نصت المادة 655 ق ت ج على أنه: "يقوم مجلس المراقبة في أي وقت من السنة بإجراء الرقابة التي يراها ضرورية ويمكنه أن يطلع على الوثائق التي يراها مفيدة للقيام بمهمته".
2. اكتفينا في هذا الصدد بتفصيل أحكام المسؤوليتين المدنية والجزائية دون المسؤولية التأديبية والتي ستكون محل دراسة مستقلة نتناول من خلالها موقف المشرع الذي اكتفى بنص واحد فقط هو نص المادة 63 من القانون رقم 01/10.
3. القانون رقم 01/10 مؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 2010-42.
4. د. عز الدين بنسني، الشركات في التشريع المغربي والمقارن، مطبعة النجاح الجديدة، الدار البيضاء، طبعة 2009، ص 178.
5. د. صابونجي نادية، الرقابة على التسيير في شركة المساهمة، رسالة دكتوراه جامعة سيدي بلعباس، 2009، ص 188.
6. أنظر المادة 25 من القانون رقم 01/10.
7. وفضلا عن جملة التقارير هذه، ألزم المشرع محافظ الحسابات بتقديم تقارير خاصة في حالات معينة منها التقرير الخاص بالاتفاقيات والإنفاقات التي تجمع الشركة بأحد القائمين بإدارتها أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة والتقرير الخاص بتعديل نظام الشركة سواء بتحويل شكلها أو تعديل رأسمالها والمصادقة على إجمالي أعلى الأجور أو في حالة إصدار الأوراق المالية أسهم كانت أو سندات.
8. Bruno petit ; Droit des Sociétés, Lexis Nexis , Lites 4^{ème} édition , Septembre 2008, p.74.
9. D.vidal , Le Commissaire Aux Comptes Dans La Société Anonyme , LGDJ ,1985, p275.
10. Dominique legeais, droit commercial et des affaires, Dalloz, 18^e édition 2009, p.258.
11. قرار وزاري مؤرخ في 14 جمادى الأولى 1434 الموافق 26 مارس 2013 يحدد شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي توفرها في المحل المهني للخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
12. د. محمود جلال حمزة، العمل غير المشروع باعتباره مصدرا للالتزام، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1986، ص 12.
13. د. صابونجي نادية، الرسالة الساقية، ص 257-258.
14. Cess.Com, 9 Février 1988, Rev. Soc, 1988, p, 555.

- أشار إليه د.لحسن بيبي ، الشكلية في ضوء قانون الشركات التجارية المغربي ، دار السلام ، الرباط ، طبعة أكتوبر 2005 ، هامش ص.161.
15. Deen Gibirila ; Droit des Sociétés , Ellipses , 3^{ème} édition , Octobre 2008, p338.
16. د. محمود جلال حمزة ، المرجع السابق ، ص96.
17. Thierry Granier. Commissaire aux comptes défaut d'information et responsabilité du commissaire aux comptes , Rev.Soc,n°10 Décembre ,p590.
18. أشريقي عمر ، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطيف ، العدد 2012-12 ، ص97.
19. د.صابونجي نادية ، الرسالة السابقة ، ص 263.
20. د.أحسن بوسقيعة ، الوجيز في القانون الجزائري الخاص ، الجزء الأول ، دارهومة ، الطبعة الثالثة . 2006 ، ص 234 وما يليها .
21. Deen Gibirila ;op Cit, p.339.
22. وقد ذهب المشرع إلى أبعد من ذلك حينما اعتبر إخلال محافظ الحسابات بواجب إخطار وكيل الجمهورية بمخالفات التسيير التي اكتشفها جريمة جنحية ، وعاقب عليها بموجب المادة 830 ق.ت.ج بعقوبة الحبس من سنة إلى خمس سنوات أو الغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج .
23. د. صابونجي نادية ، الرسالة السابقة ، ص 265.
24. Bruno petit ; op .cit ,p.76.