عبد القادر فنينخ

أستاذ محاضر بكلية الحقوق والعلوم السياسية- جامعة مستغانم

عضو بمخبر القانون الاجتماعي

_دور ومهام محافظ الحسابات في النوادي الرياضية باعتبارها شركات تجارية

تتم ممارسة الرياضة في ظل الأحكام الراهنة ضمن ما يطلق عليه بالهياكل الرياضية. وتحض الرياضة المحترفة بإطار خاص وهو" النوادي الرياضية ". كما أن المشرع ينص صراحة بأن هذه النوادي الرياضية تتأسس باتخاذها أحد أشكال الشركات التجارية من بين شركات الأموال.

وإن الفلسفة التي جاء بها القانون الحالي المنظم للأنشطة الرياضية وتطويرها، من هذه الناحية، عرف تطورا، إذ فتح المجال أمام الاستثمار والادخار، الوطني وحتى الأجنبي، وهو ما يفسر في جانب منه اختيار المشرع فرض شكل شركات الأموال لتتأسس ضمنها النوادي الرياضية. إذ تعد هذه الأخيرة هياكل قاعدية للحركة الرياضية وترمي إلى التربية الرياضية وتحسين مستوى الأداء الرياضي والريادي.

وإن الأهداف التي ترمي إليها النوادي الرياضية لا تختلف عن تلك التي تسعى إلى تحقيقها الشركات التجاري، وأساسا الحصول على الربح بممارسة جميع العمليات والأنشطة التجارية المرتبطة بأهدافها. ونتيجة لما سبق، فتخضع النوادي الرياضية من جهة إلى القانون التجاري ومن جهة أخرى إلى القانون الرياضي، وازدواجية الأحكام المرتبطة بهيكلة النوادي الرياضية، تبين بأنها ملزمة باعتبارها شركات أموال أن تعين محافظا للحسابات ليمارس مهامه الرقابية ضمنها.

وإن تنظيم مهنة محافظ الحسابات تخضع لأحكام قانونية محددة. وإن أغلب البحوث تتناولها بالدراسة في إطار الشركات التجارية دون تحديد أو تكييف لهذه المهام بالنظر إلى موضوع وطبيعة نشاط الشركة التي يراقبها. لذا، فكان من اللازم تحديد الإطار العام والأحكام العامة لممارسة محافظ الحسابات لمهامه الرقابية في إطار الشركات التجارية، ثم كيفية لعب دوره الرقابي ووظيفته في إطار النوادي الرياضية، للتمكن من تقصي الهدف الذي يريد بلوغه المشرع من موقفه بإخضاع النوادي الرياضية إلى رقابة محافظ الحسابات.

الكلمات المفتاحية

القانون الرياضي، القانون التجاري، الشركات التجارية، المؤسسة ذات الشخص الواحد، شركة المسؤولية المحدودة، شركات المساهمة، التعيين الإجباري لمحافظ الحسابات، المراقبة المالية والمحسابية على شركات الأموال، الرقابة على المعلومات المقدمة من قبل المدراء، مراقبة صحة وشرعية وانتظام المحاسبة والعمليات التي تتم في إطار النادي الرياضي، مراقبة الأجور والتعويضات العليا، مراقبة حسن تطبيق القواعد القانونية الرياضية المتعلقة ببعض العمليات كتحويل الرياضيين، محافظ الحسابات مهني متعدد التخصصات.

إن ممارسة الرياضة حاليا من بين الأنشطة الإنسانية والحيوية التي يقوم بها عدد كبير من بني البشر عبر الدول، ولا تبقى الجزائر بمعزل عن هذه الظاهرة. بل وإن المشرع قد عمد إلى تنظيم نشاطات التربية البدنية والرياضية منذ سنة 1976[1]، وألحقها بالعديد من التعديلات والأحكام المنظمة لها[2]، إلى غاية صدور القانون رقم 13-05 المؤرخ في 23 جويلية 2013، والمتعلق بتنظيم الأنشطة البدنية والرياضية وتطويرها[3]. ولا شك بأن سلسلة القوانين والمراسيم الصادرة بهذا الشأن تعكس إرادة المشرع بأن تتم ممارسة النشاط والتنافس الرياضي في إطار منظم ونزيه ويسمح لكل من يرغب ممارستها بأن يدخل ضمن هذا الإطار للتسهيل والنشر الواسع لثقافة ممارستها، وذلك للنتائج التي تحققها ممارسة الرياضة في المجتمع. وتتعدد مستويات الرياضيين، فمنهم المحترف والهاوي وكل يجد الإطار الذي يمارس فيه الرياضة التي اختارها، مما يمكنه التطور في أدائها والحصول على النتائج التي يبتغيها من وراء ذلك. لذا، فقد تم إنشاء الهياكل الرياضية التي تسهر على تحقيق الأهداف التي تضمنها أساسا القانون رقم 13-05 السابق ذكره.

وعليه، فإن ممارسة الرياضة في ظل الأحكام الراهنة تتم في إطار ما يطلق عليه بالهياكل الرياضية[4]. وإذ تحظى الرياضة المحترفة بإطار خاص وهو" النوادي الرياضية "[5]، أي أن ممارسة الرياضة المحترفة لا يمكن إلا إذ تم ضمن ناد رياضي . كما أن المشرع ينص صراحة بأن هذه النوادي الرياضية تتأسس باتخاذها أحد أشكال شركات الأموال من بين الشركات التجارية.

---

[1] الأمر رقم 76-81 المؤرخ في 23 أكتوبر 1976 المتعلق بالتربية البدنية والرياضية.

[2] من بينها القانون رقم 04-10 المؤرخ في 14 أوت 2004 المتعلق بالتربية البدنية والرياضية.

[3] القانون رقم 13- 05 المؤرخ في 23 جويلية 2013 المتعلق بتنظيم الأنشطة البدنية والرياضية وتطويرها.

[4] المادة 70 وما يليها من القانون رقم 13-05 المذكور أعلاه.

[5] خصوصا المادة 72 وما يليها من القانون رقم 13-05.

وإن الفلسفة التي جاء بها القانون الحالي المنظم للأنشطة الرياضية وتطويرها، من هذه الناحية، عرف تطورا إذ فتح المجال أمام الاستثمار والادخار، الوطني وحتى الأجنبي، وهو ما يفسر في جانب منه اختيار المشرع فرض شكل شركات الأموال لتتأسس ضمنها النوادي الرياضية. إذ تعد هذه الأخيرة هياكل قاعدية للحركة الرياضية وترمي إلى التربية الرياضية وتحسين مستوى الأداء الرياضي والريادي. وتتفق الأهداف التي ترمي إليها النوادي الرياضية مع تلك التي تسعى إلى تحقيقها الشركات التجارية، وأساسا الحصول على الربح بممارسة جميع العمليات والأنشطة التجارية المرتبطة بأهدافها.

ونتيجة لذلك، فتخضع النوادي الرياضية من جهة إلى القانون التجاري باعتبارها شركات تجارية، ومن جهة أخرى إلى القانون الرياضي بالنظر إلى النشاط الذي تمارسه[6]، وإن ازدواجية الأحكام المرتبطة بهيكلة النوادي الرياضية، تفرض خضوعها لرقابة محافظ الحسابات ليمارس مهامه الرقابية ضمنها.

تعتبر محافظة الحسابات مهنة حرة ومنظمة ويمارس أصحابها مهامهم المتمثلة أساسا في الرقابة المالية والمحاسبية، باعتبارهم محترفي المحاسبة. وإن الهدف الأساسي من تعيين محافظ الحسابات للرقابة على الشركات يجب أن تكون لبلوغ نتيجته في إبدائه رأيا موضوعيا وحياديا، مثلما تفرضه مهنته، عن مدى الصحة المالية للشركة ومدى صدق وانتظام محاسبتها. وتخضع مهنة محافظ الحسابات للقانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب، بالإضافة إلى قوانين خاصة منها القانون التجاري، وقانون المالية التكميلي لسنة 2005 المعدل والمتمم، لاسيما المادة 12 منه.

والملاحظ أن تنظيم مهنة محافظ الحسابات تخضع لأحكام قانونية محددة. وأغلب البحوث تتناولها بالدراسة في إطار الشركات التجارية والكيانات التي يمكن مراقبتها من دون تحديد أو تكييف مهام مهنييها بالنظر إلى موضوع وطبيعة نشاط الشركة التي يراقبها. لذا، فكان من اللازم تحديد الإطار العام والأحكام العامة لممارسة محافظ الحسابات لمهامه الرقابية في إطار الشركات التجارية، ثم كيفية لعب دوره الرقابي ووظيفته في إطار النوادي الرياضية، للتمكن من تقصي الهدف الذي يريد بلوغه المشرع من موقفه بإخضاع النوادي الرياضية إلى رقابة محافظ الحسابات.

- **أولا- امتداد إلزامية خضوع النوادي الرياضية لرقابة محافظ الحسابات باعتبارها شركات أموال**

[6] أي مجموعة النصوص السارية المفعول المنظمة للأنشطة البدنية والرياضية وتطويرها.

يبين المشرع صراحة بأن النوادي الرياضية يجب أن تتأسس باتخاذها أحد الشركات التجارية. وقد خص شركات الأموال بهذا النشاط الرياضي من بين الشركات التجارية. وبالمقابل نجد أن المشرع في إطار الأحكام المطبقة على الشركات التجارية، قد فرض تعيين محافظ للحسابات، وهو ما أكده في الأحكام المنظمة للنوادي الرياضية، إذ يجب أن تخضع حساباتها إلى مصادقة محافظ للحسابات. لذا، يجب تحديد من جهة أشكال الشركات التي تتأسس ضمنها النوادي الرياضية، ومدى إلزامية خضوعها إلى رقابة محافظ للحسابات من جهة أخرى.

أ- تتأسس النوادي الرياضية باتخاذها أحد أشكال شركات الأموال

ينص المشرع الجزائري على أن النوادي الرياضية تتأسس باتخاذها أحد أشكال الشركات التجارية، والملاحظ أنه قد اختار من بين الشركات التجارية شركات الأموال. إلا أن القانون التجاري لا يحدد ما هي شركات الأموال. إنما يبين أن الشركات تكون التجارية إما بحسب موضوعها أو بحسب شكلها، والشركات التجارية بحسب شكلها هي خمس، ويعددها المشرع بأنها شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة، شركة المسؤولية المحدودة، وشركة المساهمة بالإضافة إلى شركة التوصية بالأسهم[7].

ولكن بالرجوع إلى الدراسات والبحوث الفقهية، فالشركات التجارية كلاسيكيا[8]، تقسم إلى شركات أموال وشركات أشخاص، وهذا بالنظر إلى العديد من المعايير التي تشترك فيها كل فئة من الشركات هذه. ولا شك بأن طبيعة مسؤولية الشريك فيها عنصر أساسي، إذ أن مسؤولية الشريك في شركات الأشخاص تكون مسؤولية غير محدودة [9]. وخلافا للمسؤولية في شركات الأموال[10]، فتكون المسؤولية محدودة. وبالمقابل فقد دخل المشرع في تحديد المبلغ الأدنى لرأسمال شركات الأموال[11] وهو ما لم يفعله بالنسبة لشركات الأشخاص[12].

---

[7] المادة 544 من ق.ت.ج.

[8] J. HEMARD, F. TERRE et P. MABILAT, Sociétés commerciales, t. 1, Dalloz, 1976 et Ph. MERLE, Précis de droit commerciales, sociétés commerciales, Dalloz, 6ème éd., 1998 ;

[9] المادة 551 ق.ت.ج. (وهذه الأحكام قابلة للتطبيق على الشريك المتضامن سواء تعلق الأمر بشركة التضامن، أو على شركة التوصية البسطة بالإحالة على هذه الأحكام بفعل المادة 563 مكرر ق.ت.ج.)

[10] المادة 546 ق.ت.ج. بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة، أما شركة المساهمة بفعل المادة 592 من ذات القانون.

[11] المادة 566 ق.ت.ج. بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة والتي يتحدد المبلغ الأدنى لرأسمالها بمئة ألف دينار، أما شركة المساهمة فرأسمالها الأدنى يتبع طريقة تأسيسها، فإذا تأسست فوريا فالمبلغ هو مليون دينار، أما إذا اختارت أن تتأسس بالجزء العلني للادخار فهو خمسة ملايين دينار طبقا للمادة 594 الفقرة الأولى ق.ت.ج.

[12] إن الفقه الفرنسي يعدد الكثير من المعايير التي يمكن أن تقيم التفرقة بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، مع التأكيد أن الفاصل الأساسي هو مدى مسؤولية الشريك، وتحديد رأس مالها.

ونتيجة لذلك، فإن شركات الأشخاص هي شركة التضامن[13] وشركة التوصية البسيطة[14]. أما شركات الأموال فتتحدد بشركات المسؤولية المحدودة وشركات ذات أسهم. ولا شك بأن المقصود بشركات المسؤولية المحدودة يتضمن شركات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء، والمؤسسة ذات الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة[15]. كما أن شركة المساهمة، هي الأخرى، تضم شركات المساهمة ذات مجلس الإدارة أو شركات المساهمة ذات مجلس المديرين ومجلس المراقبة، وهذا بغض النظر عن طريقة تأسيسها، سواء تأسست باللجوء العلني للادخار أو دونه أي فوريا[16].

والملاحظ بأن المشرع الجزائري اعتمد من قبل نفس الموقف في مجالات مختلفة، كالنشاط البنكي والمصرفي، إذ أن البنوك والمؤسسات المالية لا يمكنها أن تتأسس إلا باتخاذ أحد أشكال شركات الأموال[17]، وهذا بالرغم من أنه لا يحدد المقصود بشركات الأموال. لذا، يجب اعتماد المفهوم الفقهي لشركات الأموال. ومن ثم، فالنوادي الرياضية تتخذ إما شكل شركات المسؤولية المحدودة سواء كانت متعددة الشركاء أو المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الواحد، أو شركات المساهمة. والمقرر أن شركات الأموال هي الشركات التي تساهم في الاقتصاد بشكل أكثر فعالية، ولعل النموذج الأمثل لشركات الأموال هي شركات المساهمة، إذ تعد هذه الأخيرة شركات ذات حجم كبير لما تستعمله من أموال والمجال الواسع الذي يمكنها مباشرة نشاطها فيه، وخاصة إلى التنظيم الهيكلي الذي يحظى به.

إن موقف المشرع في فرض اختياره على النوادي الرياضية بأن تتخذ أحد أشكال شركات الأموال، كان منطقيا، وهذا من جهة بالأهداف التي يبتغيها من وراء تنظيم المجال الرياضي والأنشطة البدنية خاصة إذا تعلق الأمر بالاحتراف، والذي يعتبر كنظام لتطوير الرياضة الريادية وذات النخبة، ولما تستدعيه من تنظيم واستثمار، أي احترام مجال تنظيمي وتوفير إطار استثماري وجو اقتصادي ملائم حتى تؤدي النوادي الرياضية مهامها المزدوجة بشكل مناسب باعتبارها من جهة شركات تجارية ولوجهتها الأخرى كمنظومة رياضية تساهم في تطوير الأداء الرياضي.

وإن ما يميز شركات الأموال هو الطابع الهيكلي والتنظيمي الذي تحظى به مقارنة مع بساطة التنظيم الهيكلي لشركات الأشخاص، ومن بين ما يميزها أن شركات الأموال تكون ملزمة بالخضوع إلى رقابة محافظ الحسابات للمصادقة على حساباتها. لذا يجب التساؤل حول أساس خضوعها إلى الرقابة الإجبارية من قبل محافظ الحسابات.

---

[13] الأحكام الخاصة لشركة التضامن من المادة 551 وما يليها ق.ت.ج.

[14] الأحكام الخاصة بشركة التوصية البسيطة من المادة 563 مكرر وما يليها ق.ت.ج.

[15] المادة 564 وما يليها ق.ت.ج.

[16] المادة 592 وما يليها.

[17] المادة 80 من القانون رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت 2003 المتضمن قانون القرض والنقد.

ب- تعيين محافظ الحسابات في النوادي الرياضية إجباري نتيجة إلزامية خضوع شركات الأموال إلى رقابته

سبق بيان أن النوادي الرياضية باعتبارها شركات أموال، يطبق عليها ما يطبق على شركات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، بحسب الشكل الذي اختارته هذه النوادي، إلا أن المشرع يفرض على النوادي الرياضية أن تخضع محاسباتها إلى مصادقة محافظ الحسابات، وهو ما يفعله بالنسبة لشركات الأموال. غير أن الطريقة تختلف.

والأصل أن تعيين محافظ الحسابات في الشركات والكيانات عموما هو اختياري بفعل المادة 26 من القانون رقم 10-01، ويتم تعيينه من قبل الشركاء عموما. إلا أنه بالنسبة لشركات الأموال فقد فرض تعيينه للمصادقة على حساباتها السنوية غير أن الأسس القانونية مختلفة. فشركة المسؤولية المحدودة، وبفعل المادة 12 من القانون رقم 05-05 المعدلة، بالمادة 66 من القانون رقم 10-13 المتضمن قانون المالية لسنة 2011[18]، والتي كانت قد عدلت المادة 44 من القانون رقم 09-09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010[19]، بينت أن الشركات، ودون تحديد شكل محدد، إذا بلغ رقم أعمالها عشرة ملايين 10.000.000 د.ج.، فيجب أن تخضع حساباتها للمصادقة من قبل محافظ الحسابات.

وأقل ما يمكن ملاحظته من خلال الخطوات التي اتبعها المشرع الجزائري في سن هذه الأحكام هو التردد وعدم اللجوء إلى قاعدة تفرض التعيين

---

[18] تنص المادة 66 من القانون رقم 10-13، على أنه:"تعدل أحكام المادة 44 من القانون رقم 09-09 (والتي بدورها تعدل المادة 12 من القانون رقم 05-05 السابق الذكر)... وتحرر كما يلي:
المادة 44: يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين لمدة ثلاث (3) سنوات مالية، محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
تجري عملية تعيين محافظي الحسابات أو استخلافهم، في حالة عدم تعيينهم من قبل الجمعية العامة أو وجود مانع أو رفض أحد أو عدد من المحافظين المعينين، بأمر من رئيس المحكمة لمقر الشركة ذات المسؤولية المحدودة.
يعاقب المسيرون الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظيفته أو في وظائفهم، بغرامة من 100.000 دج إلى 1.000.000دج.
غير أنه، لا يتعين على المؤسسات ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار 10.000.000 دج التصديق على حساباتها من طرف محافظ الحسابات.
تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".

[19] كانت تنص المادة 44 من القانون رقم 09-09 على أنه:" تعدل المادة 12 من القانون رقم 05-05... وتحرر كما يلي:
المادة 12: لا تخضع المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار 10.000.000 دج، إلى التصديق على حساباتها من طرف محافظي الحسابات ".

بطريقة بسيطة، إنما يلجئ إلى تعبير تقني لا يوضح به موقفه القانوني، ويبقى بالرغم من ذلك غير متناسق[20].

والملاحظ أن المشرع لم يكن يفرض تعيين محافظ الحسابات في شركة المسؤولية المحدودة ضمن الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري[21]، وانتظر إلى غاية 1996[22]، أين فرض تعيين محافظ الحسابات في المؤسسة ذات الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة دون شركة المسؤولية المحدودة المتعددة الشركاء والتي تعتبر من نفس الشكل، أي أنه بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة كان الوضع متباينا إذا ما كانت تتضمن شريكا وحيدا أو أكثر.

أمّا المادة 548 في فقرتها الخامسة من القانون التجاري، فكانت تفرض على الشريك الوحيد المصادقة على الحسابات بعد تقرير محافظي الحسابات. وحتى يتمكن من ذلك، وجب، آنذاك، تعيين مندوب الحسابات إجباريا. خلافا لذلك، لم يكن الأمر حينها بالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء، فلم يشملها النص، وبقي تعيين مندوب الحسابات اختياريا. وظهر غريبا موقف المشرع من هذه الوضعية، فواجه نقدا شديدا لانعدام أي منطق في تلك الوضعية، على اعتبار أن الالتزام لم يشمل الشركة بنوعيها. كما أنه فرضه بالنسبة للمؤسسة، بالرغم من وجود شريك وحيد[23]، دون الاعتماد على أي معيار أو أي قيمة لمبلغ رأس المال، مثلما فعل المشرع الفرنسي[24].

وانتظر المشرع إلى غاية سنة 2005، أين ألزم بتعيين محافظ للحسابات في شركة المسؤولية المحدودة، ولكن ليس في تعديل للقانون التجاري وإنما بصدور قانون المالية التكميلي لسنة 2005 مثلما سبق بيانه[25]، إذ يتوجب على الجمعيات العامة أن تعين ابتداء من السنة المالية

---

[20] ع. فنينخ، الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، رسالة دكتوراه، جامعة وهران 2012، ص. 118 وما يليها.

[21] المادتين 582 الفقرة الثانية و585 الفقرتين الأولى والثانية ق.ت.ج.

[22] الأمر رقم 96-27 الذي يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، السابق الذكر.

[23] يجب الإشارة إلى أن تعيين محافظ الحسابات من شأنه أن يلزم الشركة بالأتعاب المخصصة له مقابل النشاط الرقابي الذي يقوم به، مع العلم أن هذه الشركات قد تكون بأحجام صغيرة أو متوسطة، مما قد يرهق الشركة بمصاريف هي في غنى عنها قد تعيق حتى عملية تسييرها.

[24] La désignation d'un commissaire aux compte est obligatoire, en droit français, pour l'ensemble des sociétés par actions, (art. L. 225-218 C. com. fr.) et pour toutes les personnes morales et entités faisant appel public à l'épargne, v. art. L. 214-29 C. mon. fin. fr. Mais sa présence n'est obligatoire dans les autres formes de sociétés commerciales que lorsqu'elles atteignent un seuil attestant de leurs importances.

[25] المادة 12 (قبل تعديلها) من الأمر رقم المؤرخ في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي، ج.ر. 26 جويلية 2005، عدد 52.

2006، على الأقل مندوبا للحسابات تحت طائلة العقوبات الجزائية المنصوص عليها.

ونتيجة للأحكام الراهنة فيكون تعيين محافظ الحسابات في شركات المسؤولية المحدودة إلزاميا إذا تعدى رقم أعمالها مبلغ عشرة ملايين 10.000.000 د.ج.، وسواء تعلق الأمر بالمؤسسة ذات الشخص الواحد، والتي تعتبر نوع من أنواع شركة المسؤولية المحدودة، أو المتعددة الشركاء[26]. أما إذا قل رقم أعمالها فتستثني المادة 12 من القانون رقم 05-05 المعدلة، من إلزامية التصديق الإجباري المؤسسة ذات الشخص الواحد والشركات التي يقل رأي مالها عن المبلغ المحدد قانونا.

وحاليا، تفرض المادة 12 من القانون 05-05 المعدلة بالمادة 66 من القانون رقم 10- 13، على شركة المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء تعيين محافظ الحسابات أو أكثر، تحت طائلة العقوبات الجزائية. إلا أنها تستثني من جهة المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، أي متعددة الشركاء من المبدأ القاضي بإلزامية التعيين في حالة عدم بلوغ رقم أعمالها عشرة ملايين دينار. وبمفهوم المخالفة، فتلزم المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة بالتعيين إذا تعدى رقم أعمالها ذلك المبلغ. غير أنه في حالة المخالفة، فلا يشملها الإطار الجزائي، لأنه مخصص للشركة ذات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء. وبالمقابل، فهذه الشركة الأخيرة، إذا قل رقم أعمالها عن ذات المبلغ، فليست مجبرة على التعيين. ومن ثم، فلا مجال لتطبيق العقوبة الجزائية على مسيريها.

وخلاصة ما سبق، أن المشرع بطريقة غريبة مثلما اعتاده في هذه الأحكام، يفرض على شركة المسؤولية المحدودة تعيين مندوب الحسابات كلما تعدى رقم أعمالها الحد المعين قانونا. وإذا لم يتم تعيينه تقوم مسؤولية جزائية نتيجة إهمال تعيينه. ويبقى موقفه غير منسجم، إذ أنه ميز المؤسسة عن الشركة، بالرغم من أنها من نفس الشكل، شركات المسؤولية المحدودة، وكان عليه، بكل بساطة أن يفرض تعيينه في شركة المسؤولية المحدودة بنوعيها متى بلغ رقم أعمالها مبلغا محددا، ويمد تطبيق العقوبة على مسيري الشركة والمؤسسة، عند انتهاك هذه الأحكام، بدلا من تخصيصها لمسيري الشركة عندما تكون متعددة الشركاء. إلا أنه بالرجوع إلى موضوع هذا البحث والمتعلق بالرقابة الشرعية على محاسبة ومالية النوادي الرياضية فإنه نتيجة للأحكام السابقة فإن الرقابة عليها سواء كانت ذات الشخص الواحد أو متعددة الأشخاص فإنها تخضع إلى الرقابة الإجبارية لمحافظ

---

[26] ف. زراوي صالح، نظم المؤسسات، محاضرات الماجستير، 2001-2002، جامعة وهران: " تعتبر المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة نوعا من أنواع الشركة ذات المسؤولية المحدودة، وتخضع للأحكام الخاصة بها، أي المادة 564 المعدلة وما يليها من القانون التجاري ما عدا الأحكام المستبعدة قانونا...".

الحسابات لأن النوادي الرياضية ذاتها ملزمة بأن تتم مصادقة حساباتها السنوية من قبله.

وفيما يتعلق بشركة المساهمة، فقد فرض منذ صدور القانون التجاري تعيين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة[27] ونص على عقوبة عدم العمل على تعيينه[28] في وقت كان يجهل فيه النظام الحديث لشركة المساهمة. وبإدراج النظام الحديث أي شركة المساهمة ذات مجلس كديرين ومجلس مراقبة، أبقى على واجب تعيين مندوب الحسابات في شركة المساهمة سواء ذات مجلس إدارة أي النظام التقليدي، كما ألزم بتعيينه في شركة المساهمة ذات مجلس مراقبة ومجلس مديرين بفعل نفس الأساس القانوني، أي بالمادة 715مكرر 4 من القانون التجاري، غير أنه لم يقم بمد إعمال الأحكام الجزائية إلى النظام الحديث[29]، فالالتزام موجود، ولكن مخالفته لا تنشأ عنها أية متابعة جزائية مثله مثل المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة.

يستخلص مما سبق أن النوادي الرياضية ملزمة بتعيين محافظ الحسابات بغض النظر عن شكل شركة الأموال سواء كانت شركة مساهمة أو مسؤولية محدودة، وبغض النظر عن رقم أعمالها، وهذا بفعل المادة 187 الفقرة 4 من القانون رقم 13-05، طالما أن نشاطها يكون النشاط الاحترافي الرياضي في إطار ناد رياضي. ولا شك بأن الحراك المالي والمحاسبي في النادي الرياضي يستدعي خبرة متلائمة مع النشاط الرقابي الذي يجب أن يمارسه محافظ الحسابات للتمكن من المصادقة على حساباتها، الأمر الذي يتطلب تحديد مهامه ودوره في النوادي الرياضية لتحقيق الأهداف التي يرمي إليها المشرع.

- **ثانيا- مهام محافظ الحسابات الرقابية على النوادي الرياضية المحترفة**

يمارس محافظ الحسابات مهامه الرقابية على الكيانات سواء كان ذلك إجباريا، أي يفرض ذلك قانونا، أو بحسب اختيار هذه الكيانات، ومنها النوادي الرياضية، والتي تتميز عن باقي الكيانات بموضوع نشاطها الرياضي والبدني والذي يستدعي تكييف لمهام ومتطلبات الرقابة الشرعية عليها.

أ- مهام محافظ الحسابات في الشركات المراقبة

الأصل أن المهام الأساسية لمحافظ الحسابات لا تخرج عن تلك المنصوص عليها في النظام القانوني للمهن المحاسبية، والمحددة بالمادة 23 وما يليها من القانون رقم 10-01، وهو ما يتفق عموما مع أحكام القانون

---

[27] المادة 678 قبل التعديل ق.ت.ج

[28] المادة 828 ق.ت.ج.

[29] ف. زراوي صالح، القانون الجنائي للأعمال، المحاضرات السابق ذكرها.

التجاري (ويقسمها أغلب الفقه إلى مهام عامة وأخرى خاصة). وتتعدد مهام محافظ الحسابات عند مراقبة الشركات التجارية، وهي ذات المهام التي يمارسها في النوادي الرياضية، إذ تتمثل في الرقابة والتحقيق في الدفاتر والأوراق المالية ومراقبة مدى انتظام حسابات الشركة وصحتها. كما أنه يدقق في المعلومات المقدمة إلى الشركاء والمساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. كما أنه يقوم بالمصادقة على مدى انتظام وصحة الجرد والميزانية السنوية. ويمكنه القيام في أي وقت القيام بالمراقبة على التي يراها مناسبة. زيادة الى أن المشرع يمكنهم من استدعاء جمعية المساهمين متى كان ذلك ضروريا[30].

يقوم محافظ الحسابات نتيجة لذلك، بالإشهاد على مدى صحة الحسابات السنوية ومدى مطابقتها للواقع وإذا تم إعدادها باحترام الأحكام القانونية والتنظيمية للمحاسبة. كما أن يفحص التقارير السنوية المقدمة للشركاء والمعلومات التي تتضمنها. وعليه، فيبدي رأيه حول الوضعية المالية والمحاسبية للشركة المراقبة، أي في هذه الحالة النادي الرياضي[31]. ويضع تقارير خاصة بما يتلاءم ونشاط الشركة، فيعد تقريرا خاصا حول الاتفاقيات والاتفاقات المبرمة بين النادي الرياضي ومسيريه، ويعلم الهيئات الإدارية والشركاء بكل نقص بمكن ملاحظته، اطلع عليه أو اكتشفه زيادة على الأخطاء والمخالفات ونتائج تصحيحها. كما أنه يقدر مدى إمكانية استمرار الاستغلال، ليمارس عندها مهامه في الإنذار. وبالرغم من كل هذه المهام إلا أنه يحظر على محافظ الحسابات التدخل في التسيير. كما أنه يراقب وجهة إنفاق الهبات والإعانات والأموال التي تتلقاها النوادي الرياضية المحترفة من شتى مصادرها سواء كانت هذه الأموال مقدمة من طرف الدولة أو الهيئات العمومية وحتى الخواص. ويحرر تقريرا آخر بالنسبة للأجر والتعويضات الخمس المرتفعة والامتيازات الممنوحة في الشركة، ومن ثم النوادي الرياضية. فتخلص مهام محافظ الحسابات بإعداده لتقارير عن مهامه[32]، يجب أن تعكس صورة وفية وصادقة عن النادي الرياضي ومدى صحته المالية والمحاسبية. وعندئذ يضع تقارير تتضمن نتيجة نشاطه الرقابي. فإذا كانت الحسابات وفية وصادقة فتتم المصادقة على حساباتها دون تحفظ، وإلا فيمكنه رفض المصادقة ما لم يكن له تحفظات. كما يفرض على محافظ الحسابات واجب المحافظة على السر المهني، ولكن

---

[30] المادة 23 من القانون رقم 10-01، السالف الذكر، وبالنسبة لشركة المسؤولية المحدودة المادة 584 الفقرة 5 ق.ت.ج.، أما شركة المساهمة المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج.

[31] La compagnie nationale des commissaires aux comptes française détermine un ensemble de règles et de normes professionnelles spécifiques aux clubs sportifs professionnels. (v. BCNCC).

[32] المادة 25 من القانون رقم 10-01 المذكور أعلاه.والمادة 715 مكرر 10 ق.ت.ج.

يقابله واجب إطلاع وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي يكتشفها في إطار شركات المساهمة[33].

والملاحظ بأن المشرع لم يكتف بفرض تأسيس النوادي الرياضية فيشكل شركات أموال، وهذه الأخير، تكون ملزمة بتعيين محافظ الحسابات، إنما يؤكد ضرورة خضوع محاسبة النوادي الرياضية إلى مصادقة محافظ الحسابات، فما الهدف والدور الذي يريده المشرع من تأكيد فرض الرقابة الشرعية على مالية ومحاسبة النوادي الرياضية.

ب- تطابق دور محافظ الحسابات في النوادي الرياضية للرقابة الشرعية على تحقيق المنفعة العامة مع دوره في الشركات التجارية لتحقيق مصلحتها

سبقت الإشارة إلى تأكيد المشرع على إخضاع النوادي الرياضية إلى رقابة محافظ الحسابات باعتبارها شركات أموال من جهة في القواعد العامة. ويضيف ذلك ضمن الأحكام التنظيمية للأحكام النشاط البدني والرياضي. فما الهدف من هذا التأكيد والنص المزدوج للأحكام؟

اعتمادا على الدور الأساسي لمحافظ الحسابات، فهو يعد المهني الذي يراقب مدى شرعية العمليات التي تقوم بها الكيانات التي يراقبها من أجل إعطاء صورة وفية لصحتها المالية ومدى صدق محاسبتها. كما يسعى ويكشف على أحد المؤشرات الجوهرية للشركة، مدى الإخلال بمصلحة الشركة أو السعي وراء تحقيقها.

والملاحظ من خلال الأحكام المنظمة للنشاط الرياضي والبدني، فإنها ترمي إلى تحقيق العديد من الأهداف، فزيادة على تنظيم وتطوير الأداء الرياضي والنشاط البدني في شتى أطره، فجاءت الأحكام الراهنة لتوفير جو تنافسي نزيه وشريف، أي كل ما يترجم مفهوم الروح الرياضية. كما أنه يسعى إلى استعمال القواعد الاستثمارية والاقتصادية حتى يجسد مطلب السعي إلى تحقيق الربح الذي ينعكس لا محالة ليس فقط على الوجه الشكلي للنوادي الرياضية باعتبارها شركات تجارية ولما تهدف إليه، وإنما كذلك جانبها الموضوعي لتسخير الإمكانيات التي تتوفر عليها الشركة لتحقيق موضوعها ولتطويره لاسيما تطوير ممارسة وترقية الرياضة.

الملاحظ بأن القواعد القانونية المتعلقة بالشركات التجارية تجد معيارا لمدى تحقيق الهدف من تأسيسها وممارسة نشاطها واستمرارها وهو تحقيق مصلحة الشركة، كما أن هذه المصلحة تعتبر وجهة لمدى احترام مديري

---

[33] لمزيد من التحليل حول مهام محافظ الحسابات في الشركات التجارية ع. فنينخ، المرجع السالف الذكر، ص. 217 وما يليها.

الشركة لما تم تعيينهم من أجله، وهو السعي إلى تحقيق الربح وتجسيد موضوعها ونشاطها[34].

وإن مصلحة الشركة مؤشرا لاختلال الأهداف في الشركة والتوازن، فكلما ثار التساؤل عن مدى تحقق مصلحة الشركة دليل على احتمال وجود تعسف أو تصرف مخالف لها، لأنها المصلحة عامة مشتركة، فهي عامة إذ تتعلق بكل من له ارتباط بالشركة، فمنهم شركاء ومساهمين، المدراء والمسيرين، وحتى العمال الأجراء. بل وقد يمتد إلى تحقيق المصلحة الاقتصادية. ومن ثم، فهو مفهوم وظيفي لتحديد مدى صحة التصرفات المباشرة لتحقيق موضوع الشركة. والظاهر أن مصلحة الشركة مفهوم مرن وعملي، وكأنه شرطة الشركات في مجتمع تتمركز فيه العديد من المصالح التي قد تكون متضاربة[35]، وهذا بغض النظر عن الجرائم التي يمكن أن تقترف في سبيل تحقيق مصالح أنانية خلافا للمصلحة العليا المشتركة وهي مصلحة الشركة[36].

وبالمقابل فإن الهدف من النشاط الرياضي والبدني وترقيته يرمي عموما إلى تحقيق الصالح العام، ويؤدي إلى تحقيق منفعة عامة. وعليه، فإن المصلحة العامة للشركة بمفهومها الواسع تتفق وتحقيق تلك الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها المشرع من خلال تنظيم النشاط البدني، بل وتدعيمه ماليا من خلال مساعدات مالية وهبات وغيرها، هذا إلى جانب العمليات المالية التي يقوم بها النادي الرياضي .

كما أن المجال الرياضي، أصبح اليوم، عرضة للعديد من الجرائم التي تنصب على الأموال كالرشوة واستغلال النفوذ وسوء استعمال السلطة، أو جرائم أخرى أخطر، منها تبييض الأموال والجرائم العابرة للحدود. إلى جانب ذلك، ضخامة الأموال التي تسخر في إطار الرياضة المحترفة، والمجالات التي تتبعها كالإشهار والعلامات والحقوق المعنوية، مما يفسح المجال واسعا إلى هذا النوع من الجرائم.

إن الاهتمام المشدد للمشرع بفرض رقابته على النشاط الرياضي والاحترافي – هنا- مؤداه ضمان تحقيق الأهداف من الشركة التجارية ولكن مع ما يتفق وتحقيق المنافع العامة للرياضة في المجتمع. إذ أصبحت الرياضة والاقتصاد والادخار والاستثمار والاختراع والإبداع، مجالات لا تستقل عن بعضها البعض. ونظرا للأهداف التي يرمي إلى تحقيها المشرع فقد صرح من خلال التأكيد على رقابة النوادي الرياضية من قبل محافظ

---

[34] ع. فنيخ، جنحة إساءة استعمال أموال شركة المساهمة، مذكرة الماجستير، جامعة وهران، 2003، ص. 90 وما يليها.

[35] A. DEKEUWER, Les intérêts protégés en cas d'abus de biens sociaux, JCP éd. E 1995, §43, n° 4, p. 422

[36] G. MATHIEU, L'acte contraire à l'intérêt social en matière d'abus de biens sociaux, Gaz. Pal. 2002, (30 juin/2 juillet), p. 1045.

الحسابات بأن تحقيق مصلحة الشركة يجب أن يهدف كذلك إلى تحقيق مصلحة المجتمع أي الصالح العام ومنفعة العامة، فيأخذ هنا معيار مصلحة الشركة بمفهومه الأوسع على الإطلاق. ومن المؤكد حاليا، بأن نشاط محافظ الحسابات يجب أن يكون متعدد التخصصات، فزيادة إلى تكوينه التقني والخبرة المهنية، فيجب أن يكون متعدد التخصصات، فيدرك الأحكام التنظيمية والقانونية المطبقة على الشركات. ومن جهة أخرى، الأحكام التنظيمية والتقنية لنشاط الشركة للتمكن من ممارسة مهامه الرقابية على الشركات التجارية مهما كان موضوعها.

خاتمة:

إن حماية النوادي الرياضية المحترفة تحظى باهتمام خاص من طرف المشرع، من جهة بالنظر إلى الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها من وراء النشاط الرياضي في المجتمع، من خلق المنافسة النزيهة وبث الروح الرياضية الشريفة، مما ينعكس على المجتمع. ومن جهة أخرى من خلال متابعة مدى تخصيص أصول وأموال النوادي الرياضية والمساعدات والهبات ومختلف مصادر الأموال التي تقدمها الدولة وباقي الأشخاص العامة إلى تحقيق الأهداف الرياضية والاقتصادية والتجارية وحتى الثقافية، لأنه من السهل تحويلها عن وجهتها فتكون النتيجة رهيبة. لذلك، تطلب الوضع أحكام وقائية وعلاجية تتمثل في إخضاع النوادي الرياضية إلى رقابة محافظ الحسابات.

وإذا كانت الرياضة على مختلف أشكالها تحظى باهتمام واسع من طرف المجتمع، فلم يتجاهل المشرع ذلك، واتخذ منها موضوعا يسهر عليه تحقيقا للمصلحة العامة والنفع العام، دليل على اشتراك الشركة التجارية والنادي الرياضي في مصلحة عامة تمتد إلى جميع تشكيلات المجتمع.