

مجلة العلوم القانونية والاجتماعية

Journal of legal and social studies

Issn: 2507-7333

Eissn: 2676-1742

**المسؤولية الجزائية الناتجة عن إخلال مندوب الحسابات لدوره في الرقابة على  
الشركات التجارية**

**The criminal liability of the auditor due to the breaches of exercising his  
supervisory role over commercial companies**

قيسي سامية\*

جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان، (الجزائر)، [samia.kissi@univ-tlemcen.dz](mailto:samia.kissi@univ-tlemcen.dz)

مخبر القانون الخاص الأساسي

تاريخ النشر: 2021/06/01	تاريخ القبول: 2021/05/17	تاريخ ارسال المقال: 2021/04/29
-------------------------	--------------------------	--------------------------------

\* المؤلف المرسل

## الملخص:

يدور البحث في هذا الموضوع حول الدور الهام لمندوب الحسابات في تفعيل نظام الرقابة داخل الشركات التجارية، وذلك وفق مفاهيم جديدة، فهو عضو في الشركة وفي نفس الوقت لا بد أن يكون مستقلاً خاصة في علاقته مع مسيريهما والقائمين بالإدارة.

إن مندوب الحسابات يقوم بدور وقائي ودور إعلامي في نفس الوقت باعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة ودقة المعلومات المحاسبية، حيث يستخر كل مؤهلاته الفنية في صالح الشركة من أجل ضمان سلامة مركزها المالي.

كما تبين هذه الدراسة وجود علاقة وطيدة بين مهنة مندوب الحسابات والقانون الجنائي الذي اهتم بنظام الرقابة عن طريق إثارتها للمسؤولية الجنائية لمندوب الحسابات أثناء ممارسة مهامه الرقابية مما يسمح في الأخير بتحسين أداء التسيير للمؤسسة.

**الكلمات المفتاحية:** مسؤولية جنائية ; مندوب الحسابات ; رقابة الشركات التجارية.

**Abstract :**

According to new principles of the auditor in the commercial company, the main object of this study is to show how important is his role, organ of the company; he must at the same time be independent of it, and especially in his relations with its leaders.

The auditor fulfils a preventive and informational role, exercises permanent control and puts his technical skills to the benefit of the company in order to preserve its financial situation.

We must note in this study the link that exists between the auditor and the criminal law by the number of offenses, which concern him, and allows at the end the good management of the company.

**Key words:** criminal liability - auditor - company control

## مقدمة:

إنَّ أهمَّ الأعمال التي ترقى بالشركات التجارية إلى النمو والازدهار، هي ما يعرف بالرقابة على أعمال التسيير، ونظرا لكثرة المساهمين خاصة في شركات المساهمة، يتعدَّر عليهم الإشراف والرقابة على أعمال الشركة، إضافة إلى أنَّ هؤلاء المساهمين قليل منهم من يهتم أمر الشركة وأحوالها، حيث يبقى محلَّ اهتمامهم هو الحصول على نصيبهم من الأرباح التي يحققها المشروع.

ونظرا لعدم تمتع أغلبية المساهمين بثقافة وخبرة في مجال المحاسبة تؤهلهم لممارسة الرقابة والإشراف الفعَّال على أعمال الشركة، تمَّ استحداث جهاز ذو طبيعة خاصة يسهر على حسن سير أعمال الشركة، والذي يتجسَّد في مهنة مندوب الحسابات.

وتعتبر هذه المهنة حديثة العهد، ترجع إلى ما بعد الحرب العالمية الثانية وخروج دول الحلفاء منتصرين، حيث مالت كفة الاقتصاد العالمي بصورة واضحة للولايات المتحدة الأمريكية، فترجمت هذه السيطرة بمرور الوقت إلى فرض مبادئ ومفاهيم جديدة منها انفصال الملكية عن الإدارة ممَّا أدَّى إلى تخوف أصحاب رؤوس الأموال من عدم تطبيق المسير تعليمات الإدارة، فبالرغم من تحديد مسؤولية كلِّ طرف إلا أنَّهم كانوا بحاجة ماسة لرأي محايد لشخص مستقلِّ يتمتَّع بالخبرة والمهارة لمراقبة وتقييم جميع الأمور المالية والمحاسبية<sup>(1)</sup> وحتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الإدارة من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، ومنه بدأت تظهر الحاجة لمحافظ الحسابات.

ليتدخل فيما بعد المشرِّع بقواعد جزائية لتنظيم هذه المهنة خاصة بعد الأزمات الاقتصادية والمالية الكبرى التي شاهدها العالم في الثلاثينات من القرن الماضي، حيث صدر قانون 08 أوت 1935 الفرنسي، الذي وقع الاهتمام فيه بحماية المساهمين والمدَّخرين، وأصبح دور مراقب الحسابات وفق هذا القانون أكثر نجاعة واستقلالية من خلال تجريم بعض أعماله أثناء ممارسته لمهامه، ليعدَّل بعد ذلك بموجب عدَّة قوانين<sup>(2)</sup>.

وعلى هذا الأساس فإنَّ إشكالية البحث تتمثَّل في أنه، كيف يساهم مندوب الحسابات في تفعيل نظام الرقابة داخل الشركة؟ وما هي الحالات التي تثير مسؤوليته الجنائية أثناء تأديته لمهامه؟

هذا وينطلق البحث من الفرضيات الأساسية والمتمثَّلة في أنَّ مندوب الحسابات له دور هام في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الشركات التجارية من خلال إتباعه طرق وأساليب معيَّنة تفرضها عليه سواء القوانين و التنظيمات المنظمة لمهنته أو النظام الداخلي للمؤسسة، وقد يرتكب بعض الأفعال تثير مسؤوليته الجنائية وهذا أثناء تأديته لمهامه الرقابية.

وتتمثَّل الأهداف المتوخَّاة من دراسة هذا الموضوع في إبراز الدور الذي يلعبه مندوب الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للشركات التجارية وكذا بيان مدى مسؤوليته الجنائية في حالة عدم قيامه بذلك على أحسن وجه.

ومن أجل الإجابة على التساؤلات، تم استخدام المنهج الوصفي للدراسة، إضافة إلى الأسلوب التحليلي لكونه من أكثر المناهج استخداما من خلال وصف مهنة مندوب الحسابات ونظام الرقابة الداخلية، وكذا الدور الذي يلعبه مندوب الحسابات في تفعيل هذه الرقابة، والمسؤولية الجزائية الناتجة عن إخلاله بمهامه. وعليه، تم تقسيم البحث إلى قسمين رئيسيين، في مبحث أول نتطرق لمهمة مندوب الحسابات في تفعيل الرقابة الداخلية للشركات التجارية وفي مبحث ثاني إلى المسؤولية الجزائية الناتجة عن ممارسة مندوب الحسابات لمهامه.

## المبحث الأول

### الرقابة الداخلية ودور مندوب الحسابات في تفعيلها داخل الشركات التجارية

أصبح موضوع نظام الرقابة الداخلية من الموضوعات الهامة التي تطبق في المؤسسات نظرا لكبر حجمها وزيادة عدد المشاريع التي أدت إلى الاهتمام بالرقابة الداخلية، كما أن المؤسسة تقوم بتصميم نظام الرقابة الداخلية والذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة. فما المقصود بنظام الرقابة الداخلية (مطلب أول)؟ ودور مندوب الحسابات في تقييم هذا النظام (مطلب ثاني).

#### المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

إنّ ظهور الحاجة إلى الرقابة الداخلية مرجعه التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية وانفصال الملكية من الإدارة وضمن الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، ومن ناحية أخرى التوسع في استخدام الحسابات الآلية إذ أنّ أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات تخلق بيئة تساعد على ارتكاب العديد من المخالفات وانتشار فيروسات الحسابات، وإمكانية سرقة المعلومات المحاسبية أو غيرها دون ترك أثر مما يتطلب ضرورة وجود نظام جيد للرقابة الداخلية<sup>(3)</sup>.

نتعرض إذن لمفهوم نظام الرقابة الداخلية وعلاقة مندوب الحسابات بها.

#### الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية والعوامل التي ساعدت على تطورها

##### 1) تعريف الرقابة الداخلية:

لقد تعددت التعاريف التي اهتمت بنظام الرقابة الداخلية، بسبب التطور الذي عرفه، وكذلك تعدد المعرفين به.

- لقد عرّفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية بأنها: "مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة"<sup>(4)</sup>.

- كما عرّفت منظمة AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) الرقابة الداخلية بأنها: "مكوّنة من مخططات التنظيم ومن كل الطرق والإجراءات الموجودة داخل المؤسسة من أجل حماية نشاطها، مراقبة دقة المعلومات المعطاة من قبل فرع المحاسبة، تنمية المردودية وضمان تطبيق تعليمات الإدارة"<sup>(5)</sup>.

- أما تعريف معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا، فقد جاء كالتالي: "لا تعني فقط الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي ولكن النظام الشامل لكل المراقبات المالية وغيرها الموضوعة بواسطة الإدارة لتسيير أعمال المؤسسة في طريق منظم للحفاظ على أصولها ولضمان دقة سجلاتها وإمكانية الاعتماد عليها بقدر المستطاع<sup>(6)</sup>."

وانطلاقاً من كل هذه التعاريف تظهر لنا الأهداف الأساسية من الرقابة الداخلية:

- توفير مجموعة من الضمانات من أجل تحقيق الهدف من المشروع الاقتصادي.
- حماية الأموال التقديرية والأصول الأخرى.
- ضمان الدقة الحسابية.
- التأكد من صحة البيانات المحاسبية.

## (2) العوامل التي ساعدت على تطوّر الرقابة الداخلية:

من العوامل التي ساعدت على تطوّر الرقابة الداخلية واتّساع نطاقها<sup>(7)</sup>:

- **اتّساع حجم المؤسسة:** أدى اتّساع حجم المؤسسة وتشعبها إلى صعوبة إدارتها إدارة فعّالة نتيجة لتعدد عملياتها وتنوع مشكلاتها، وتشعب بنائها التنظيمي وتعقده، واستخدام عدد كبير من العمّال، ممّا أدّى إلى فقدان الصّلة المباشرة التي كانت قائمة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً من ناحية، ومن جانب آخر إلى الاعتماد على تقارير إدارية وكشوف مالية وإحصائية وغيرها من البيانات التي تهدف إلى تلخيص الأحداث الجارية وترجمتها إلى أرقام يمكن عن طريقها تتبّع العمليات وتحقيق الرقابة على نواحي النشاط المختلفة. ولكي تؤدّي هذه الوسائل أهدافها فإنه لا بدّ من التأكد من صحّة ما تتضمنه من بيانات وأرقام وخلوها من أيّ خطأ أو تضليل.
- **تطوّر الشكل القانوني للمؤسسة:** بكون حجم المؤسسات ظهرت الرّغبة في البحث عن الأموال الضّخمة لزيادة الاستثمار، وأدّى ذلك إلى تطوّر الشكل القانوني للمؤسسات (من مؤسسة أشخاص إلى مؤسسة أموال)، فظهرت مؤسسات مساهمة تميّزت بانفصال الملكية عن الإدارة، وأصبحت الإدارة العليا هي التي توجّه المؤسسة، وكون أنّ قدرتها على القيام بجميع العمليات محدودة لذلك اضطرت إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى مديريات مختلفة، لهذا ازدادت الحاجة إلى الرقابة الداخلية لتطمئن الإدارة على سلامة العمل بالمؤسسة.
- **اضطرار الإدارة إلى حماية أصول المؤسسة:** أصبحت الإدارة ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول المؤسسة وموجوداتها من الضياع وسوء الاستعمال، وهذا نتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة، ممّا تطلّب الأمر بالإدارة أن تضع مجموعة من الإجراءات تكفل بها حماية هذه الأصول وتأمين عليها، وتعمل في نفس الوقت على تفادي الأخطاء والإهمال والتبذير واكتشاف كلّ خلل محتمل الوقوع، وممّا يساعدها على ذلك هو وضع نظام محكم للرقابة الداخلية، إذ يقاس نجاح الإدارة أو فشلها بمدى تحقيقها لهذه الوظيفة الأساسية.

## الفرع الثاني: علاقة مندوب الحسابات بنظام الرقابة الداخلية

من واجب مندوب الحسابات أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك من أجل وضع حماية كافية على أصول وممتلكات هذه المؤسسات لمنع السرقة والاختلاس، ومن أجل الحصول على البيانات المالية الدقيقة لاستخدامها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات حيث انفصلت الملكية عن إدارة هذه المؤسسات، مما أدى التطور المستمر للرقابة الداخلية إلى زيادة اعتماد محافظ الحسابات عليها، إن نتائج تقييمه لنظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب استخدامها، والمدى المطلوب لمثل هذه الإجراءات<sup>(8)</sup>.  
إن علاقة مندوب الحسابات بنظام الرقابة الداخلية تتضح من خلال ما يلي:

### 1) الرقابة المحاسبية:

يعتبر مندوب الحسابات مسؤول مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة، واكتشاف الأخطاء لأن كل هذا يؤثر تأثيرا مباشرا وواضحا على درجة الإفصاح في الحسابات الختامية والقوائم المالية، لذلك يجب على مندوب الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذو أثر جوهري في عملية التدقيق<sup>(9)</sup>.

### 2) الرقابة الإدارية:

لا يعتبر مندوب الحسابات مسؤول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص، لأنه يهدف أساسا إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة، ولكن إذا تبين له في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق، يجب عليه عندها دراسة وتقييم تلك الوسائل والأنظمة<sup>(10)</sup>.

### 3) الضبط الداخلي:

يعتبر مندوب الحسابات مسؤولا عن فحص تقييم نظام الضبط الداخلي مقاييسه المستعملة في المؤسسة محل التدقيق، ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع أو موجوداته ضد أي اختلاس أو سوء استعمال، وبالتالي يعتبر مسؤولا عن تحقيق هذا الهدف، حيث يعهد إليه التحقيق في التزامات وموجودات المشروع، ولهذا يلتزم بالسعي إلى التقليل من احتمالات الغش والاختلاس فيها<sup>(11)</sup>.

## المطلب الثاني: دور مندوب الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر دور المراقبة المظهر التقليدي لمندوب الحسابات<sup>(12)</sup>، والهدف منها جمع أكبر قدر ممكن من العناصر المقنعة والمؤيدة لتكوين رأي حول الحسابات السنوية<sup>(13)</sup>، فهو يضمن أن الحسابات قد تمت بطريقة احترمت فيها القواعد المعمول بها وتعكس الصورة الحقيقية لمختلف العمليات التي تقوم بها الشركة، وبهذا يكون قد شهد بصحة الحسابات التي قام بمراقبتها ونظاميتها وشفافيتها<sup>(14)</sup> مقيما بذلك نظام الرقابة الداخلية المعمول به داخل الشركة.

وعلى هذا سنقسّم هذا المطلب إلى فرعين، أمّا الأوّل سنتناول فيه عمليات وتقنيات المراقبة وأمّا الثاني فسنتناول فيه طرق تقييم نظام الرقابة الداخليّة من طرف مندوب الحسابات.

### الفرع الأوّل: عمليات وتقنيات المراقبة

لمندوب الحسابات الحرّية الكاملة في إجراء التحريّات والتفتيشات التي يراها ضرورية لممارسة مهنته ولم يفرض عليه استعمال تقنيات معيّنة بل له اختيار ما يراه مناسباً من تقنيات حتى تتماشى مع خصوصية الشركة المراقبة لاسيما حجمها وتنظيمها ونوعية علاقاتها وفروعها إن وجدت.

#### 1) تقنيات المراقبة:

يتّبع مندوب الحسابات ثلاثة مراحل كلاسيكية تتمثّل في:

#### أ- مرحلة التعرف بالشركة محلّ المراقبة:

يجب على مندوب الحسابات أن يكون على علم بنشاط الشركة وإدارتها وتنظيمها وأن يولي عناية خاصّة بالخدمات المالية والمحاسبية، وتسمح هذه المرحلة لمندوب الحسابات قبول مهامه في الشركة وأداء مهامه على أكمل وجه وتحديد الأخطار العامّة التي تحيط بالشركة.

وعلى مندوب الحسابات الإحاطة بمجموعة من المعلومات تكون بمثابة القاعدة التي يعتمد عليها في الملف الخاصّ بالشركة، وهي كالتالي:

- نشاطات الشركة، تنظيمها العامّ، الأسواق التي تشغلها.
- الهيكل القانوني للشركة.
- التنظيم الإداري والمحاسبي للشركة.
- التنظيم المعلوماتي للشركة<sup>(15)</sup>.

كلّ هذه المعلومات بالإضافة إلى اللقاءات الأولى التي يقوم بها مندوب الحسابات تقوده إلى تكوين رأي حول مستوى الإدارة في الشركة وحول وضعيتها تجاه منافسيها وكذلك دوام أسواقها من عدمه.

#### ب- مرحلة تقييم أعمال المراقبة الداخليّة للشركة:

يقوم مندوب الحسابات في هذه المرحلة بدراسة الأنظمة التي يرى أنّها معبّرة عن وضعيّة الشركة وتمكّنه من تحديد احتمالات الوقوع في الخطأ<sup>(16)</sup>.

وتدور أعمال الرقابة الداخليّة حول:

- العمليات التي تقام مع الزبائن، وهنا يجب التأكّد من أنّ الفواتير المحوّلة لمصلحة المحاسبة متطابقة مع البضائع التي قدّمت وفي حالة العكس يجب التنبه إلى المغاللات في القيم والكمّيات الموجودة في الفواتير المعدّة لهذا الغرض.
- العمليات التي تقام مع الممّونين.
- الأجر والأعباء الاجتماعيّة.
- الرّسم على رقم الأعمال.



- خزينة الشركة.
- عمليات مختلفة، وهي تتمحور حول كافة الكتابات المتعلقة بتصحيح أو بإكمال التسجيلات التي تتم في المحاسبة العامة والتي تتم عند غلق النشاط<sup>(17)</sup>.

### ج- مرحلة مراقبة الحسابات:

على مندوب الحسابات في هذه المرحلة أن يكون ملماً بملف سنوي للمراجعة<sup>(18)</sup> يشرح فيه ما قام به من أعمال يتم ذكرها بطريقة فهرسية في سجلّ الطلبات ويكمل هذا الملف بملف للمداولة يتضمن المعلومات المهمة التي تخصّ الشركة المراقبة وهي: حسابات الاستغلال العامة - حسابات الأرباح والخسائر - التعاقبات خارج الميزانية - الفروع والشركات المساهمة فيها - أسهم الضمان - أجور المدراء - المعلومات الموجهة للمساهمين - العمليات التي يكون موضوعها تقرير خاص - نتائج المراقبة الداخلية.

### 2) عمليات المراقبة:

يقوم مندوب الحسابات بعمليتين فيما يخصّ مراقبة شركة المساهمة، نصّت عليهما المادة 715 مكرّر 4 فقرة 2 و3 من القانون التجاري<sup>(19)</sup>.

### أ- فحص صحّة الحسابات وانتظامها:

يقوم مندوب الحسابات بفحص صحّة الحسابات السنوية مثلما تم قفلها من طرف المديّرين، فيقوم بالاطّلاع على كافة المستندات الحسابية التي تمسكها الشركة سواء كانت إجبارية أم اختيارية<sup>(20)</sup>، والتأكد من أنها تمسك الدفاتر التجارية، وأنّ الدفاتر الإجبارية مرقّمة وممضاة ومصادق عليها، وأنّ محاضر مداولات جمعيات المساهمين ومجالس تسيير المراقبة قد تمّ تقييدها في سجلّات خاصة<sup>(21)</sup>.

كما يجب على مندوب الحسابات التأكد من أنه لم يترك أيّ شيء دون جرد وأنّ الحسابات قد تمّت بصفة واضحة والتقسيمات تقرب بقدر كبير من الحقيقة مع الأخذ بعين الاعتبار تثبيت الاهتلاكات والاحتياطات لأنّها عنصر هامّ في الميزانية، فمن وجهة نظر قانونية يقصد بصحّة الحسابات وانتظامها مطابقتة للقانون وللتنظيمات المعمول بها، أمّا من وجهة نظر تنظيمية فيقصد بها مطابقتة الإجراءات المعمول بها في الشركة<sup>(22)</sup>.

### ب- مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدّمه المديّرون:

وتعدّ هذه العملية نتيجة حتمية لعملية مراقبة دفاتر الشركة وحساباتها وهو الأمر الذي تؤكّده ضمناً المادة 1/23 من القانون 10-01<sup>(23)</sup>.

إذن على مندوب الحسابات مراقبة المعلومات الواردة في تقارير المديّرين لأنه بإمكانهم تقديم معلومات خاطئة لجمعيات المساهمين حتى ولو قاموا بإعداد حسابات صحيحة ونظامية وبمسكون الدفاتر والمستندات بشكل قانوني<sup>(24)</sup>، لكن ليس للمحافظ القيام بعملية تقييم للمديّرين حول سير الشركة لأنّ ذلك يعدّ خلطاً مع أعمال التسيير.

### ج- تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة:



إنّ مندوب الحسابات ملزم بتقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو لمسيّري الشركة المعنية مصالحه مباشرة أو غير مباشرة (المادة 1/32 من القانون 10-01 السالف الذكر والمتعلق بالمهن الثلاث)، ولقد نظمت المادة 2/628 من القانون التجاري الجزائري كيفية منح الترخيص لهذا النوع من الاتفاقات بالنسبة لشركات الأسهم التي يسيّرها مجلس إدارة، وبدورها تولّت المادة 672 الأمر نفيه بالنسبة لشركات الأسهم التي يسيّرها مجلس مديرين ويراقبها مجلس مراقبة، ويعتبر دور مندوب الحسابات في ذلك مهما جدا لأنه يقدم تقريرا خاصا للجمعية العامة التي تأذن على أساسه بإبرام مثل هذه الاتفاقات.

### الفرع الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية أن يقوم مندوب الحسابات بدراسة وتدقيق منتظم، ويقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كميّة الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب وتمثّل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

#### 1) طريقة الاستقصاء:

تشمل قائمة الاستقصاء على مجموعة شاملة من الأسئلة، وكتطوير لهذا المدخل في تقييم نظام الرقابة الداخلية يستخدم بعض المحافظين ما يسمّى بقائمة تدقيق تشمل على بيان تفصيلي للطرق والإجراءات التي يتميّز بها النظام السليم للرقابة الداخلية، وتستخدم تلك القائمة لتذكير مندوب الحسابات والتوجيه عند القيام بالفحص، فعند استخدام قائمة الاستقصاء يتم استكمال جميع إجراءات التقييم مرّة واحدة في وقت واحد أو على دفعات<sup>(25)</sup>.

تأتي البيانات اللازمة للإجابة على أسئلة مندوب الحسابات من عدّة مصادر<sup>(26)</sup> مثل:

- الوصف المكتوب لنظام الرقابة الداخلية وخرائط سير العمليات.
- المناقشة مع العاملين لدى العميل.
- اختيار مدى الالتزام بالنظام.

وتتميّز هذه الطريقة بسهولة التطبيق إلا أنه يعاب عليها بأنها تحتوي على الخطوط العامة التي تنطبق على جميع المؤسسات ذات النشاط المتشابه، وبالتالي لا تراعي الظروف الخاصة بالمؤسسة، وبالرغم من ذلك لا زال استخدامها يلقي قبولا عاما في كلّ مكان.

#### 2) التقرير الوصفي:

يتم استخدام طريقة التقرير الوصفي عن طريق وصف إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبّعة والتفصيل على العمليات، وتسمح هذه الطريقة بتوفير درجة من المرونة أكبر من نظام الاستقصاء، ومن خلال هذا النظام يتوصّل مندوب الحسابات إلى معرفة ما إذا نظام الرقابة الداخلية قويّ أو ضعيف وما هي نقاط الضعف<sup>(27)</sup>.

### 3) الخرائط التنظيمية:

هي عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة، ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها، وهذه الخرائط قد تكون موجودة أصلا ضمن النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على مندوب الحسابات دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف نقاط الضعف بها.

وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدّها وقراءها فكرة سريعة عن الرقابة الداخلية وتمكّنه من الحكم بسهولة على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على التقرير الوصفي وقائمة الاستقصاء، ويعاب على هذه الطريقة أنّ إعدادها يتطلّب وقتا طويلا، كما أنّها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمّنت تفاصيل كثيرة، فضلا على أنّها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية<sup>(28)</sup>.

### 4) الملخص التذكيري:

يشمل هذا الملخص الذي يعدّه مندوب الحسابات على بيان تفصيلي للإجراءات والوسائل التي يتميّز بها أيّ نظام سليم للرقابة الداخلية في المشروع، فكأنّ الملخص هو إطار هامّ يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد أسئلة معيّنة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها وبذلك لا يغفل أيّ نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية، ومما يعاب على هذه الوسيلة هو أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص كما أنّها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات الرقابة<sup>(29)</sup>.

## المبحث الثاني

### المسؤولية الجنائية الناتجة عن ممارسة مندوب الحسابات لمهامه الرقابية

يعتبر مندوب الحسابات ثاني أهمّ مخاطب بأحكام القانون الجنائي للشركات التجارية، بعد المسير، حيث جعل المشرّع يتحمّلون المسؤولية الجنائية في عدد من الحالات، مواكبة للمهام والصلاحيات التي منحهم إياها وضمانا لقيامهم بالالتزامات التي أقيمت على عاتقهم بهدف تسيير سليم للشركة. و يتّضح أنّ الجرائم الخاصة بمندوب الحسابات إمّا تقع بالمخالفة للقواعد اللازمة لممارسة المهنة أو بالمخالفة للقواعد المنظمة لأدائه لوظيفته الرقابية في الشركة.

### المطلب الأول: الجرح المتعلقة بالدور الرقابي لمندوب الحسابات

لقد نصّ المشرّع الجزائري في المادة 831 من القانون التجاري على جرائم تهمّ الاعتداء المباشر على الدور الرقابي لمندوب الحسابات، عبر عرقلة في القيام بعمليات المراجعة، أو رفض اطلاعهم على الوثائق، أو بتعيينه خرقا لقواعد الاستقلال.

### الفرع الأول: عرقلة قيامه بالمراجعات ورفض اطلاعه على الوثائق

حتى يتمكّن مندوب الحسابات من القيام بمهامه على الوجه المنتظر، كان من اللازم تزويده بالوسائل الكفيلة تمكّنه من مراقبة وتتبع حسابات الشركة. لأجل ذلك، حوّله المشرّع حقّ الاطلاع في عين المكان على

جميع الوثائق لأداء مهمته، ولا سيما العقود والدفاتر والوثائق المحاسبية وسجلات المحاضر، وعاقب على تعطيل هذا الحق.

هكذا يقوم الركن المادي لهذه الجنحة بأحد أمرين: العرقلة أو رفض الاطلاع (المادة 831 من القانون التجاري) على أنّ العرقلة تمّ القيام بالمراجعات أو المراقبات التي يجريها مندوب الحسابات المعينون تطبيقاً للمادتين 715 مكرر 10 و715 مكرر 11.

تجدر الملاحظة إلى أنّ لفظ "وضع عائق" يبقى واسعاً<sup>(30)</sup>، فيتحقّق بكلّ سلوك يمنع أو يحدّ من المراجعات أو المراقبات التي يجريها مندوب الحسابات المعين عادة من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين تطبيقاً للمادة 715 مكرر 4.

تقوم الجريمة أيضاً برفض اطلاع مندوب الحسابات في عين المكان على جميع الوثائق اللازمة لأداء مهمتهم ولا سيما كلّ العقود والدفاتر والوثائق المحاسبية وسجلات المحاضر (طبقاً للمادة 831 من القانون التجاري) وإذا كانت العرقلة أقرب إلى السلوك الإيجابي، فإنّ الرفض كذلك ليس مجرد امتناع<sup>(31)</sup>.

يتحدّد الركن المادي لجنحة رفض الاطلاع في :

- طلب مقدّمه مندوب الحسابات لتمكينه من الاطلاع في عين المكان.

- أن يتعلّق طلب الاطلاع بالوثائق الضرورية لأداء مهامه.

- أن يقابل هذا الطلب بالرفض.

تعتبر هذه الجريمة كذلك من جرائم السلوك وليست من جرائم النتيجة. وإن كان تطلّب القصد في الحالة الأولى واضحاً، حيث جاءت عبارة "يتعمّد" مضافة للفظ "وضع عائق" فغنّ الحالة الثانية أقلّ وضوحاً حيث عبارة "أن يمتنع عن تقديم" بعد ظرف "يتعمّد".

في هذا الصدد يقول البعض<sup>(32)</sup> بعمدية هذه الجريمة حتى وإن وردت عبارة "تعمد" قبل عبارة "أن يمتنع عن تقديم" لأنّ كلمة امتناع تفيد أن تصرّف ما صدر عن الشخص المسؤول، يفيد امتناعه الإرادي عن تمكين مندوب الحسابات من الاطلاع على الوثائق، وينبغي فقط أن يعلم بأنّ تصرّفه الرافض، يجرّم مندوب الحسابات من ممارسة حقّه في الاطلاع على الوثائق، التي يرى فائدتها في مزاولته مهامه.

واستطرد قائلاً: "يمكن القول بأنّ الرفض إذا كان صريحاً، يسهل معه إثبات عمدية الجريمة. أمّا إذا كان غير صريح، فإنه قد يكتنفه بعض الغموض بخصوص ما إذا كان فعلاً رفضاً، أم مجرد سهواً، أو نسياناً من جانب الشخص المكلف باطلاع مراقب الحسابات على الوثائق، ومع ذلك يمكن الجزم بأنّ تعدّد طلبات المراقب الشفوية والكتيبية، يستبعد حسن نيّة الفاعل، لأنه لا يجب أن يكون مهملاً لواجباته، ولا يجب أن يستفيد من إهماله في مثل هذه الحالات، ويقع على مندوب الحسابات والنيابة العامة عبء إثبات تصرّف الفاعل<sup>(33)</sup>.

إنّ فعل "الامتناع" يشكّل قرينة سوء نيّة، ولا يجب إثبات نيّة العمد من قاضي الموضوع على أنه كان من الأفضل استعمال المشرّع لفظ "رفض" عوض الامتناع لأنّ فعلياً الرفض يفيد تصرّف ما أو سلوكاً ما، إيجابياً، وليس سلبي، فهو ليس مجرد امتناع.

ينبغي هنا تسجيل أنه إذا كان في ظلّ القانون الجنائي التقليدي، سكوت النصّ التّجريبي عن تحديد طبيعة الرّكن المعنوي يجب ويجري تأويله على أساس أنّ المشرّع يتطلّب الخطأ العمدي<sup>(34)</sup>، فإنّ الأمر خلاف ذلك في ظلّ القانون الجنائي للشركات التجارية، فالمشرّع هنا وبخصوص جرائم الامتناع، عندما لا يتطلّب القصد صراحة، فذلك يعني أنه لا يشترطه لقيام الأركان التكوينية للجريمة إن لم نقل أنها من طبيعة مادية وهو الأولى أمّا بخصوص الجرائم الإيجابية، فهو إمّا اعتبرها مادية تتحقّق بمجرد الثبوت المادّي للوقائع المكوّنة للجنحة في تجاوز تامّ للرّكن المعنوي. وإمّا النصّ نفسه (السّلوك المادّي) يشكّل قرينة سوء النية ولا يتوجّب إثبات نية العمد.

بالمقابل، القانون الجنائي للشركات التجارية عندما يستلزم القصد الجنائي ضمن الأركان التكوينية للجريمة، فإنه يصريح بذلك صراحة، ولا أدلّ على ذلك من استعماله الصريح لعبارة "عن تعمد"، أو ما يفيد معناها، في حوالي نصف تجرماته، فهو عندما يريد القول بالجريمة العمدية، يصريح بذلك صراحة.

### الفرع الثاني: الجرح المتعلقة بخرق قواعد الاستقلال

يمكن القول بأنّ كلّ رقابة تُباشر من مندوب الحسابات وحتى تكون محايدة وفعّالة توجب أن يتمّ مباشرها بالاستقلال اتّجاه من تُباشر عليه<sup>(35)</sup>.

من ذلك المنطلق أقرّ المشرّع ما يعرف بحالات التّنافي، فمنع الجمع بين وظيفة مندوب الحسابات وأي عمل يجعل لمت يتولّى هذه المهمة علاقة ما بأعضاء محدّدين بالشركة أو حتى بالشركات التابعة، بل ومنع تعيين بعض الأشخاص كمراقبين للحسابات، لأنّ الوظائف الأخرى التي يزاولونها، أو الرّوابط العائلية القائمة، اعتُبرت من المشرّع غير متّسقة والدور الرّقابي للمراقب بما قد يؤدي إلى التّشكيك أو المساس الفعلي باستقلاله وحياده في أدائه لهذا الدور، ضمانا للتّزاهة والاستقامة والتجرّد عن الأهواء الشّخصية<sup>(36)</sup>.

بالعودة إلى المادّة 715 مكرّر 6 نجد مجموعة حالات تمثّل دواع للتّنافي ومزاولة مهمّة مندوب الحسابات<sup>(37)</sup>.

وفي حالة حدوث المانع طبقا للمادّة 715 مكرّر 9 يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثّلون على الأقلّ 10/1 رأس مال الشركة أو الجمعية العامّة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة. ويتمّ اللّجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقرّ الشركة طبقا للمادّة 715 مكرّر 4 / ف7.

يتحقّق الرّكن المادّي في ظلّ المادّة 829 بمجرد قبول. من حيث المبدأ، الخبر المحاسب مزاولة مهام مندوب الحسابات على الرّغم من حالات التّنافي القانونية سواء جاء القبول باسمه الخاصّ أو بصفته شريكا في شركة لمندوب الحسابات.

ويتحقّق الرّكن المادّي منذ قبوله المهمة وحتى بدون ممارسة حقيقية للمهام ولا يمكن لمندوب الحسابات الادّعاء بجهله للرّكن القانوني لحالات التّنافي.

كما يتحقق الركن المادّي لهذه الجريمة بالممارسة، أو الاحتفاظ بمهام المراقب، وإذا كانت الممارسة تفترض نوليّ المهام الرقابية فعليًا، فإنّ الاحتفاظ يفترض متابعة القيام بمهام مندوب الحسابات بعد تحقّق أحد دواعي التناهي السابق بيانها.

كما يبدو واضحًا من المادّتين 810 و 829 تطلب المشرّع للقصد الجنائي، وهو ما يدلّ على أنّ هذه الجرح تبقى جنحًا عمديّة، حيث استعمل المشرّع لفظ "عمدا" للدلالة على تطلّب القصد الجنائي العامّ بعنصرية العلم والإرادة، العلم بكافة العناصر المكوّنة للسلوك المكوّن للركن المادّي للجريمة، وإرادة هذا السلوك.

### المطلب الثاني: مخالفة مندوب الحسابات لمهامه الرقابية

نشير إلى أنّ النصّ التّجريمي في هذا الصّدّد إنّما هو المادّة 830 من القانون التّجاري، وتشمل الجرح المتعلّقة بإخلال مندوب الحسابات بواجباته في إطار مهامه الرقابية 3 جنح: الأولى تهمّ تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة بشأن وضع الشّركة، الثانية تخصّ عدم إعلامه لأجهزة الإدارة أو التسيير بالأفعال الجرمية التي بلغت إليه أثناء مزاولة مهامه، والأخيرة تهمّ إفشاء السرّ المهني.

### الفرع الأول: تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة بشأن وضع الشّركة

كلّ مندوب للحسابات الذي يقدّم أو يؤكّد عن قصد، إمّا باسمه الخاصّ أو بصفته شريكًا في شركة لمراقبة الحسابات معلومات كاذبة بشأن وضع الشّركة، إلّا ويخضع للعقاب المنصوص عليه في المادّة 830.

نتساءل عن المقصود بالمعلومات الكاذبة؟

بمراجعة أنّ النصّ التّجريمي الجزائري مقتبس عن نظيره الفرنسي فإنّ الفقه الفرنسي انقسم إلى اتجاهين حول المقصود بلفظ المعلومات:

- اتجاه يرى أنّ لفظ "المعلومات" يشمل فقط "المعلومات المالية والمحاسبية المتعلّقة بالشّركة"<sup>(38)</sup> واتّجاه آخر يرى أنّ الرأْي السابق "يضيّق من نطاق تجريم ومتابعة مندوب الحسابات ويتعارض مع عمومية النصّ الذي يتحدّث عن أية معلومات حول وضعية الشّركة، ومع مهام مندوب الحسابات الذي يتعدّى الرقابة على أموال وحسابات الشّركة".

أقرّ القضاء الفرنسي من جهته التفسير الواسع<sup>(39)</sup> لنصّ التّجريم الذي أخذ به الاتجاه الفقهي الأخير فصرّح بتحقيق الجريمة "في حالة إعطاء مراقب الحسابات معلومات كاذبة بخصوص عقد تمّ إبرامه بين الشّركة وأحد مديريها".

يقوم الركن المادّي لهذه الجريمة بمجرد التأكيد أو تقديم المعلومات الكاذبة، أي يكفي لتحقيق هذا الركن ارتكاب فعل واحد، كما تقع الجريمة بارتكاب الفعلين الاثنين مجتمعين<sup>(40)</sup>.

تجدر الإشارة إلى أنّ المشرّع لم يحدّد الجهة التي يقدّم أو يؤكّد لها مراقب الحسابات المعلومات الكاذبة. وعلى ذلك يستوي أن تكون تلك الجهة الجمعية العامة أو مساهم، أو أيّا كان على أنّ لفظ "التقديم" يفترض وجود تقرير مكتوب من مندوب الحسابات، وإن كان المشرّع في النصّ التّجريمي لم يشترط الكتابة صراحة، هذه الأخيرة التي ستلعب دورًا محوريًا في مجال الإثبات.

أما بالنسبة لتأكيد المعلومات، فقد يتحقق عندما يشهد مندوب الحسابات في تقريره بصحة المعلومات الواردة في تقرير التسيير لمجلس الإدارة، والحال أنها ليست كذلك. كما يعتبر سكوت المراقب المقصود أو المتعمد بمثابة تأكيد للمعلومات بطريقة ضمنية في الاجتهاد القضائي الفرنسي<sup>(41)</sup>.

ويمكن الإشارة هنا إلى أنّ عقاب فعل "التأكيد" كجنحة مستقلة، يمثل رفعا لحالة مشاركة في ظلّ القانون الجنائي التقليدي إلى جنحة متميزة في ظلّ القانون الجنائي للشركات، وهذا ما يدلّ على صرامة القانون الجنائي للشركة التجارية.

أما الركن المعنوي فيتجلى في ضرورة القصد الجنائي بعنصرية العلم والإرادة، وإن كان الغلط أو الجهل من المفترض ألاّ يحقّق الجريمة، فإنه بالنسبة لمندوب الحسابات، المهني والمتمتع بشروط الكفاءة العلمية، فإنّ الغلط أو الجهل يقترب من القصد، بل ولن يفسّر إلاّ كقصد.

### الفرع الثاني: عدم الإعلام بالأفعال الإجرامية

نصّت على هذه الجنحة المادة 830 من القانون التجاري وذلك كجزء لإخلال مندوب الحسابات بالالتزام الواقع عليه بمقتضى المادة 715 مكرّر 10 / فقرة 3 من القانون التجاري: "يطلع مندوب الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة: ... المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها".

وكذلك المادة 715 مكرّر 13: "يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية عامة مقبلة، المخالفات والأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم. ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي أطلعوا عليها".

يقوم الركن المادي لهذه الجريمة بعدم إعلام مندوب الحسابات لأجهزة الإدارة أو التسيير بكلّ الأفعال التي بلغت إلى علمه أثناء مزاوله مهامه وبدا له أنها تكتسي صبغة إجرامية على أنّ هذه الأفعال قد لا تكون بالضرورة جرمية، وإنّما يكفي أن تبدو لمراقب الحسابات كذلك، ويبدو واضحا أنّ هذه الأفعال الإجرامية لا يجب أن ترتبط فقط بالقانون الجنائي للشركات وإنّما تشمل كلّ الجرائم، على أنه إذا انتفى وصف الجريمة عن الفعل، فلا محلّ لمتابعة مراقب الحسابات عن عدم الإعلام. ويشترط فقط أن تبلغ علمه أثناء مزاوله مهامه.

أما بالنسبة للركن المعنوي لهذه الجريمة فيجب توافر القصد الجنائي بعنصريه العلم والإرادة: "أي العلم بالفعل الإجرامي المرتكب وإرادة الامتناع عن الإعلام به لأجهزة الإدارة أو التسيير".

### الفرع الثاني: إفشاء السرّ المهني

تنصّ الفقرة الأخيرة من المادة 830 على أنه: "تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء سرّ المهنة على مندوبي الحسابات". والالتزام الذي جرى تجريم خرقه إنّما يقع في المادة 715 مكرّر 13 / الفقرة 3: "... ومع مراعاة أحكام الفقرات السابقة، فإنّ مندوبي الحسابات ومساعدتهم ملزمون باحترام سرّ المهنة فيما يخصّ الأفعال والمعلومات التي أطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم".

يقوم الركن المادي لهذه الجريمة بإفشاء السرّ المودع لدى مندوب الحسابات فيما يخصّ الوقائع والأعمال والمعلومات التي اطلع عليها بحكم ممارسة مهامه<sup>(42)</sup> أيّا كانت الجهة التي تمّ الإفشاء إليها ولو تعلّق الأمر بشخص واحد من



العموم، كما أنّ المشرّع لم يحدّد طريقة معيّنة لإفشاء السرّ، فتقوم الجريمة بمجرد انتقال هذا الأخير من المراقب إلى الغير أكان ذلك كتابة أو شفاهة أو عبر السّماح بالإطّلاع على بعض الوثائق أو غيرها من الوسائل. وحسب بعض الباحثين<sup>(43)</sup>، مندوب الحسابات يلتزم بعدم إفشاء السرّ المهني اتّجاه دائني الشركة وكذا رجال إدارة الضّرائب، لكن لا يجتجّ بكتمان السرّ المهني اتّجاه لجنة عمليات البورصة والسلطة القضائية العاملة في إطار إجراءات جنائية وقضاة مجلس المحاسبة.

يتحدّد الرّكن المعنوي لهذه الجنحة، في القصد الجنائي في ظلّ المبادئ العامّة للقانون الجنائي التقليدي، وإن لم يتطلّب صراحة، فلا تلحق هذه الجنحة بفلسفة القانون الجنائي للشركات التجارية حيث يفترّ سكوت المشرّع في الغالب تجاوزا للرّكن المعنوي ككلّ. فهذه الجنحة وإن كانت ألحقت بالقانون الجنائي للشركات عبر الإحالة فإنّها تبقى من صلب القانون الجنائي فيما يخصّ مبادئه العامّة حيث يؤوّل سكوت النصّ تطلّبا للقصد الجنائي.

ولا تتحقّق الجريمة إذا قام مندوب الحسابات بإفشاء السرّ عن طريق الخطأ، ويلحق بالخطأ سرقة ملف أو ملقّات من المراقب تحتوي سرّاً يتعلّق بالشركة من طرف الغير بشرط إقامة الدليل على ذلك.  
**خاتمة:**

من خلال هذه الدراسة، تمّ الإحاطة بنظام الرقابة الداخلية والتركيز على أحد أطرافها الأساسية ألا وهو مندوب الحسابات، والذي يؤدي دورا فعّالا في تقييمها، وهذا بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية ومختلف العناصر التي يركز عليها محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه وتقييمه لهذا النظام. بالإضافة إلى الإحاطة بتقنيات وعمليات المراقبة التي يقوم بها داخل الشركة على أساس أنه لا يتدخل في تسيير الشركة بحيث يسعى دائما إلى تعزيز استقلاليتها.

ومهام مندوب الحسابات محددة ومنظمة قانونا تحكمها مجموعة من القوانين والتنظيمات، فإذا لم يقوم المحافظ بواجباته وأخل بالتزاماته الرقابية فإنه يكون مسؤولا جنائيا عن تصرفاته.

وبعد معالجة وتحليل الموضوع من مختلف جوانبه، تمّ التوصل إلى بعض النتائج والمتمثلة في الآتي أنه يجب على مندوب الحسابات التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية ومن أجل ذلك لا بد أن يقوم بدراسة منتظمة للنظام، مع ضرورة الإشارة إلى أن مهنة مندوب الحسابات تعرف عدة مشاكل في الجزائر أبرزها ضعف نظام الرقابة الداخلية في الشركات، إذ أن عدد شركات المساهمة هو ضئيل جدا وأغلبها هي شركات عائلية أو مملوكة للدولة.

وأهم الاقتراحات التي يمكن تقديمها من خلال هذه الدراسة هو ضرورة ترقية الهيئة المهنية لمندوبي الحسابات، وإدخال المعايير الدولية للتدقيق وكذلك الاهتمام بالتكوين القانوني للمحافظين إلى جانب تكوينهم الفني مع الزيادة في مسؤوليتهم الخاصة باكتشاف الغش والأخطاء مما يتبع بالتوسيع من نطاق مسؤوليتهم الجنائية.



## قائمة المراجع:

## 1- المؤلفات باللغة العربية:

- 2- أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة الشباب، الإسكندرية، مصر، 1992.
- 3- ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 4- حسني أحمد الجندي، القانون الجنائي للمعاملات التجارية (الكتاب الأول: القانون الجنائي للشركات)، مطبعة القاهرة الكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 1989.
- 5- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، منشورات دمشق، 2007-2008.
- 6- خالد أمين عبد الله، التدقيق الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
- 7- رضى ابن خدة، محاولة في القانون الجنائي للشركات التجارية - تأصيل تفصيل -، دار السلام للطباعة النشر التوزيع، طبعة 1، الرباط، 2010.
- 8- عبد الوهاب نصر شحاته السيد شحاته، الرقابة المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005-2006.
- 9- غسان الفلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر التوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 10- محمد الفيومي عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي، الإسكندرية، مصر، 1998.
- 11- يوسف محمود جريوع، مراجعة الحسابات بين النظرية التطبيقية، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000.

## 2- المؤلفات باللغة الفرنسية:

- 1) Alain Mikol, Les audits Financiers, comprendre les mécanismes du contrôle légal, édition d'organisation, Paris, 1999.
- 2) Fabian Bonan, Le guide pénal du chef d'entreprise et du commerçant, Montchretien, Paris, 1986.
- 3) J.Hémard et F.Terré et P.Mabilat, Sociétés commerciales, tome 2, Dalloz, Paris, 1974.
- 4) J.Moneger et T.Granier, Le commissaire aux comptes, Dalloz, 1995.
- 5) L.Constantin, Droit pénal des sociétés par actions, PUF, 1968.
- 6) Mokhtar Belaiboud, Pratiques de l'audit, Berti éditions, Alger, 2011.
- 7) Ordre National des Experts Comptables, Commissaires aux comptes et comptables agréés, Diligences Professionnelles du commissaire aux comptes, La Société Nationale de Comptabilité, 1994.
- 8) P.Conte et W.Jeandidier, Droit pénal des sociétés commerciales, LexisNexis Litec, Editions du Juris-Classeur, Affaires Finances, Paris, 2004.
- 9) R.Castell et F.Pasqualini, Le commissaire aux comptes, Economica, Paris, 1995.

## 3- المقالات:

- 1) Boulahdour Chakib, Contrôle interne, auditeurs et commissaires aux comptes, rencontre nationale « les entreprises publiques économiques et commissaires aux comptes, Hôtel El Aurassi, juin 1989.

## 4- الرسائل أطروحات الدكتوراه:

- 1) ربيعة صلاح، المراجعة الداخلية بين النظرية التطبيقية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم المالية، جامعة الجزائر، 2004.
- 2) عز الدين رضوان، مراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة، وحدة قانون التجارة الأعمال، شعبة القانون الخاص، جامعة محمد الخامس - السويسي، كلية العلوم القانونية الاقتصادية الاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2003-2004.
- 3) فضيلة بوطورة، دراسة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007.

## 5- القوانين:

- الأمر رقم 75-59 مؤرخ في 26/09/1975، معدل متمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 09/12/1996 و القانون رقم 05-02 المؤرخ في 06/02/2005 المتضمن القانون التجاري.
- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات المحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد 42، المؤرخ في 11/07/2010.

## الهوامش:

- (1) P. Conte et W. Jeandidier, Droit pénal des sociétés commerciales, Lexis Nexis Litec, Editions du Juris-Classeur, Affaires finances, Paris, 2004, p.209.
- (2) تمّ تعديله بموجب قانون الشركات الصادر بتاريخ 1966/07/24، ثم تبعه صدور الأمر 69-810 المؤرخ في 1969/08/12 الذي يعتبر بحق النظام الذي تعتمد عليه مهنة محافظ الحسابات المتمم بالمرسوم 76-1141 بتاريخ 1976/12/07، كما نصّ المشرع الفرنسي على تعديلات معتبرة لنصوص 1966 و 1969 في القانون 84-148 المؤرخ في 1984/03/01 المتعلق بالوقاية من الصعوبات التي تواجهها المؤسسات والمرسوم التنفيذي له رقم 85-295 المؤرخ في 1985/03/01 والذي بدوره عدّل بالمرسوم رقم 93-09 المؤرخ في 1993/01/04.
- (3) عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005-2006، ص.53.
- (4) بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007، ص.18.
- (5) Mokhtar Belaiboud, Pratique de l'audit, Berti éditions, Alger, 2011, p.23.
- (6) ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظلّ التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص.121.
- (7) حسين يوسف القاضي، وحسين أحمد دحدوح، وعصام نعمة قريط، أصول المراجعة، منشورات دمشق، 2007-2008، ص.352-354.
- (8) يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، الأردن، 2000، ص.109.
- (9) غسان الفلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص.213.
- (10) خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص.169.
- (11) نفس المرجع، ص.169.
- (12) J. Moneyer, T. Granier, Le commissaire aux comptes, Dalloz, 1995, p.103.
- (13) Ordre National des Experts Comptables, Commissaires aux comptes et Comptables agréés, Diligences Professionnelles du commissaire aux comptes, La société Nationale de Comptabilité, 1994, p.59.
- (14) Alain Mikol, Les audits financiers, comprendre les mécanismes du contrôle légal, édition d'organisation, Paris, 1999, p.56.
- (15) R. Costell – F. Pasqualini, le commissaire aux comptes, ECONOMICA, Paris, 1995, p.35.
- (16) Boulahdour Chakib, contrôle interne, auditeurs et commissaires aux comptes, rencontre nationale « les entreprises publiques économiques et commissaires aux comptes », Hôtel El Aurassi, Juin 1989, p.104-105.
- (17) Idem, p.108.
- (18) Ch. Boulahdour, op.cit, p.108.
- (19) المادة 715 مكرّر 4، ف2 و3 "... وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء أيّ تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها. كما يدقّقون في صحّة المعلومات المقدّمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلّة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك..."
- (20) J. Hémar – F. Terré – P. Mabilat, Sociétés commerciales, T2, Dalloz, Paris, 1974, p.788.
- (21) J. Moneyer – T. Granier, op.cit, p.103.
- (22) A. Mikol, Les audits Financiers, op.cit, p.57.
- (23) القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، جريدة رسمية عدد 2، مؤرخة في 2010/07/11.
- (24) J. Moneyer – T. Granier, op.cit, p.119.
- (25) أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة الشباب، الإسكندرية، مصر، 1992، ص.198.
- (26) محمد الفيومي وعوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي، الإسكندرية، مصر، 1998، ص.222.
- (27) غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص.220.
- (28) يوسف محمود جربوع، المرجع السابق، ص.114.
- (29) صلاح ربيعة، المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم المالية، جامعة الجزائر، 2004، ص.86-87.
- (30) P. Conte et W. Jeandidier, Droit pénal des sociétés, op.cit, p.235, n°471.
- (31) رضی بن حدّدة، محاولة في القانون الجنائي للشركات، المرجع السابق، ص.503.
- (32) رضی بن حدّدة، نفس المرجع، ص.503.

(33) رضى بن خدة، محاولة في القانون الجنائي للشركات، المرجع السابق، ص.503.

(34) P. Conte et W. Jeandidier, Droit pénal des sociétés commerciales, op.cit, p.75.

(35) رضى بن خدة، محاولة في القانون الجنائي للشركات، المرجع السابق، ص.506.

(36) نفس المرجع، ص.506.

(37) المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري: "لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:

- 1- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.
  - 2- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، وأزواج القائمين بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك (10/1) رأسمال هذه الشركات.
  - 3- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتباً، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.
  - 4- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.
  - 5- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات من تاريخ انتهاء وظائفهم.
- (38) عزّ الدين رضوان، مراقب الحسابات في قانون شركات المساهمة بالمغرب، رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمّقة، وحدة قانون التجارة والأعمال، شعبة القانون الخاص، جامعة محمد الخامس-السويس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، السنة الجامعية 2003-2004، ص.85.

(39) L. Constantin, Droit pénal des sociétés par actions, op.cit, p.844.

(40) حسني أحمد الجندي، القانون الجنائي للمعاملات التجارية (الكتاب الأول: القانون الجنائي للشركات)، مطبعة القاهرة والكتاب الجامعي، القاهرة، مصر، 1989، ص.274-275.

(41) P. Conte et W. Jeandidier, Droit pénal des sociétés commerciales, op.cit, p.329.

(42) مجال السرّ يشمل العقود والمعلومات التي يعلم بها مندوب الحسابات بمناسبة أداء مهامه.

(43) رضى بن خدة، محاولة في القانون الجنائي للشركات، المرجع السابق، ص.517.