واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات، بين الإلزام القانوني والإلتزام المهني. – دراسة حالة المغرب العربي.

د/ مختـــــار مسامـــــح. جامعة الحاج لخضر. باتنة

الملخص

يهدف هذا المقال إلى التذكير بأعمال محافظ الحسابات لدى الشركات في إطار مهمة المراقبة القانونية والواجبات المفروضة عليه والمترتبة عن أدائه للمهمة، كما يركز على إحداها والمتمثلة في **الإبلاغ عن الأحداث الجنحية التي اكتشفها**، وهنا يحاول الإجابة عن الإشكالية التي يقع فيها هذا المهني المحترف أثناء محاولته التوفيق بين ما يفرضه عليه القانون بصفة عامة والتشريع المحاسبي المالي بصفة خاصة،والواقع الذي تعيشه الشركات التي يراقبها.

خلص البحث إلى أن واجب الإبلاغ تكتنفه الكثير من الصعوبات وتتحكم فيه بالأساس درجة استقلالية المحافظ عن عميله من جهة، ومن جهة أخرى الخوف من الإضرار بالشركة وبسمعتها وأكثر من ذلك مقاضاته بتهمتي الوشاية الكاذبة والقذف أمام الجهات القضائية، وهنا تتحول عملية عدم الإبلاغ إلى جنحة في حد ذاتها.

كما خلص المقال أيضا إلى أن الوضعية في دول المغرب العربي في هذا المجال جد متشابهة ومتقاربة.

Résumé

Le présent article a pour objectif le rappel des travaux du commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission légale auprès des sociétés ainsi que les obligations auxquelles il est soumis pendant la réalisation de sa mission, comme Il concentre son débat et analyse sur une obligation particulière qui est : **La révélation des faits délictueux au procureur de la république**.

La problématique que rencontre ce professionnel en comptabilité et en audit et de trouver le juste milieu entre les obligations juridico-réglementaires et la réalité du terrain des sociétés contrôlées.

Comme résultats de cette étude: la révélation est liée à l'Independence du commissaire aux comptes vers son client, sa crainte de lui porter du tort et l'enregistrement de plaintes contre lui en diffamation devant les

tribunaux ,et encore pour plus de complication quand la non révélation devienne un délit en lui même.

Et enfin que la situation dans les pays du Maghreb arabes dans ce point est proche.

تمـــهيـــد

ظهرت الحاجة إلى التجارة منذ العهود القديمة وأصبحت ملحة منذ زيادة الإنتاج الزراعي ووجود فائـــض منه يحتاج إلى تسويق، هنا ظهرت فكرة إنشاء شركات تقوم بهذا الدور وتنامى دورها بعد الثورة الصناعية كما كبر حجمها وأصبحت تحتاج إلى أموال ضخمة مما فرض اللجوء إلى مساهمات الغير وتشكلت شركات الأموال.

إن الشكل السالف الذكر من الشركات لم يكن في حاجة فقط إلى رؤوس أموال بل إلى مسيرين (إداريين) يعملون على تحقيق الأهداف وتعظيم الأرباح. هنا دخلت فكرتي الوكالة أي أن أصحاب رؤوس الأموال يوكلون مسيرين، وتضارب المصالح بين الأطراف المتدخلة في الشركة.

لتحقيق أهداف الشركة ضمن النظرتين السابقتين ظهرت عملية المراقبة ومعها مهمة محافظ الحسابات.[1]

هنا تأتي فكرة هذا المقال لبحث مدى قيام محافظ الحسابات بعمله لتحقيق هذا التوفيق وإعلامه السلطة القضائية المكلفة بحماية المجتمع بكل إخلال به.

هـــدف الدراســـــة

تهدف هذه الدراسة إلى التذكير بمهام محافظ الحسابات في الشركة الموكلة إليه مراقبتها مع التركيز على إحدى الواجبات المفروضة عليه، وتتبع مدى تطبيق ذلك في المنطقة المغاربية.

إشكالية الدراســـــة

رغم صعوبة كل الواجبات المفروضة على محافظ الحسابات إلا أن هذه الدراسة تعطي أهمية خاصة لواجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية لما يكتنفه من صعوبة في تحديد الفعل الجنحي والتحقق منه من جهة، ومن جهة أخرى في إجراءات الإبلاغ والجهات المبلغ إليها.

المنهـــج المـــتبـــع

تستعمل الدراسة المنهج الوصفي في سرد وتحليل النصوص القانونية عند الحديث عن التشريع المحاسبي والتجاري، والمنهج التحليلي عند الحديث عن الواقع العملي المهني.

أهمية الدراسة

يندرج هذا البحث ضمن مناقشة أسباب فرض واجب اكتشاف الأعمال الجنحية من طرف محافظ الحسابات في الشركة الموكل له أمر مراقبتها، أي إلزامه بهذا الواجب مع تحديد الصعوبات الميدانية التي تعترضه، كما يمتد إلى تتبع ما يجري في الواقع في الشركات المغاربية بهدف تذليل الصعوبات التي تواجه التوحيد (التوافق) المحاسبي المغاربي.

فرضيـــات الدراســـة

ينطلق المقال من فرضيتين أساسيتين هما:

1-حرص التشريعات التجارية والمحاسبية على فرض واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية هدفه حماية المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال.

2-التعارضية الثنائية الواقعة على محافظ الحسابات في العمل على حماية حقوق المجتمع، والعمل على عدم الإضرار بمصـــــالح عميله وبمصالحه الشخصية المهنية وكيفية إيجاد التوافق المطلوب.

3- في إطار العمل على توافق التشريعات المالية والمحاسبية المغاربية،التأكد من مدى تطابق ذلك في هذه النقطة من واجبات محافظ الحسابات.

للوصول إلى الأهداف المذكورة، والتأكد من مدى تحقق الفرضيات الموضوعة، يتم دراسة الموضوع عبـــر النقاط الآتية:

1-الجوانب التاريخية والقانونية لمهمة محافظ الحسابات.

2-أعمال وواجبات محافظ الحسابات.

3-أهمية واجب الإبلاغ في المحافظة على حقوق الأطراف المتدخلة.

4-تناقض عملية الإبلاغ والأضرار المتوقعة.

5-الواقع التشريعي والعملي في الدول المغاربية.

6-الإستقلالية وعراقيل الإبلاغ.

1-الجوانب التاريخية والقانونية لمهمة محافظ الحسابات.

نشأت الشركات الكبرى خاصة الصناعية والتجارية منها كاستجابة لتلبية حاجيـــات المجتمـــــع من السلع والخدمات وكذلك لتحقيق رغبة أصحاب رؤوس الأموال في زيادة الأرباح،

هنا بـــدأ الفصل ما بين الملاك والمسيرين، وأصبح لزامـــا وجود طرف ثالث تختلف أهدافه عنهم ألا وهو محافظ الحسابات.

1.1 ضرورة تعيين محافظ الحسابات في الشركة

إنطلق التفكير في ضرورة وجود محافظ الحسابات في الشركات من بداية ظهور الشك مابين أصحاب رؤوس الأموال(الملاك والمسيرين(الإداريين)، ويمكن تلخيص هذه الضرورة فيما يلي:

أ- رغبة الملاك في رقابة المسيرين: منذ بدا العمل في تكوين شركات ذات رؤوس أموال ضخمة تغير المنطق التسييري حيث بدأت تضمحل فكرة الشركات العائلية، وأصبح المساهمون لا يعرفون بعضهم وليست لهم بالضرورة معارف إداريـــة، قانونية ومحاسبية، وكان لا بد من اللجوء إلى مهنة جديدة هي محافظة الحسابات.[i]

ب- تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة: تتعد وتتنوع الأطراف المستفيدة من وجود شركة ما، وتتنوع أهدافهم وأشكال الإستفادة، فأصحاب رؤوس الأموال يهمهم تعظيم الأرباح، والدولة تهمها جمع الضرائب، والعمال يهمهم زيادة الأجور، بينما المسيرون يسعون إلى زيادة عوائدهم أي مقابل التسيير(Les tantièmes .)في ظل هذه المتناقضات أصبح لزاما وجود شخص ليس له أي من الأهداف السابقة ويتميز بالحياد والمهنية.

ج- ضرورة حماية المجتمع: في إطار توسيع مهام النيابة العامة المتمثلة في حرصها على مصالح المجتمع وحفظا لمصالح الأطراف السابقة أصبحت تهتم بتعيين محافظ الحسابات بل أكثر من ذلك تتأكد من تعيينه الفعلي.

2.1 طرق التعيين ووضعيات التنافي

تحدد أغلب القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات أو لتسيير الشركات أنواع وأشكال المؤسسات والإدارات المفروض عليها تعيين محافظ حسابات، وأولها شركات الأموال سواء ذات الأسهم أو ذات المسؤولية المحدودة[ii] .

تتم عملية التعيين بالترتيب وعلى التوالي من طرف:العقد التأسيسي، الجمعية العامة التأسيسية، الجمعية العامة العادية، وعند الإخلال بذلك يعين من طرف القضاء.

أما الشروط الواجب توفرها في المهني المرشح للتعيين فتتمثل في:

أ- التسجيل في المنظمة المهنية وفي إطار ما يسمى بالجدول(يكون محينا سنويا)

ب– عدم وجود أي من الموانع الثلاث: مانع القرابة حتى الدرجة الرابعة مع المسيرين، ومانع العلاقة الأجرية مع الشركة لأقل من 3 سنوات سابقة ومانع تقديم خدمات للشركة لأقل من 3 سنوات .

ج– عدم التعرض للعقوبات التأديبية خاصة التوقيف المؤقت أو النهائي.

2–أعمال وواجبات محافظ الحسابات.

يمنح القانون لمحافظ الحرية التامة لمراقبة ما يراه ضروريا وأساسيا لتكوين رأيه في القوائم المالية وكذلك في ظروف تسيير المؤسسة الموكلة إليه مهمة مراقبتها، كما فرض عليه القيام بمجموعة من المهام مع تحميله المسؤولية عن أعماله.

1.2 أعمال ومهام محافظ الحسابات

لكي يقوم محافظ الحسابات بأدائه لمهمته لا بد من إنجازه لمجموعة من الأعمال، منها: عمليات التدقيق، مراقبة الانتظام والصحة، مراقبة المعلومات، التحقيقات الخاصة والإستثنائية. أما المهام أو الواجبات المفروضة عليه فتتمثل فيما يلي:

أ– المصادقة على الحسابات السنوية: تعتبر عملية المصادقة أساس عملية محافظة الحسابات، تعني مصادقة المحافظ على قانونية ومصداقية ونزاهة القوائم المالية التي تأخذ إحدى الأشكال:المصادقة بدون تحفظ، المصادقة بتحفظ، الامتناع عن المصادقة المبرر[3].

ب– إعلام المساهمين والدفاع عنهم: تقع على عاتق محافظ الحسابات الدفاع عن مصالح المساهمين وإعلامهم بواسطة تقاريره التي يفرضها القانون، كما يجب عليه التأكد من تحقيق المساواة والعدالة بينهم.

ج– الوقاية من الصعوبات التي تتعرض لها الشركات:إن الهدف العام الذي يحكم الشركات هو الاستمرارية والتطور، وبالتالي فإن كل ما يؤدي لعدم تحقيق ذلك يجب التنبيه إليه من طرف محافظ الحسابات في إطار ما يسمى بإجراءات الإنذار.[4]

د– كشف الأحداث الجنحية: تعتبر هذه المهمة مقصد هذا المقال، حيث أن المشرع فرض على محافظ الحسابات كشف الأحداث الجنحية التي اكتشفها أو إطلع عليها بمناسبة قيامه بمهمته وتبليغها للجهات القضائية عبر وكيل الجمهورية للمحكمة المختصة والتي يقع في دائرتها المقر لرئيسي للشركة المعنية بمراقبتها.

2.2 علاقة محافظ الحسابات بأجهزة الإدارة ومسؤولياته

تعتبر وكالة محافظ الحسابات في المؤسسة مهمة دائمة، مدتها 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة،[5] وتتحكم في علاقته بأعضاء مجلس الإدارة مجموعة من الضوابط، نذكر منها:

أ– عدم التدخل في شؤون التسيير

ب– إعلام المسيرين

ج– تقديم الآراء والنصائح

د– إحترام السر المهني

ه–المشاركة في اجتماعات هيئات الشركة(الجمعية العامة ومجلس الإدارة).

أما مسؤولياته في إطار أدائه لمهمته فلا تخرج عن الأشكال الثلاثة للمسؤولية وهي: المدنية، الجزائية، التأديبية.

إن ما يهمنا في هذا المقال هي المسؤولية الجزائية التي تقع على عاتق محافظ الحسابات بمناسبة ارتكابه لجرائم (جناية، جنحة، مخالفة) في إطار القيام بمهمته.

يمكن تقسيم أنواع الجرائم المعنية بالمسؤولية الجزائية إلى نوعين:جرائم يرتكبها بنفسه، جرائم يشارك فيها.

أ– جرائم يرتكبها بنفسه: تدخل في هذا النوع مجموعة من الأفعال نذكر منها:

– الجرائم الخاصة بالموانع

– الإعلام الكاذب (المعلومة الكاذبة)[6]

– كشف السر المهني

– الممارسة الغير المشروعة للمهنة

– عدم الإبلاغ عن الأحداث الجنحية.

ب– جرائم يرتكبها الغير ويشارك هو فيها: يقصد بالغير هنا أعضاء مجلس الإدارة أو العمال، كما يقصد بالمشاركة كلا من الفعلين الإيجابي والسلبي.

3–أهمية واجب الإبلاغ في المحافظة على حقوق الأطراف المتدخلة

لا تخرج الواجبات المفروضة على محافظ الحسابات من نوعين هما: واجب الإمكانيات أو واجب النتيجة.

إذا ما نظرنا إلى هذين الواجبين بتمعن، نجد أن الأول معناه أن المهني يجب عليه القيام بكل التحقيقات والإطلاع على الوثائق والملفات فإذا ما برهن قيامه بذلك و لم يتمكن من اكتشاف الخطأ أو الغش فإن مسؤوليته لا تعتبر قائمة، بينما في الثـــاني عليه الوصول إلى النتيجة لإخلاء مسؤوليته، وهنا نقول أن الواجب المفروض على محافظ الحسابات هو واجب الإمكانيات لا واجب النتيجة.[7].

1.3 علاقة واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية بباقي الواجبات

إن الواجبات أو الأعمال السابقة الذكر تشترك في كونها تعمل على الحفاظ على مصلحة المساهمين بالدرجة الأولى، فإذا كانت عملية المصادقة مثلا تؤكد للمساهمين حسن تسيير الإداريين للشركة خلال الدورة المالية، والدفاع عن المساهمين تعني ضمان حقوقهم في الإعلام وتوزيع الأرباح، والوقاية من الصعوبات التي تتعرض لها الشركات تعني الحفاظ على الإستمرارية التي هي هدف للمساهمين، فإن الإبلاغ عن الأحداث الجنحية تهم المجتمع بالدرجة الأولى، لأن عملية الكشف تخص النيابة العامة التي تعتبرها كل القوانين حامية للمجتمع.[8]

2.3 أهداف الإبلاغ وحقوق الأطراف المعنية بنشاطات الشركة

هناك الكثير من النظريات التي تحاول إيجاد تفسير وتبرير لضرورة وجود محافظ حسابات في الشركـــة، لكن من بين النظريات التي نريد الإستعانة بها هنا هي : نظرية الأطراف المؤثرة (Les parties prenantes).

إن مفهم هذه النظرية أن الشركة مزيج من عدة أطراف ذات مصالح متكاملة في الكثير من الأحيان لكن متضاربة في أحيان أخرى، وبالتالي فإن محافظ الحسابات هو الطرف الذي لا مصلحة مباشرة له فيها، يمكن اعتباره شخصا محايدا مما اكسبه ثقة الغير وأسندت إليه مهمة الإبلاغ للحفاظ على مصالح وحقوق باقي الأطراف دون أعضاء مجلس الإدارة، لأن الإجـــراء في الأساس هو ضدهم. إن وجود محافظ الحسابات في شركة ما وفي إطار المراقبة القانونية المفروضة يعطي ثقة كبيرة للمتعاملين معها ويجعل صالحهم في مأمن من الضياع باعتباره لا ينازع بقية الأطراف في المصالح. إن عملية الإبلاغ المباشر عن الحدث الجنحي من طرف محافظ الحسابات لوكيل الجمهورية يدعم فكرة السرعة التي يتميز بها عالم الأعمال والتجارة.

4-تناقض عملية الإبلاغ والأضرار المتوقعة.

يشترك واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية مع واجب الوقاية من الصعوبات التي تتعرض لها الشركـــات أي إجـــراءات الإنذار (Procédure d'lerte) في في شيئين أساسين هما: الأهمية النسبية والتوقيت، فالأولى تعني صعوبة تحديد أهمية الفعل وتبعاته السلبية، بينما الثانية تعني صعوبة تحديد الوقت الذي تبدأ فيه عملية الإبلاغ.

1.4 غموض وقوع الحدث الجنحـــي.

يعتبر عمل محافظ الحسابات عملا مهنيا تقنيا في الأساس، لكن وقوع مهمته ضمن المراقبة القانونية(Le contrôle Légalتجعله يعطي للجوانب القانونية أهمية خاصة، مثل العقود والإتفاقيات.

من هذا المنطلق فإن تركيزه أثناء أداءه المهمة (الوكالةMandat) سينصب على فحص الوثائق والتأكد من قانونيتها، ومنه فإن طبيعة المراقبات ستأخذ الأشكال الثلاث الآتية:

- **شكل تقني:** يقصد به صحة التسجيلات المحاسبية من حيث اختيار الحسابات أو تطبيق المعايير المحاسبية الملائمة.
- **شكل قانوني:** يتمثل ذلك في التأكد من إحترام الوثائق موضوع الفحص والمراقبة للجوانب القانونية الواجب توفرها في كل شكل من أشكالها، فالفاتورة مثلا التي تعتبر المصدر الأساسي للعمل المحاسبي لابد من احتوائها على المعلومات الضرورية للتأكد من صحتها، سواء مصدرها (المورد) أو وجهتها(العميل)، وأكثر من ذلك التفصيلات التي تمكن المراقب من تتبع السلع والمواد المشتراة أوالمباعة.
- **شكل شرعي:**هنا يتميز عمل محافظ الحسابات بمراقبته مدى صدق العملية، ومدى اعتبارها من ضرورات عمل الشركة مراقبة، وأكثر من ذلك وهو الأهم مدى حاجة نشاط الشركة إلى هذا النوع من المادة أو ذاك.[9]

إن توضيح الأشكال السابقة يعتبر مدخلا لتوضيح الحدود ما بين الفعل الشرعي القانوني والفعل الجرمي أو الجنحـــي، حيث تركز قوانين العقوبات على الأركان الثلاثة الأساسية للفعل الإجرامي وهما: الركن التشريعي القانوني، الركن المادي والركن المعنوي. فإذا كان

الركنين القانوني و المادي سهل التأكد من توفرهما في فعل ما فإن الركن المعنوي أي النية يعتبر الـــتأكد منه أمر ذا صعوبة إن المعروف أن الجريمة ثلاثة أنواع: المخالفة والجنحة والجناية، لذالك يمكن إثارة التساؤل المشروع، لماذا الإشارة إلى الجنحة دون بقية الأنواع الأخرى، والحقيقة أن ذلك مرده سببين رئيسيين:

السبب الأول أن المخالفة صغيرة من حيث التأثير وحتى من حيث العقوبة المقررة[10] أما السبب الثاني فينطلق من قاعدة قانونية مفادها أن الجناية درجة أعلى من الجنحة، فإذا كان الإبلاغ عن الأخيرة (الضعيفة في الدرجة) إلزاميا، فإن إلزامية الإبلاغ عن الثانية أيضا يأتي كتحصيل حاصل. أثيرت في الفقرة السابقة مسألة الركن المعنوي في الجريمة أي توفر النية، وهو الركن الصعب التأكد منه.

رغم أن محافظ الحسابات أثناء قيامه بواجب الكشف أو الإبلاغ عن الحادث الجنحي لا يصدر حكما ولا يرقى عمله من الناحية الإجرائية إلى تعيين مشتبه فيه أو متهم لأن ذلك من اختصاص النيابة العامة، لكن هذا لا يسمح له بالقيام بعملية الإبلاغ دون تأكده ولو بالحد الأدنى من وجود أدلة بحدوث الفعل حتى وإن ظهرت بعد ذلك ضعيفة ولا ترقى إلى الدليـــل المادي المطلوب، لأن عمليات التحقيق والتحري التي ستتولاها الضبطية القضائية والنيابة العامة على مستوى المحكمة عبر وكيل الجمهورية ستسمح بتحليل ودراسة الوقائع والأدلة.

إن الإشكالية التي يقع فيها محافظ الحسابات هي نتائج تطبيق مبدأ الأهمية النسبية والتفرقة ما بين الخطأ الغير المقصود والعمل المقصود، وهذا الأخير هو الذي يجب الإبلاغ عنه، لكن الواقع يجعل لشخصية محافظ الحسابات دورا كبيرا في ذلك، فالبعض يرى أن المبلغ ليس ذا أهمية بقدر ما يهم الفعل، على عكس آخرين الذين يرون أن لعملية الكشف والإبلاغ باستخدام أهمية الضرر(أي باستعمال معيار المبلغ) دور كبير في اتخاذ قرار الإبلاغ من عدمه.

2.4 إشكالية توقيت وإجراءات الإبلاغ

إن القوانين المنظمة للعمل التجاري أو المنظمة لمهنة محافظ الحسابات رغم تأكيدها على أهمية الإلتزامات أو الواجبات الملقاة على عاتق محافظ الحسابات إلا أنها لم تحدد إجراءات الإبلاغ ولا تفصيلات مفيدة في تحديد الفعل الجنحي في حد ذاته.

بالإضافة إلى الإشكالية السابقة يمكن إضافة نقطة أساسية في هذا الإلتزام ألا وهي توقيت عملية الإبلاغ، بمعنى هـــل عند إكتشاف الفعل أم بعد القيام بإجراءات التحري والتأكد.[11]

يعتبر توقيت الإبلاغ ذا أهمية بالغة، فالتسرع يعني إحتمال الخطأ مع ما يترتب عن ذلك من أضرار معنوية للشركة وللمسيرين، بينما التأخر فيه يعني إحتمال تحميل المسؤولية لمحافظ الحسابات واتهامه بعدم الإبلاغ. هذا بالنسبة للتوقيت، أما بالنسبة لإجراءات الإبلاغ فلم يحددها القانون وأشار فقط إلى الجهة المتلقية له ألا وهي مصالح وكيل الجمهورية، وتركت كيفيات ذلك مبهمة ومن اجتهاد محافظ الحسابات سواء من الناحية الشكلية أو الموضوعية.

3.4– العلاقة المتبادلة مابين الإبلاغ المتسرع وعدم الإبلاغ

أشرنا في النقطة السابقة إلى الإشكالية القائمة ما بين توقيت الإبلاغ والإجراءات الواجب إتباعها، إلا أن العلاقة المتبادلة أو الموجودة ما بين الإبلاغ المتسرع الذي تكون تبعاته مضرة بالشركة وبمسيريها وتحميل محافظ الحسابات المسؤولية ومتابعـــته من طرف هؤلاء بتهمة بالإبلاغ الكاذب، أو عدم الإبلاغ وتحميله مسؤولية التقصير ومتابعته من طرف وكيل الجمهورية بتهمة عدم الإبلاغ. إن إيجاد وضعية وسيطة ومريحة بين الحدين يعتبر شيء صعب ومن اهتمامات وصعوبات مهمة محافظ الحسابات في الشركة.

إذا كانت أهداف المشرع بإصداره المواد الخاصة بعملية الإبلاغ عن الأحداث الجنحية في مهمة محافظة الحســـابات في كل من :القانون التجاري، قانون الإجراءات الجزائية، قانون العقوبات، قانون تنظيم مهنة خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات، هو حماية المجتمع من تلاعبات مسيري الشركات والذي لم يفرق ما بين الشركات العامة أو الخاصة جمع مـــــا بين مصلحة المساهمين ومصلحة المجتمع ككل، بل أكثر من ذلك وفي إطار نظرية الأطراف المؤثرة جعل من المسيرين الحـــــلقة الأضعف مصلحة وجعلهم في مواجهة مصالح بقية الأطراف.

لكن السؤال الذي يطرح نفسه هنا هل هذه التشريعات المختلفة التي تهدف لحماية المجتمع كما أسلفنا أخذت بعين الإعتبار بما فيه الكفاية مصلحة هؤلاء المسيرين(الإداريين) والأضرار المترتبة عن الإبلاغ الكاذب أو البراءة بعد المتابعة، وأكثر من ذلك الضرر المادي والمعنوي الذي سيلحق الشركة من خسارتها لعملائها أو تغير معاملة مورديهـــــــا لها بعد سماعهم للمتابعات الجارية ضد مسيريها، هنا لا بد من الإشارة إلى نقطة هامة يمكنه أن تخفف من هذا التخوف[12] ألا وهي

السـرية المضمونة لإجراءات التحقيق خاصة في المراحل الأولى أي مرحلة الإشتباه وأقل من ذلك في مرحلة الإتهام أي إجراء المتابعة و المحاكمة.

4.4العلاقة ما بين الإستقلالية والإبلاغ عن الأحداث الجنحية

إن النصوص السابقة تنطلق من إلزامية محافظ الحسابات بالإبلاغ دون الخوض في العراقيل التي يمكن أن تمنعه من ذلكن ،وهنا يركز الكثير من الذين اهتموا بهذا الموضوع على استقلالية محافظ الحسابات(Ponemon et Gabhart 1993)، الذين استفادا من أعمال Kobelberg (1969التي تركز على عامل الاستقلالية و تذهب كل هذه الدراسات إلى أن لسلوك محافظ الحسابات للحفاظ على ذلك العمل ضمن 6 مراحل وهي:[13]

المرحلة	الخصوصيات	مبررات السلوك	سلوك محافظ الحسابات
الأولى	تفادي التمرد على القواعد خوفا من العقاب	تفادي العقوبات وكل ما يلحق الضرر	احترام القواعد المهنية للإستقلالية فقط عندما تكون في مصلحته الشخصية المباشرة
الثانية	اتباع القواعد التي تكون في صالحه	تحقيق أهدافه ومصالحه الشخصية	فقط عندما تخدم مصالحه الشخصية الظرفية أو المباشرة
الثالثة	إنجاز ما ينتظره الغير منه	ينتظر من الآخرين اعتباره شخص جيد	يتصرف بشكل مستقل إذا كان هذا التصرف منسجما
الرابعة	الإنجاز الكلي لواجباته والتزاماته	الحفاظ على الترتيب (الوضعية الإجتماعية)	التوافق على المعايير الموضوعة من طرف المجموعة والتي يطبقها بشكل صارم لأنها تعتبر القواعد المهنية
الخامسة	تأدية الإلتزامات والواجبات الغير النسبية(المطلقة)	طغيان وجهة النظر القانونية على العقود الإجتماعية	يطبق معايير الإستقلالية فقط إذا كانت متطابقة ومنسجمة مع معتقداته الخاصة دون الإكتراث بوجود العقوبات
السادسة	إتباع مبادئ أخلاقية مختارة بحرية	الإيمان بوجود مثل أعلى كشخص عقلاني	نفس السلوك السابق

إن مسألة الإبلاغ عن الأحداث الجنحية مرتبطة بمخاوف محافظ الحسابات من التسرع ومن ردة الفعل القانونية للمبلغ عنه، وأكثر من ذلك فهو مرتبط بدرجة استقلالية المحافظ ومفهومه لهذه الأخيرة التي ليس لها شكل مادي واضح وصريح.

إن عمل محافظ الحسابات تكتنفه المخاطر (Risques)، هذه الأخيرة يمكن أن تأخذ إحدى الأشكال الآتية:

أ- **المخاطر التقنية الحسابية:** والذي يمكن لمحافظ الحسابات ارتكابه والإعتماد عليه لإكتشاف الفعل الذي يظنه بعد ذلك جنحيا.

ب- **المخاطر المخفية:** الذي يتعلق بطبيعة ونشاط الشركة محل المراقبة والتدقيق.

ج- **المخاطر النفسية** : الذي يرتبط بنفسية المحافظ نفسه، كشخص، حيث هناك المتسرع والمتروي، وهناك الخائف والشجاع،

وهناك المهول والرزين، وهناك القاسي والمتسامح.....الخ.

5–الواقع التشريعي والعملي في الـــدول المغاربيـــــة

إن العمل الذي تتضمنه مهمة(وكالة) محافظ الحسابات هي في الأساس تقنية محاسبية، لكن التشريعات الوطنية المختلفة أثقلتها بمهام وواجبات والتزامات إضافية جعلت منه رجلا متعدد الإختصاصات والمهام.

إن ما يميز التشريعات المغاربية في مجملها باستثناء التي لها طابع السيادة هو قربها وتماثلها مع التشريعات الفرنسية سواء الموروثة منها أو المنقولة عن جديدها في مثيلاتها من هذه التشريعات، وبالتالي لا غرابة أن تبدوا القوانين الفرنسية هي الأصل ونظيراتها المغاربية هي الإستثناء أو التكييف(Adaptation) ،وهذه القاعدة تنطبق على موضوع هذا المقال.

إن من نتائج الملاحظة السابقة أن القوانين المنظمة لإلزامية الإبلاغ عن الأحداث الجنحية في الدول المغاربية تتمركز حول القوانين الآتية:

أ- القانون التجاري أو القانون المنظم للعلاقات التجارية

ب- القانون المنظم لمهنة المحاسبة والتدقيق

ج– قانون العقوبات

د– قانون الإجراءات الجزائية

سنقوم بتتبع هذه القوانين أو ما يماثلها في كل دولة من دول المغرب العربي.

1.5 الوضعيـــــة في الجـــــــزائر

بدأت فكرة تعيين محافظ الحسابات في الجزائر في بداية السبعينات ضمن قانون المالية وخصت العملية الشركات العمومية فقط، لكن تطور المهنة وظهور مكاتب الخبرة المحاسبية جعلت القانون التجاري الصادر سنة 1975 يولي أهمية خاصة للعملية ويدرجها في أحكامه وخص بها الشركات الخاضعة للقانون التجاري فقط، بمعنى استثنى الشركات العمومية التي تكفلت بها نصوص قانونية أخرى.

تعتبر البداية الحقيقية للمراقبة القانونية للشركات في بداية التسعينات مع ظهور نصوص أساسية للعملية وهي:

أ- القانون المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

ب- القانون المنظم لاستقلالية المؤسسات سنة 1988 وتطبيقاته في سنة 1990 مع ما تغير من اعتبار الشركات العمومية التي تملكها الدولة كلية شركات تجارية لابد أن تأخذ إحدى الأشكال المنصوص عليها في القانون التجاري، وبالتالي أصبحت مراقبتها طبقا لذلك تستدعي تعيين محافظ حسابات لديها.

ج- التعديلات التي طرأت على القانون التجاري سنة 1993 مع إدخال أشكال جديدة للشركات خاصة الشركة ذات الشخص الوحيد(EURL).

1.1.5 النصوص المحددة للواجب

أ-بالنسبة للقانون التجاري: لقد أشارت المادتين 715 مكرر 13 و14 اللتان أضافهما المرسوم التشريعي رقم 1993/08للقانون التجاري الصادر في سنة 1975، في الأولى إلزامية محافظ الحسابات بإبلاغ وكيل الجمهورية عند اكتشافه لأحداث جنحية بمناسبة أدائه لمهمته الرقابية، وفي الثانية عندما أشارت إلى مسؤوليته في المخالفات التي يرتكبها أعضاء مجلس الإدارة، حيث أكدت أنها لا تسقط إلا إذا أخبر كل من الجمعية العامة ووكيل الجمهورية.

ب-بالنسبة للقانون المنظم للمهنة: بالنسبة للقانون المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد رقم 91/08 والصادر في 1991/04/20 تم تعديله في سنة 2010 عبر القانون رقم:01/2010 الصادر في 2010/06/29 أكد في مادته 61 أن محافظ الحسابات

حتى تسقط عليه المسؤولية عندما ترتكب مخالفات من طرف القائمين بالإدارة يجب أن يثبت أنه أبلغ وكيل الجمهورية بذلك.

إن ما يلاحظ على هذه المادة أنها ليست دقيقة في استخدام مصطلح مخالفة(Infraction)، ومن المعروف **أن** المخالفة هي الدرجة الدنيا من الجريمة، وواجب محافظ الحسابات الإبلاغ عن الجنحة.

2.1.5 النصوص المحددة للعقوبات

أ– بالنسبة لقانون العقوبات: لم يخصص قانون العقوبات الجزائري حيزا خاصا لجرائم محافظ الحسابات بل أشار فقط إلى المعايير المستعملة لتصنيف الجرائم إلى مخالفات وجنح وجنايات.

ب–القانون التجاري: خصص القانون التجاري في الفصل الخاص بالجرائم الخاصة بالشركات أفرد مادتين أساسيتين لمهمة محافظ الحسابات هما:

- المادة 829 التي تخص عدم احترام الموانع من طرفه وأفردت له عقوبة شهرين إلى 6 أشهر وغرامة مالية من 200.000إلى 2.000.000دج.
- المادة 830 التي تخص جنحتي المصادقة على المعلومات الكاذبة وعد الإبلاغ عن المخالفات المرتكبة في الشركة وحددت العقوبة من سنة واحدة إلى 5 سنوات ، وغرامة مالية من: 200.000 إلى 5.000.000دج .

ج–**بالنسبة لقانون الإجراءات الجزائية:** لا يخصص فقرات لمحافظ الحسابات بعينه إنما يشير إلى الإجراءات الخاصة أمام قسم الجنح بالمحاكم والمجالس. وهو القانون رقم:2004/ 14المؤرخ في: 2004/11/110

2.5 – الوضعيـــة في تـــــونـــس

بالنسبة إلى الوضع في تونس فهو لا يختلف كثيرا عما هو موجود في الجزائر باستثناء السبق التاريخي باعتباره نمط الاقتصاد التونسي المتجه منذ البداية نحو الليبيرالية واقتصاد السوق، على عكس الجزائر التي لم تأخذ هذا المنحى إلا في بداية التسعينات.

1.2.5 النصوص المحددة للواجب

أ–بالنسبة لقانون الشركات التجارية: يحدد القانون رقم: 93/2000 الصادر في: 2000/11/03 النصوص المحددة لنشاط الشركات التجارية، ويفرد مواد خاصة بمراقبتها، وضمن

ذلك مهام محافظ الحسابات خاصة المادة 258 والتي تشير إلى واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية، وهنا تشير بعض الفقرات إلى الأحداث ذات الدلالة.

ب–بالنسبة للقانون المنظم للمهنة: يعتبر القانون رقم:108/88 ، الصادر في: 1988/08/18المنظم لمهنة المحاسبة إحدى مصادر تحديد واجبات محافظ الحسابات خاصة في المادتين 07 و08.

إذا كانت القوانين تركز على ضرورة الإبلاغ عن الأحداث لوكيل الجمهورية، لكن الفقه المحاسبي[14] وتفاديا منه للسقوط في الوشاية الكاذبة أو الإبلاغ الكاذب يحبذ قبل القيام بالإجراءات الرسمية مقابلة وكيل الجمهورية وإطلاعه عن الحادثة بشكل شفوي أولا، وذلك رفعا للحرج وتأكد محافظ الحسابات من الطابع الجنحي.

ج– قانون تقوية سلامة العلاقات التجارية: تم إصدار هذا النص لإشاعة جو من الثقة في العلاقات والمعاملات التجارية وذلك بالقانون رقم:96/2005 المؤرخ في: 2005/10/18، وما يهم موضوع محافظ الحسابات ومهامه هنا ما أشارت إليه المواد من: 258 لغاية 273 والتي أكدت على مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات والعقوبات المسلطة على من يعرقل مهمته.

2.2.5 النصوص المحددة للعقوبة

أ– بالنسبة لقانون العقوبات: إن قانون العقوبات التونسي رقم: 46/2005 المؤرخ في: 2005/06/06 والمعدل والمتمم للقانون الأصلي الصادر سنة 2013 وما تبعه من تعديلات، يعتبر أكثر تفصيلا في جانب مسؤوليات محافظ الحسابات، فالمادة 270 مثلا تشير إلى واجب الكشف عن الأحداث الجنحية وإبلاغها لوكيل الجمهورية مع إعلام الجمعية العامة عند انعقادها. بينما المادة 271 تحدد العقوبة الخاصة بجريمة المصادقة وتأكيد المعلومات الكاذبة وكذلك عدم إبلاغ وكيل الجمهورية بعقوبة حبس من 01 سنة إلى 5 سنوات وبغرامة من 1200د.ت إلى 5.000د.تونسي أو إحدى العقوبتين.

ب–بالنسبة لقانون الإجراءات الجزائية: لا توجد إشارة خاصة لجرائم محافظ الحسابات، إنما عبارة عن إجراءات عامة وهو القانون رقم: 23/1968 المؤرخ في: 1968/06/24.

3.5 – الوضعيـــــة في المـــــغـــــرب

بالنسبة للمملكة المغربية تعتبر قوانينها نوعا ما قديمة، إلا أنها إهتمت بمهمة محافظ الحسابات في الشركات المغفلة أو ما يسمى بشركات الأموال (شركات المساهمة). Sociétés Anonymes)

1.3.5 النصوص المحددة للواجب

أ–بالنسبة لقانون شركات المساهمة: يعتبر القانون رقم: 17/95 الصادر بتاريخ:1996/08/30 من أهم التشريعات المغربية التي اهتمت بمهام وواجبات محافظ الحسابات، فقد نصت المادة 159 على إلزامية تعيين محافظ الحسابات في شركات المساهمة، كما حددت المادة 163 فترة الوكالة الواحدة ب 3 سنوات. أما المادة 180 ففرضت عليه واجب الكشف والإبلاغ عن الحالات الجنحية لكن للجمعية العامة فقط دون الإشارة إلى الجهات القضائية(ممثل النيابة العامة).

ب–بالنسبة للقانون المنظم للمهنة:يتميز القانون المغربي رقم: 15/89 المؤرخ في: 1993/01/08 والمنظم لمهنة الخبير المحاسب

وإحداث مجلس خبراء المحاسبة بعدم تركيزه على مهنة ومهمة محافظ الحسابات باعتباره ذلك من فضاء القانون التجاري.

2.3.5 النصوص المحددة للعقوبة

أ– بالنسبة لقانون شركات المساهمة : أفرد في الفصل الخاص بالعقوبات بعض المواد المعاقبة للمخالفات المرتكبة في مجال مراقبة الشركات، حيث نصت المادة 404 على معاقبة محافظ الحسابات مرتكب جنحة عدم الإبلاغ للجمعية العامة(دون الإشارة إلى النيابة العامة) عقوبة حبس من شهر إلى 6 أشهر وبغرامة مالية من 8.000 إلى 40.000درهم مغربي أو بإحدى العقوبتين. أما المادة 405 فتعاقب محافظ الحسابات حال كشفه السر المهني بعقوبة حبس من شهر إلى 6 أشهر وبغرامة مالية من 10.000 إلى 100.000درهم مغربي أو بإحدى العقوبتين.

ب–بالنسبة لقانون العقوبات: أشار قانون العقوبات المغربي رقم: 59/413 الصادر في: 1962/11/26 المعدل والمتمم إلى تطبيق المادة 446 والخاصة بإفشاء السر المهني من طرف أصحاب المهن الحرة وتعميم ذلك على محافظ الحسابات.

ج– بالنسبة لقانون الإجراءات الجزائية: كذلك الحال في المغرب مثل بقية الدول المغاربية ، فإن القانون رقم: 58/261 المؤرخ في:1959/02/10 لم يخصص لإجراءات **معاقبة** محافظ الحسابات أية إشارة.

وكتلخيص للواقع القانوني وتتبع واجب الإبلاغ نورد الجدول التلخيصي الآتي:

الرقم	العنصر	الجزائر	تونس	المغرب
1	**إلزامية الإبلاغ**	مفروض	مفروض	مفروض
2	**طبيعة الجرم**	فعل جنحي مكتشف	فعل جنحي مكتشف	فعل جنحي مكتشف
3	**القوانين المحددة للواجب على محافظ الحسابات**	القانون التجاري قانون تنظيم المهنة	القانون التجاري قانون السلامة المالية قانون تنظيم المهنة	قانون شركات المساهمة
4	**القوانين المحددة للعقوبات في حال عدم الإبلاغ**	القانون التجاري	قانون العقوبات	قانون شركات المساهمة
5	**طبيعة العقوبة المترتبة**	1–جسدية:1سنة إلى 5 سنوات 2– مالية:200.000 إلى 5.000.000دج	–جسدية:1سنة إلى 5سنوات 2–مالية من:1.200إلى 5.000دت	1–جسدية:1شهر إلى 6أشهر 2–مالية:10.000 إلى 100.000د.م

6	**الجهة المبلغ إليها**	– وكيل الجمهورية – إعلام الجمعية العامة عند الإنعقاد	– وكيل الجمهورية –إعلام الجمعية العامة عند الإنعفاد	– مجلس الإدارة –مجلس المراقبة –الجمعية العامة عند الإنعقاد

جدول تلخيصي لتتبع واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية عبر التشريعات المغاربية (إعداد الباحث إنطلاقا من الفقرة السابقة).

6- الإستقلالية وعراقيل الإبلاغ

تنطلق ضرورة تعيين محافظ الحسابات في الشركات أو في الهيئات المنصوص عليها في القوانين الخاصة بذلك من فكرة إيجابية وجود طرف محايد ليست له مصلحة مباشرة في أعمال ونتائج الشركة أو الهيئة المراقبة.

تركز أغلب التشريعات على الخصائص الثلاث لمحافظ الحسابات وهي:

الكفاءة، الضمير المهني، الإستقلالية: Compétence, Conscience,Indépendence،

فإذا كانت الكفاءة من إختصاص الهيئة المسلمة لترخيص ممارسة المهنة أو الإعتماد، حيث يشترط في كل الدول المغاربية الحصول على شهادات جامعية في المحاسبة والمالية أو الميادين القريبة منها إضافة إلى إجراء تربصات مهنية لمدة سنتين على الأقل، وحيث أن مسألة الضمير المهني شيء شخصي ونفسي تبقى على عاتق المهني، فإن مسألة الإستقلالية تحتاج إلى مزيد من المناقشة.[15]

إن إثارة مسألة الإستقلالية في هذا المقام تنطلق من ثلاث نقاط أساسية وهي:الصلاحيات المخولة،طريقة التعيين، طريقة تحديد الأتعاب (المقابل المادي).

1.6 **الصلاحيات المخولة:** إن تعيين محافظ الحسابات كان ولا يزال لحاجة المساهمين والمجتمع إليه، حتى أن القوانين تفرض في حال تخلف الجمعية العامة عن التعيين، على المحكمة أن تتولى عملية التعيين، وبالتالي فإن القانون يمنحه الصلاحيات التامة في التحري والمراقبة والتدقيق، وحتى مدة المهمة التي هي محددة ب3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة تعتبر من العناصر المدعمة لهذه الإستقلالية، كما أن القوانين تمنحه الحرية التامة في العمل دون تقييد، فالقانون الجزائري المحدد لمهام محافظ الحسابات في الفصل الخامس منه يشير إلى أنه يمكنه الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق[15]

والكتابات التابعة للشركة والهيئة، كما يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات ,ان يقوم بكل التفتيشات التي يراها ملائمة.

2.6 طريقـــــــــة التعيـــــين: إن المتتبع لطريقة التعيين خاصة في الدول المغاربية المعنية بهذا المقال يلاحظ طريقتين، الأولى والمطبقة في تونس والمغرب وهي شبيهة بما يجري في الكثير من الدول(فرنسا مثلا)حيث تختار الجمعية العامة انطلاقا من القائمة المنشورة من طرف وزارة المالية أو المجالس المهنية المعنية، بينما الطريقة الجديدة المطبقة في الجزائر والتي جاءت به المادة26 من القانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمتمثلة في انتقاء المهـــــــني الذي سيعين بنـــــاء على دفتـــــر الشروط(Cahier de charges).

إن مفاد هذه الفكرة أن الشركة وقبل أن تنتهي مهمة محافظ الحسابات الحالي وفي السنة الأخيرة منها تنشر إعلانا بحاجتها إلى محافظ حسابات وعلى أساس دراسة ملفات عدد من المترشحين الراغبين والمسجلين في المنظمة المهنية.[16]

لا بد من الإشارة في هذا الإطار إلى حاجة كل من الطرفين إلى معلومات الطرف الآخر للإقتراح والتقييم، فالمهني الراغب في الترشح يحتاج إلى معلومات كاملة عن المؤسسة أو الشركة مثل: رقم الأعمال خلال الـــــــــ3 سنوات السابقة، عدد العمال، رأي محافظ الحسابات الحالي في القوائم المالية...الخ، كما يسمح له بزيارة الشركة لتقدير حجمها وحجم العمل والجهد المطلوب مع الإلتزام بالسر المهني.

أما الشركة فتحتاج لتقييم العرض المقدم لها إلى المعلومات الآتية: السيرة المهنية، الترخيص بالممـــــــــارسة، التجربة السابقة خاصة في شركات من نفس القطاع، المؤهلات العلمية، حجم المكتب وإمكانياته المادية والبشرية، مخطط التدخل والعـــــمل، وأهم شيء مبلغ الأتعاب المقترح.

لتقييم العرض تنشئ الشركة لجنة لدراسة العروض (على الأقل 3 عروض) وتمنح لكل محور من المعلومات السابقة عددا من النقاط يحددها قانونها الداخلي، وفي النهاية يتم ترتيب العروض حسب التقييم وتوضع أمام الجمعية العامة للإختيار، وفي الحياة العلمية وانطلاقا من تجربة المهنيين فكثيرا ما يكون هذا العنصر هو الفاصل في عملية الإختيار والتعيين.

لقد اختلف القانون الجزائري عن بقية القوانين المغاربية في أسلوب التعيين، وهناك رأيين اتجاه هذه الطريقة.

الـــــرأي الأول: ينطلق من فكرة أن عمل محافظ الحسابات عمل خدمي وجب فتحه للمنافسة من جهة، ومـــن جهة أخرى

تحـــــديد مقابله(الأتعاب) مسبقا، وهنا يرى أن أنسب طريقة للتعيين هي دفتر الشروط المشار إليه.

الرأي الثـــــاني: وهو رأي مخالف لطريقة التعيين ويريد الإبقاء على الطريقة السابقة وعدم التفرد خاصة أن تحديد الأتعاب كانت بواسطة جدول رسمي تحدده وزارة المالية، كما أنه ينطلق من خصوصية مهمة محافظ الحسابات التي ليست خدمة عادية يتم

فيها تحديد مقابلها مسبقا ، كما يرى أن عملية التحديد تضر باستقلالية المحافظ التي هي عماد العمـــــل، فكلما تقلصت

مساحتها كلما أثرت في الإستقلالية وبالتالي في حياد الرأي النهائي الذي سيقدمه المهني وهذا إضرار بمصالح الغير.

3.6 **طريقة تحديد الأتعاب:** أيضا بالنسبة لهذه النقطة، فإن ما هو معمول به في أغلب الدول وخاصة في تونس والمغرب(مجال هذه الدراسة) ، حيث يحددها التنظيم (الوزارة) وتأخذ بعين الإعتبار كل من:

إجمالي أصول الميزانية، مجموع النواتج (خارج الرسم) ، عدد العمال. وكل عنصر يكون متدرجا بالشرائح مع ما يقابل كل شريحة من وقت (ساعات العمل)، وكل ساعة لها معامل نقدي، وفي نهاية المطاف نحصل على المبلغ الواجب الدفع.

إن الطريقة السابقة كانت معمول بها في الجزائر إلى غاية سنة 2010، أي انتهت عند تطبيق طريقة دفتر الشروط.

إن العلاقة ما بين العنصرين الأخيرين(التعيين والأتعاب) وموضوع الإبلاغ عن الأحداث الجنحية أنهما يقللان من استقلالية محافظ الحسابات ويضغطان عليه لعدم الإبلاغ خوفا مما يترتب عن ذلك، أو خوفا من عدم تجديد الوكالة بعد انتهاء مدة الـــ3 سنوات.

الخـــــلاصة

إنطلقت فكرة هذا القال من مهام محافظ الحسابات التي اعتبرتها إلتزامات وواجبات يجب عليه القيام بها، كما تم التركيز بالإشارة والتحليل إلى إحدى هذه الإلتزامات ألا وهي الإبلاغ عن الأحداث الجنحية.

إن إثارة هذه النقطة بالضبط ناتج من اعتبار الإلتزامات الأخرى رغم أهميتها فهي لا تخرج عن العلاقة ما بين محافظ الحسابات وعميله أو موكله ، وبنظرة أخرى فهي عبارة عن وكالة مع ما يترتب عن ذلك من حسن أداءها وإعلام الوكيل بنتائج ما أوكل إليه ، أمـــا الإلتزام الخاص بالإبلاغ عن الأحداث الجنحية فهو يتعدى الموكل(المساهمين) إلى المجتمع وهنا تكمن أهميته الخاصة، وبعبارة أخرى ما دخل المجتمع في أمور تسيير شركات خاصة؟وهنا أثير النقاش لينتهي أن نظرية المصالح المتداخلة أو الأطراف النافذة هي قاعدة هذا الإلزام من طرف التشريعات.

لقد واصل البحث إهتمامه بهذه المهمة الخاصة ضمن إشكالية مدى إمكانية توفيق محافظ الحسابات في أداءه لهذا الدور ضمن قانونية الإلتزام وصعوبة التنفيذ نتيجة تداخل عوامل عديدة منها: صعوبة تحديد الفعل الجنحي، الخوف من ارتكاب جنحة الإبلاغ الكاذب، وأخيرا جنحة عدم الإبلاغ أو المتابعة بالمشاركة في جريمة.

لقد توصلت الدراسة إلى أن هناك عاملين أساسيين يحكمان مدى الإلتزام من طرف محافظ الحسابات بالإلزام المحدد من طرف المشرع

هما: درجة الإستقلالية التي يتمتع بها، شخصيته وتقييمه للوضع.

لقد إنتهى المقال بالنسبة لدراسة واقع دول المغرب العربي (الجزائر ، تونس، المغرب) إلى أن الأمور متشابهة سواء في الإلزام القانوني أو التطبيقات العملية باختلاف بسيط في الجهة الواجب الإبلاغ إليها.

الـــهـــوامش

1-لتحديد نوع الجريمة تستعمل أعلب القوانين معيار العقوبة المقابلة لكل نوع من الأفعال، أنظر المادة 13.131 من قانون العقوبات الفرنسي،قانون 47/2005 المتضمن قانون العقوبات المعدل.

2-les travaux des assises du commissariat aux comptes en Algérie Atelier1 : Historique du CAC Alger, 10/11 juillet 2000.

3- S. BENKHLIFI, Le commissariat aux comptes dans les sociétés du Maghreb, éd. nouvelles Tanger 2010, p.p :45-46

4-N.E.SAADI, A.M AZOUZ et Le commissariat aux comptes en Algérie, SNC Alger 1993,p.17.
5- H.STOLOY, Comment travailler avec ses auditeurs, Experts-comptables et commissaires aux comptes,3 èd. DUNOD Pris 2006,p.28.
6– من بين المسؤوليات الجزائية الملقاة على عاتق محافظ الحسابات ارتكاب جريمة المصادقة على المعلومات الكاذبة، لكن المشكلة المطروحة هنا عندما يكون إبلاغه عن حدث جنحي مرتكب غير صحيح وغير حقيقي، فيكون الإبلاغ الكاذب.
7-les travaux des assises du commissariat aux comptes en Algérie Atelier2 : Les obligations du CAC, Alger, 10/11 juillet 2000.
8- سليم علي الطرابلسي، النيابة العامة ومصالح المجتمع، منشورات دار العلوم، الاسكندرية 2008، ص.41
9-O.DELFONT, La mission du commissaire aux comptes entre techniques et légales, éd. France Sud, Nice 2009, p.56.
10-للمزيد من التفصيل في حالة المساهمين في الجريمة، أنظر قانون العقوبات الجزائري، الأمر 156/66 المعدل والمتمم، خاصة الباب الثاني، المواد 41 وما يليها.
10- R.ZOUA RI,L révélation des faits délictueux en Tunisie, Revue comptabilité sans frontières, Montréal ,Canada N°15 ,2013. P,4.
11-A. HAJ-ALI ,Les délits comptables en matières de sociétés commerciales, Revue algérienne de comptabilité et d'audit, N°2,2ème tr94,SNC Alger 1994, p.7.
12-C.N.C.C ,FRNCE , Droits et conduite du commissaire aux comptes u cours d'une procédure pénale le Concernant , Fiches professionnelles, Paris 2002.p.4.
13- R.ZOUA RI,L révélation des faits délictueux en Tunisie, Revue comptabilité sans frontières, Montréal ,Canada N°15 ,2013. P,7.
14-M.GILBERT RYMUL, Le commissaire ux comptes et les délits comptables, Démarches et révélations, éd. Paris nouvelle, Paris 2009,p.p : 34-38.
15-les travaux des assises du commissariat aux comptes en Algérie Atelier4 : L'indépendance du professionnel , Alger, 10/11 juillet 2000.
16- لمزيد من التفصيل حول كيفيات تطبيق دفتر الشروط لتعيين محافظ الحسابات أنظر المرسوم التنفيذي رقم:32/11 المؤرخ في:2011/01/27(ج.ر. الجزائرية رقم:07/11 الصادرة في:2011/02/02، خاصة المواد: 4 ،7، 13.