جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم القانون الخاص

مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل.م.د) تخصص قانون الأعمال

من إعداد الطالب:

علاوي عبداللطيف

تحت إشراف :

أ.د حميدو زكية

أعضاء لجنة المناقشة :

أ.د تشوار جيلالي	أستاذ التعليم العالي	جامعة تلمسان	رئيسا
أ.د حميدو زكية	أستاذة التعليم العالي	جامعة تلمسان	مشرفة ومقررة
د. مغربي قويدر	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة سعيدة	مناقشا
د. صاري نوال	أستاذة محاضرة قسم أ	جامعة سيدي بلعباس	مناقشة

السنة الجامعية : 2016 - 2017

شكر وعرفان:

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين

عملا بقول الله عز وجل: **Γوَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ ۖ وَلَئِنْ كَفَرْتُمْ إِنّ عَذَابِي لَشَدِيدٌΣ**

الآية **[07]** من صورة إبراهيم

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا لإنجاز هذا العمل

أتوجه بجزيل الشكر والإمتنان إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو من بعيد وفي تذليل ما واجهته من صعوبات

وأخص بالذكر هنا الأستاذة المشرفة أ.د حميدو زكية التي لم تبخل علي بتوجيهاتها ونصائحها القيمة والتي كانت عونا لي في إتمام هذا العمل.

كما أوجه شكراني للأستاذ الدكتور تشوار جيلالي الذي قدم يد العون في مناقشة هذه الأطروحة في الآجال وحرص على متابعة الإجراءات الإدارية.

وأشكر أيضا الأستاذين الفاضلين د. مغربي قويدر و د. صاري نوال اللذان قبلا مناقشة هذا العمل ولم يبخلا بوقتهما لقراءته وتحملهما مشقة النقل.

كما لا أنسى الأستاذ بلجيلالي خالد والأستاذ رابح سنا والأستاذ زايد بن عيسى.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لعمال مكتبات الحقوق بكل من جامعة تيارت، وجامعة المدية وأخص بالذكر الأخت حسيبة وجامعة تلمسان وأخص بالذكر الأخ حمزة.

الإهداء:

إلى روحي والدي الطاهرة رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه

إلى من نذرت عمرها في آداء رسالة
صنعتها من أوراق الصبر، وطرزتها في ظلام الدهر على سراج الأمل بلا فتور وكلل، رسالة تعلم العطاء كيف يكون العطاء وتعلم الوفاء كيف يكون الوفاء، إليك أمي أهدي هذه الرسالة وشتان بين رسالة ورسالة، جزاك الله خيرا وأمد في عمرك بالصالحات، فأنت زهرة الحياة ونورها.

بكل الحب والإحترام والتقدير إلى رفيقة دربي
إلى من سارت معي نحو الحلم، خطوة بخطوة، بذرناه معا وحصدناه معا، وسنبقى معا بإذن الله، جزاك الله خيرا.

إلى كل العائلة والأهل والأصدقاء.

عبد اللطيف

قائمة أهم المختصرات:

أ ــ باللغة العربية

- ج ر.: جريدة رسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية
- دج.: دينار جزائري
- ص.: صفحة
- ع.: عدد
- ف: فقرة
- ق. ت.: قانون تجاري جزائري
- ق. م.: قانون مدني جزائري
- ق.ع.: قانون عقوبات
- م. ع. إ.: مؤسسة عمومية إقتصادية

ب ــ باللغة الفرنسية:

-Art.: Article
-L.G.D.J: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence
-SARL: Société à Responsabilité Limitée
-N°: Numéro
-op.cit. : opere citato (ouvrage précédemment cité)
-P.: Page
-pp: Pages
-S.A: Société Anonyme
-EURL: Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée
-V.: Voir

مقدمة

لا تقتصر مزاولة التجارة على الأفراد، بل يزاولها أيضا جماعات من الأشخاص في شكل قانوني هو الشركة، فبسبب سعة وتنوع المشاريع التجارية والصناعية التي لا يقوى الفرد الواحد على النهوض بها لما تتطلبه من مجهودات عظيمة وأموال ضخمة، تضافر الأشخاص وقاموا بتوحيد جهودهم وأموالهم ليتسنى لهم القيام بالمشروعات الكبيرة التي يعجز الفرد على القيام بها وحده، وقد زادت الحاجة لتوحيد الجهود وتجميع الأموال بعد الثورة الصناعية لما أصبحت تتطلبه المشروعات الكبيرة من طاقات مالية معتبرة وخبرات فنية متنوعة لا يقوى الأفراد منفردين على القيام بها لذلك تعتبر الشركات من أهم ظواهر الحياة الإجتماعية وجدت منذ القدم ثم نمت وتوسعت عبر الزمن، وذلك تماشيا مع تطور حاجات البشر تبعا لتطور الحياة الإجتماعية والإقتصادية حتى أصبحت في الوقت الراهن تحتل المقام الأول في النشاط التجاري والصناعي بل وحتى الزراعي أيضا في كثير من الدول، حتى أصبح لها سلطان لا يفوقها إلا سلطان الدولة في حد ذاته[1]، وذلك تبعا للحوافز المتنوعة التي تمنحها الشركة كسهولة جمع رؤوس الأموال، كما أن نظام الشركة يسمح بالاستفادة من الإئتمانات والشروط المالية الملائمة أكثر من حصول الأشخاص عليها منفردين، زد على ذلك بحث الشركاء على الأمان من خلال تحديد مسؤوليتهم في حدود مساهمتهم في رأس مال الشركة[2].

والقانون التجاري يتصل بالأوضاع الإقتصادية السائدة إتصالا وثيقا، ويواكب متطلبات التجار وحتى الشركات التجارية، لذلك يطرأ عليه بين الحين والآخر تطور يتسبب فيه ما يحيط بالفترات اللاحقة، لذلك كان التطور الذي لحق بالتنظيم القانوني للشركة في شكلها الحديث المعاصر قد عكس التأثيرات والتغييرات التي طرأت على المشروعات التجارية نظرا لخصائصها وأنواعها، فإن هذا التطور جاء استجابة لحاجات واقعية

[1] أنظر، العكيلي عزيز، الوسيط في الشركات التجارية، دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2007، ص. 09، 10.

[2] V. Marcel ONNAINTY, Constitutions Des Sociétés, SARL, SA, SNC, EURL, SCI, 3e édition, éditions D'Organisation, Paris, 2003, p. 01.

وتلبية لأهداف مشروعة قصدها أصحاب هذه الشركات، لأن التنظيم القانوني للشركات من أكثر الأنظمة القانونية تأثرا وتأثيرا في الحياة الإقتصادية، ذلك أنه يساعد في عمليات التنمية الإقتصادية كلما كان ملائما لطبيعة التطور الذي لحق الشركات[1]، هذه الأخيرة التي لا تؤخذ بمفهومها القديم المقتضب الذي يرى أن الشركات التجارية هي التي يكون غرضها تجاريا وفقط، بل تؤخذ بتعريفها الحديث الذي هو من جانب، تقني حيث يمكن للشركات المدنية أن تأخذ الشكل التجاري وهذا لا يمنع من وجود شركات تجارية في شكل مدني[2].

لهذه الأسباب قامت مختلف التشريعات المقارنة ومن ضمنها التشريع الجزائري، بالتدخل بترسانة معتبرة من القوانين والأنظمة لينظم من خلالها نشاط هذه الشركات وإحكام الرقابة على أعمالها، وذلك حتى لا تحيد عن الهدف المرسوم لها ألا وهو النهوض بالإقتصاد القومي وتحقيق الرقي والتقدم والإزدهار للمجتمعات، وذلك بالنظر إلى قدرتها على تجميع رؤوس الأموال الضخمة والاستثمار فيها، وهذا تبعا لكل نوع وفي حدود إختصاصه من شركات تجارية ومؤسسات عمومية إقتصادية وبنوك ومؤسسات مالية، لأن الشركات بهذا الوصف وبالعودة إلى الواقع العملي فهي تحتل مكانة لا يستهان بها خاصة ما تعلق بالشركات الكبرى العالمية، والتي أصبحت بهذه الصفة التحكمية عبارة عن دولة داخل دولة، ويظهر ذلك بصفة جلية وواضحة في الشركات المتعددة الجنسيات. وسبب تدخل المشرع في حياة هذه الكيانات حتى لا تخرج عن مساعيها - الأهداف الإقتصادية كتحقيق الربح والإجتماعية كتشغيل اليد العاملة - النبيلة والبحتة التي أنشأت من أجلها، وتتحول إلى وسائل ضغط تستعمل كأسلحة سياسية للمساومة سواء بين الدول، أو حتى داخل الدولة الواحدة بين ملاكها وأصحابها من جهة والحكومة والسلطات اللامركزية من جهة أخرى.

[1] أنظر، الكيلاني محمود، الموسوعة التجارية والمصرفية، المجلد الخامس، الشركات التجارية دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2008، ص. 13.

[2] V. Jean-Marc GOLLIER et Philippe MALHEBRE, Les Sociétés Commerciales (des lois coordonnées au code de sociétés), 2e édition par Philippe MALHERBE, éditions LARCIER, Bruxelles, 2002, p. 635.

ومن هذه الحقائق يمكن القول أنه قد صاحب تطور هذه المراجعة والمراقبة تطور النشاط الإقتصادي والتجاري، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين 15 و16، والتطور لازال مستمرا متبعا تطور المنشآت والمؤسسات، حيث لم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة لأن المالك صاحب المشروع كان هو المسير نفسه في آن واحد. غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب، فكانت الأموال التي بيد الأفراد نادرة إضافة إلى إمتناع البعض إذا توافرت لديه هذه المبالغ على المخاطرة بها، مما أدى إلى الحاجة للشركات وما تولد عنه من إنفصال تدريجيا للملكية عن التسيير، كما لوحظ مع مرور الزمن أنه من المستحيل أن يشارك كل الشركاء والمساهمين في التسيير، ليس هذا وحسب، بل وحتى إنتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير متاح في الغالب لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي إقتناؤها من سوق العمل - هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها - وبالتالي فإن إنفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كانت سببا لظهور المراجعة والمراقبة، التي يقوم بها شخص محترف محايد مستقل وخارجي، كوسيلة تطمئن بها أصحاب الأموال لما استثمروه وتفادي التلاعب به[1].

ومن هنا فإن كل مؤسسة أو شركة تسطر أهدافا وتسعى إلى تحقيقها، وإن كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المسيرين - هم بحاجة إلى معلومات قصد التسيير الأحسن ما أمكن لنشاطها -، الملاك - مساهمون أو شركاء فهم بعيدون في الغالب عما يجري في المنشأة وهم بحاجة إلى معلومات حول النتائج والوضعية المالية لهذه الأخيرة -، والعمال - المهتمون أكثر فأكثر بمشاكل التسيير والنتائج المتوصل إليها -، كما يهم كذلك الغير المتعاملين معها، من زبائن وموردين والسلطات العمومية ومساهمين محتملين وبنوك

[1] أنظر، بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، بدون سنة، ص. 03، 04.

وغيرهم، فالمنشأة محل أنظار العديد من المتعاملين ذوي المصالح المختلفة والمتعارضة أحيانا، وبالتالي ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول النشطات والنتائج، ولكي تنال رضاهم لابد أن تكون بعيدة عن الشكوك كما يجب أن تخضع للرقابة، إذن فالمراقبة أو المراجعة هي فحص إنتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات، كما تعرف المراجعة على أنها الفحص الإنتقادي للقوائم المالية كالميزانية وحسابات النتائج والجداول الملحقة بها وكل ماهو محاسبي ومالي، فالهدف الأساسي للمراجع من وراء هذا الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق تلك الوثائق[1].

ومن بين صور تدخل المشرع في حياة الشركات والمؤسسات، سواء كانت خاصة، أو حتى عامة تنفرد الدولة بملكيتها، أو مزيج بين هذه وتلك، هو فرض نظام منظم ومحكم جدي وفعال للرقابة على حساباتها ونشاطها ونتائجها وحتى أعمالها، هذه الرقابة هي التي يقوم بها شخص مندوب الحسابات أو ما يعرف بمحافظ الحسابات. كلها تسميات لجهاز واحد تلتزم جل الشركات على إختلافها، إن لم تكن كلها إذا تحققت فيها بعض الشروط والمستلزمات بتعيينه كي يتولى بنفسه القيام بمهام الرقابة الدائمة والمستمرة على نشاطها وحساباتها، وذلك نظرا لأن مهمة مندوب الحسابات تعتبر مهنة فنية معقدة وصعبة لا يقوم بها إلا الأشخاص المؤهلون قانونا لممارستها، وهم أولائك الذين تتوافر فيهم جملة من المؤهلات العلمية والعملية لمزاولة هذه المهنة النبيلة، والهامة في حياة الهيئات والشركات المكلفة بتعيينهم.

لذلك فإن محافظة الحسابات مراجعة قانونية مستحدثة، ومعناه مراقبة العمليات الخاصة بالشركة بحسب المعايير والإجراءات المحددة من قبل القانون، من أجل مهنة ذات كفاءة تسمح لمندوب الحسابات بإتقان إحترام المحاسبة القانونية والمالية[2]، وعليه فإن مهنة مندوب الحسابات بإعتبارها مهنة حرة توجد في كل قطاعات الحياة

[1] أنظر، بوتين محمد، المرجع السابق، ص. 04، 06 و09.

[2] V. Dominique VIDAL, Droit Des Sociétés, 4e édition, L.G.D.J Montchrestien, Paris, 2003, p. 307.

الإجتماعية فهم متواجدون طيلة حياة الهيئة مهما كان طابعها القانوني، سواء مؤسسة أو شركة، أو حتى تجمع. كما يمارس المندوب نشاطا مستقلا مؤطرا بمجموعة من النصوص القانونية تشمل قوانين وأوامر ومراسيم تنفيذية وقرارات ومقررات[1]، هذا النشاط أو الرقابة القانونية الإجبارية تكون أحيانا بسبب الوضعية القانونية، أو بسبب الحجم، أو بسبب نشاط المؤسسة[2].

وعلى الرغم من الدور الذي ينهض به مندوب الحسابات في مختلف أشكال الشركات والذي أصبح بمثابة الرقيب الأخلاقي والقانوني الذي يضبط أعمالها أو كما وصفه البعض بحق بأنه ضمير الشركة، حيث أضحى يمارس نوعا من الرقابة القانونية أطلق عليها قضاء الأرقام[3]، إلا أن المشرع الجزائري أهمل تنظيم هذه المهنة في قانون خاص بها، وعليه كان أول قانون قام بتنظيم مهنة مندوب الحسابات هو الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم والمتضمن القانون التجاري[4]، مع الإشارة إلى أن هذا القانون تضمن بعض المواد التي تنظم مهنة وعمل مندوب الحسابات داخل بعض أنواع الشركات التجارية بصفة خاصة، وهي شركات المساهمة والتوصية بالأسهم.

وبقيت مهنة مندوب الحسابات منظمة في القانون التجاري المعدل والمتمم، ليتدارك فيما بعد المشرع الأهمية التي تحتلها مهنة محافظة الحسابات في حياة الشركات والهيئات على إختلاف أنواعها وتشكيلاتها وحتى نشاطها، ليفرد لها أول قانون مخصص ينظم هذه المهنة من جميع النواحي والجوانب هو القانون رقم 91- 08

---

[1] أنظر، معطى الله علي وشريخ حسينة، عن المهن الحرة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص. 03.

[2] V. Dominique VIDAL, op. cit. p. 310.

[3] أنظر، سيد قاسم علي، مراقب الحسابات ، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي للنشر، القاهرة، مصر 1991، ص. 05.

[4] أنظر، الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالقانون رقم 05- 02 المؤرخ في 06 فبراير 2005 ج ر عدد 101، الصادرة بتاريخ 09 فبراير 2005، ص. 08.

المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]، حيث تضمنت المواد الخاصة بمهنة مندوب الحسابات كيفيات تعيين المندوب ومن يحق لهم ممارسة هذه المهنة وسلم أتعاب هذا الجهاز وعزله، والمهام التي يقوم بها إضافة إلى حقوقه وإلتزاماته، كما تبع هذا القانون جملة من المراسيم التنفيذية والقرارات والمقررات المفسرة والموضحة للمواد القانونية المبهمة والمعقدة، وفي أحيان أخرى حتى المبينة لكيفيات تطبيق بعض المواد في بعض أنواع الشركات[2].

وأخذ هذا القانون في التطبيق ويسري على مهنة مندوبية الحسابات إلى أن عاد المشرع من جديد وقام بإعادة تنظيم هذه المهنة كليا وبصفة جذرية بواسطة قانون آخر ألغى سابقه، هو القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 والمتعلق هو الآخر بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[3]، حيث تضمن تنظيم مهنة محافظة الحسابات في المواد من 22 إلى غاية 40 منه، هذا بالإضافة إلى الأحكام المشتركة بين باقي المهن المحاسبية والمتمثلة أساسا في الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، وقد استهلها المشرع بإعطاء تعريف مفصل عن شخص مندوب الحسابات لينتقل إلى المهام التي يضطلع بها المندوب، ليعرج فيما بعد على التقارير التي يتوجب عليه إنجازها خلال عهدته الرقابية، ثم بين الأجهزة المكلفة بتعيين جهاز يكلف بالرقابة على حساباتها ونشاطها مع الإشارة إلى مدة عهدته، ليتطرق فيما بعد للسلطات التي يتمتع بها مندوب الحسابات ليؤدي مهمته على أتم وأحسن وجه وكما حددها له القانون، ثم كيفيات عزل المندوب ورده وحتى استقالته، ليختمها بتحديد المسؤوليات الملقاة على عاتق المندوب حالة إخلاله بالإلتزمات الملقاة على عاتقه.

---

[1] أنظر، القانون رقم 91- 08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 20 الصادرة بتاريخ الفاتح مايو 1991، ص. 651.

[2] أنظر، بخصوص ذلك، الأحكام المتعلقة بشروط التعين وكيفياته وبصفة عامة كل ما له صلة بالنظام القانوني للمندوب، ص. 09 وما بعدها من هذه الأطروحة.

[3] أنظر، القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010، ص. 04.

من أجل ذلك تم طرح جملة من الإشكالات والتساؤلات حتى يتسنى إثراء الموضوع، من بينها ما هو الإطار القانوني الذي رسمه المشرع الجزائري لجهاز مندوب الحسابات من بداية تعيينه لدى المنشأة أو الهيأة الملزمة بذلك حتى نهاية عمله بها، وذلك مرورا عبر محطات وخصوصيات كل مرحلة منها لأجل قيام هذا الجهاز بالعمل المنوط به على أحسن صورة وتبعا للقانون؟ زد على ذلك لماذا يوجد شخص يتولى الرقابة الدائمة والمستمرة على الحسابات مع العلم أن كل منشأة تحتوي على أجهزة داخلية قد تقوم بنفس المهام الموكلة له، بل والأكثر من ذلك قد تنافسه في المهام المنوطة إليه والصلاحيات الممنوحة له؟ وهل التشابه في المهام بين ما يقوم به المندوب في الشركات التجارية مع ما يقوم به في باقي المنشآت المالية كالبنوك والمؤسسات المالية والمؤسسات العمومية الاقتصادية يغني عن دراسته بداخلها؟

في سبيل الإجابة على هذه التساؤلات والإنشغالات، ومن أجل دراسة موضوع الرقابة التي يقوم بها مندوب الحسابات على مختلف أشكال الشركات والهيآت على إختلافها بصفة موضوعية، تم إعتماد المنهج التحليلي لأنه يتناسب مع طبيعة الموضوع.

ويشار أن الدراسة ستقتصر على جهاز مندوب الحسابات والدور الذي يضطلع به في حياة الشركات والهيآت على إختلافها في التشريع الجزائري وحسب، مع تقديم أمثلة من القانون المقارن.

إن الحاجة للعمل الجبار الذي يقدمه مندوب الحسابات وزيادة الطلب على أعمال هذا الأخير، نظرا لدوره الحيوي في مختلف أشكال الشركات سواء التجارية منها، أو البنوك والمؤسسات المالية، أو حتى المؤسسات العمومية الاقتصادية هو ما أوجب التعريف أكثر بمهنة محافظة الحسابات بصفة عامة هذا من جهة، ومن جهة أخرى، هو محاولة التعرف على دوره الرقابي داخل هذه الهيئات الملزمة بتعيين مثل هذا الجهاز ليقوم بالرقابة الدائمة والمستمرة على أعمالها ونشاطها وحساباتها، حتى تستطيع إحكام سيطرتها على حساباتها ونشاطها وتوجيهه لما يخدم مصالحها وأهدافها، عن طريق تكليف شخص محايد متمكن فني وخبير ليقوم بهذه

المتابعة، حتى تتمكن بمعيته من مراقبة نشاطها بدقة تامة ومنتهية، وتقويمه وتوجيهه للمسار الذي يخدم إقتصادها وأهدافها المسطرة مسبقا، ومن وراء ذلك العودة بالنفع على الإقتصاد القومي وما ينجر عليه من أرباح وعائدات ومزايا، وتكون بذلك قد قدمت خدمات ومصالح لنفسها ولجهات أخرى، سواء السلطات العامة أو حتى الخواص.

هناك بعض الصعوبات التي واجهتنا أثناء إنجاز هذا البحث، ولعل أهمها وأبرزها هو قلة المراجع المتخصصة في هذا الموضوع ما عدا جملة من الأطروحات التي تناولته وتعرضت للدراسة المقارنة.

زيادة على كل ذلك ودوما في إطار الصعوبات التي واجهتنا هو طبيعة الموضوع الصعبة والمعقدة في آن واحد، لأن جهاز مندوب الحسابات وعمله الرقابي من الناحية العملية والتطبيقية موضوع يمس الجانب الإقتصادي أيضا.

وعلى هذا وحتى يتسنى دراسة موضوع مندوب الحسابات ودوره الرقابي داخل مختلف أشكال الشركات التجارية من كل الجوانب والنواحي، سيتم تقسيم الدراسة إلى بابين يخصص الباب الأول منها لدراسة القواعد التي يخضع لها جهاز مندوب الحسابات، أو ما يعرف بالنظام القانوني الذي يخضع له هذا الجهاز.

أما الباب الثاني فسيتم تخصيصه للدور الرقابي لمندوب الحسابات داخل مختلف أشكال الشركات على إختلافها وتنوعها.

الباب الأول

النظام القانوني لمندوب الحسابات

إن إقتصادات الأمم والشعوب تعتمد على مجموعة من الآليات والطرق في سبيل النهوض بها والارتقاء بها إلى أعلى المراتب في الأفق أين يوجد التطور وتحقيق الاكتفاء الذاتي للوصول إلى الرقي والاستقرار وفرض الذات على باقي المجتمعات والدول العالمية، ومن بين هذه الآليات نذكر على سبيل المثال لا الحصر، الشركات التجارية التي تعتبر وبإجماع الخبراء والمختصين المحرك الرئيسي للاقتصاد القومي، وإلا كيف يفسر إزدهار بعض الشركات متعددة الجنسيات لتصل إلى غاية التفوق على الدول في إقتصادها وتنافسها لفرض سياسات إقتصادية معينة موجهة لخدمة مصالحها المنتشرة عبر أقطار العالم.

ونظرا للدور الفعال والخطير الذي تلعبه الشركات التجارية على جميع الجبهات، سواء الجانب الإقتصادي أو الجانب السياسي أو الإجتماعي وحتى الثقافي في بعض الأحيان، كان لزاما على المشرع بصفة عامة، والجزائري بصفة خاصة، التدخل بنصوص تشريعية آمرة للحفاظ على الهدف الموجود من أجله هذه الشركات والمؤسسات المالية، ألا وهو تحقيق الأرباح والإرتقاء بالإقتصاد الوطني، لكن دوما في حدود ما يسمح به القانون، ولهذا وذاك قام بإيجاد مجموعة متنوعة ومتكاملة فيما بينها من آليات الرقابة المفروضة على هذه الشركات والمؤسسات المالية بغرض إبقائها تحت السيطرة وفي الطريق المرسوم لها من قبله، بحيث تتنوع هذه الرقابة والمتابعة المفروضة عليها حسب تنوع الأجهزة المكلفة بها، فقد تكون رقابة داخلية تقوم بها أجهزة الشركة كمجلس الإدارة أو مجلس المديرين ومجلس المراقبة، وحتى الجمعية العمومية للمساهمين والهيآت المكلفة بالمداولات، كما قد تكون هذه الرقابة المفروضة خارجية يتولى القيام بها جهاز آخر لا يقل أهمية عن الأجهزة السابق الإشارة إليها، ألا وهو مندوب الحسابات الموجود خصيصا للقيام بأعمال الرقابة الدائمة والمستمرة على أعمال المسيرين والقائمين بالإدارة.

ونظرا للموقع الحساس الذي يشغله هذا المندوب خصه المشرع الجزائري بمركز قانوني (المبحث الأول) أقل ما يمكن القول عنه أنه كل متكامل لأبعد الحدود، لضمان أدنى حد من الشفافية والمصداقية على أعماله الرقابية في المقابل قام بفرض عليه طريقة للعمل وحتى مسؤولية (المبحث الثاني)، وذلك حتى يسمح له هذا الإجراء بأداء مهامه الرقابية كما يلزم الحال وكما طلب منه، سواء من القانون أو حتى ما تقتضيه أصول مهنته.

الفصل الأول

المركز القانوني لمندوب الحسابات

نظرا للدور الفعال والمهم الذي يضطلع به مندوب الحسابات خصه المشرع بمركز قانوني متميز لمهمته لأنه كامل ومتكامل ومتماسك حتى يسمح له بأداء وظيفته النبيلة المتمثلة في الرقابة الدائمة والمستمرة على حسابات الشركة ونتائجها، وذلك دونما حصول أي تأثير أو تأثر من أطراف أخرى، سواء داخلية متمثلة في أجهزة الشركة أو حتى خارجية مهما كان نوعها أو تسميتها، لذلك قام بسن ترسانة من القوانين والأنظمة والمراسيم التي تضمن هذه الاستقلالية والحيادية المرجوة من إيجاد جهاز من هذا النوع داخل النظام القانوني للشركة، ويأتي على رأس هذه التنظيمات والقوانين، الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم المتضمن القانون التجاري إضافة إلى القانون رقم 91- 08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهمة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الملغى بالقانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمراسيم والتنظيمات المفسرة له.

وتظهر حصانة ومتانة هذا المركز القانوني من خلال العديد من الأوجه والمعطيات كما هو الشأن في التعين وشروطه (المبحث الأول)، حيث توجد جهات معينة خصيصا لهذا الغرض كالجمعية العامة مثلا صاحبة الاختصاص الأصيل في ذلك، وإن كانت توجد بعض الجهات الأخرى التي تقوم بالتعيين استثناءا، إضافة إلى وجوب توفر بعض الشروط والمتطلبات في من سيمارس هذه المهمة، لأنه لم يترك المجال مفتوح لكل شخص

دون اشتراط بعض المؤهلات لممارسة هذه المهنة النبيلة والصعبة والمعقدة في آن واحد، كما تظهر مناعة هذا النظام أيضا من خلال الطرق المحددة والمشروطة لإنهاء وانتهاء مهام مندوب الحسابات (المبحث الثاني)، وذلك لتوفير الاستقرار والاستقلالية للمندوب وما يصاحب هاذين العاملين من عوامل إيجابية تعود بالنفع على الجميع، سواء الشركة والشركاء وحتى الغير المتعامل معها، وبصفة عامة جميع من يستفيد من خدمة محافظة الحسابات، إما من قريب أو من بعيد.

المبحث الأول

تعيين مندوب الحسابات وشروطه

تتنوع وتختلف الجهات التي أوكلت لها مهمة تعيين مندوب الحسابات، لا لشيء إلا لشدة حساسية تأثير مركز مندوب الحسابات على حياة الشركة وتسيرها وحتى مستقبلها، بحيث تختلف هذه الجهات المسندة لها مهام التعيين بحسب ما إذا كانت الشركة في طور التأسيس أو الشركة المؤسسة من قبل وتزاول نشاطها بصورة عادية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، ما هي الجهة التي ستقوم بمهام التعيين وذلك في حالة تقاعس أو عزوف الجهات الأصيلة بالتعيين عن القيام بواجبها في الوقت المناسب (المطلب الأول)، هذا بالإضافة إلى أن مهنة مندوب الحسابات ليست متروكة ومفتوحة أمام الجميع ليمارسها أي شخص كان، بل لا يقوم بمهام المندوب إلا من توافرت فيه جملة من الشروط وبعض المتطلبات وقام ببعض الخطوات واحترم بعض الإلتزامات (المطلب الثاني) وذلك حتى يكون لمهنة مندوب الحسابات مكانتها وتأثيرها على أرض الواقع وتؤدي العمل والهدف اللذين وجدت من أجلهما بكل دقة وشفافية وتقنية عالية في الرقابة والمراقبة.

المطلب الأول

تعيين مندوب الحسابات

يؤلف المساهمون المجتمعون في جمعية عمومية السلطة التقريرية في الشركة - مهما كانت سواء جمعية عادية أم غير عادية - وتعتبر الجمعية العمومية صاحبة السيادة والقرار لها الكلمة الأولى والأخيرة، والمساهمون فيها يمارسون هذه السلطة والسيادة على القائمين بالإدارة، وباعتبار هذه الجمعيات الجهاز الأعلى والمرجع والمخرج في نفس الوقت فهي التي تقوم باتخاذ القرارات التي تتجاوز الإدارة اليومية للشركة، كما تقوم وحدها بتعديل النظام الأساسي لهذه الأخيرة، وهي التي تعود لها سلطة تعيين باقي أجهزة الشركة التي تساهم مجتمعة في تحقيق أهدافها[1]. ومن بين هذه الأعمال نذكر على سبيل المثال، تعيين أجهزة الرقابة والمتابعة على أعمال الشركة والتي من بينها مندوب واحد أو أكثر مكلف بمراقبة الحسابات المتعلقة بالشركات ونشاطها ونتائجها.

الفرع الأول

التعيين من قبل الجمعية التأسيسية

إن الشركات التي تكون في طور التأسيس تقوم بالاستثمار في هذه المرحلة حيث تستغل الفرصة في القيام بقيد كل ما يتعلق بأجهزة الشركة المكلفة سواء بالإدارة أو بالرقابة في عقدها التأسيسي، وذلك ربحا للوقت والتفرغ لأمور أكثر أهمية تتعلق بحياة الشركة، ومعناه من خلال هذا الموضوع أن الجمعية العامة التأسيسية تقوم بتعيين واحد أوأكثر من مندوبي الحسابات حتى يتولى أعمال الرقابة على حسابات الشركة ودفاترها ومستنداتها والسند القانوني في ذلك ما نص عليه المشرع فيما يخص شركة المساهمة التي تلجأ للادخار العلني في تأسيسها في المادة 600 من ق. ت التي نصت:" يقوم المؤسسون بعد التصريح بالاكتتاب

[1] أنظر، سعيد يوسف البستاني، قانون الأعمال والشركات، بدون طبعة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ص .419.

والدفعات باستدعاء المكتتبين إلى جمعية عامة تأسيسية حسب الأشكال والآجال المنصوص عليها عن طريق التنظيم.

تثبت هذه الجمعية أن رأس المال مكتتب به تماما، وأن مبلغ الأسهم مستحق الدفع وتبدي رأيها في المصادقة على القانون الأساسي الذي لا يقبل التعديل إلا بإجماع آراء جميع المكتتبين وتعين القائمين بالإدارة الأولين أوأعضاء مجلس المراقبة وتعين واحدا أوأكثر من مندوبي الحسابات، كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء قبول القائمين بالإدارة أوأعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات وظائفهم"

أما في حالة إتباع الشركة لأسلوب الادخار المغلق[1]، فيتم تعيين القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة الأولون وكذا مندوبو الحسابات في القوانين الأساسية، وهذا ما جاءت به المادة 609 من ق. ت، وما يقال على شركات المساهمة يصلح أن يقال على شركات التوصية بالأسهم وذلك لتشابه طرق تكوينها.

ومن هذا المنطلق يمكن القول أن تعيين مندوب للحسابات أو أكثر يقوم بمهام الرقابة الدائمة والمستمرة على حسابات الشركة ونشاطها أثناء التأسيس، يعد بمثابة شرطا أساسيا لصحة عقد الشركة، وذلك لتفادي أي بطلان قد يحدث بمناسبة مخالفة قواعد التأسيس[2]، لأن هذه التعيينات تعد شرط وجود وبقاء في آن واحد، بحيث تعد شرط وجود، بمعنى أن الشركة لا تقوم من دونها لأنها لا تقبل القيد في السجل التجاري من دون هذا الإجراء الجوهري، وبالتالي لا تكتسب الشخصية المعنوية وما ينجر على ذلك من آثار للشركة الفعلية، كما يعد شرط بقاء لأن إثارة تخلف هذا الإجراء من أي شخص ذي مصلحة سسيؤدي لا محالة إلى قيام دعوى بطلان الشركة الذي هم - يعني المؤسسون - في غنى عنه لصعوبته وخطورته في نفس الوقت.

[1] يمكن لشركة المساهمة أن تؤسس بطريقين مختلفين، سواء باللجوء إلى الجمهور لتأسيسها وذلك ما جاء في المواد من 595 حتى 604 من ق. ت،كما يمكن لها أن تؤسس بطريقة مغلقة، أي فقط بين مؤسسيها، وذلك ما جاء في المواد من 605 حتى 609 من ذات القانون.

[2] أنظر، مغربي قويدر، شركات التوصية - مشاركة المال والعمل - دراسة قانونية على ضوء القانون التجاري الجزائري، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، السنة الجامعية 2008- 2009، ص. 208، 209.

هذا إذن فيما يخص تعيين مندوب الحسابات في مرحلة التأسيس وما يثيره من التباسات وعقبات وجب التفطن لها وتخطيها، إذن ماذا لو كانت الشركة مؤسسة وتقوم بنشاطها بصورة عادية. فماذا بشأن هذه النقطة؟

الفرع الثاني

تعيين مندوب الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية

إن الجمعيات العمومية العادية هي صاحبة الاختصاص الأصيل في تعيين واحد أو أكثر ليقوم بمهام مندوب الحسابات والمتمثلة أساسا في الرقابة الدائمة والمستمرة على حسابات الشركة ونتائجها، وهذا ما أكد عليه المشرع في أكثر من مناسبة، حيث نص على ذلك في القانون رقم 10- 01 المتعلق بتنظيم المهنة وذلك في المادة 26 منه التي نصت بأنه:" تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية".

كما أكد على ذلك في نص المادة 715 مكرر 4 من ق. ت التي نصت بأنه:" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين السجلين على جدول المصف الوطني".

ومن هنا يتضح بأن الجمعية العامة العادية منها، مكلفة بتعيين مندوبا للحسابات أو أكثر تسند له مهام الرقابة الدائمة والمستمرة على دفاتر الشركة وحساباتها وذلك فيما يخص شركة المساهمة، وما دامت أن جل أحكام هذه الأخيرة تطبق على شركات التوصية ومنها ما تعلق بقيام الجمعية العامة بتعيين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات مالية، وذلك بإحالة صريحة من المشرع لتطبيق هذه الأحكام.

وما تجدر الإشارة إليه أن تعيين الجمعية العامة العادية لمندوب الحسابات يكون بالأغلبية النسبية أي خمسين في المائة زائد واحد، غير أن هذا التعيين لا يحدث أي أثر قانوني إلا بعد صدور قبول التعيين من مندوب

الحسابات، بحيث لا يرتب رفض التعيين من قبل المندوب أي أثر قانوني، في حين تلتزم الجمعية العامة بتعيين مندوب آخر للحسابات. وقاعدة تعيين مندوب للحسابات من قبل الجمعية العامة للمساهمين تعد قاعدة آمرة من النظام العام، أي اختصاص مانع للجمعية العامة مما يعني عدم إمكانية تنازل هذه الأخيرة عن هذه المهمة وتفويضها لجهاز آخر كمجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، بل الأكثر من ذلك لا يجوز لهذه الأجهزة التدخل لتعيين مندوب للحسابات إحتياطي في حالة شغور هذا المنصب، والحكمة المتوخاة من هذا الحضر في التعيين، هو تجسيد المبدأ الذي تقوم عليه كل شركة وهو مبدأ التسلسل والفصل بين السلطات[1].

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه إذا كانت تمنح للجمعية العامة للمساهمين الحرية الكاملة في إختيار من يقوم بالمراقبة، فإنه في الواقع العملي وما دأب التعامل به هو أن القائمين بالإدارة أو المسيرين هم الذين يوجهون الجمعية العامة عن طريق إقتراحهم مندوبين يرون أنهم أقرب منهم من حيث التفاهم والتنسيق للذهاب بالشركة إلى الهدف المنشود، وغالبا ما يلجؤون لهذه الطريقة تحت تأثير وضغط لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، وهذا بالنسبة للشركات التي تلجأ للادخار العلني في تكوينها[2].

الفرع الثالث

تعيين مندوب الحسابات من قبل القضاء

نظرا للدور الإيجابي والفعال الذي يلعبه مندوب الحسابات داخل الشركة، لذلك نجد المشرع تدخل في العديد من المرات مساهمة منه وحرصا على تفعيل هذا الدور، بحيث أوجد الحلول اللازمة والناجعة في حال تخلف أو تقاعس الجمعية العامة لتعيين مندوبا أو أكثر للحسابات، أو في حال رفض هذا المندوب المعين للتعيين لسبب أو بدون سبب، أو حتى في حالة وجود مانع من الموانع يحول دون ممارسة المندوب لوظائفه، ففي جميع

[1] أنظر، صابونجي نادية، الرقابة على التسيير في شركة المساهمة، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، السنة الجامعية 2008- 2009، ص .194.

[2] أنظر، بوعزة ديدن، أجهزة الرقابة في شركات المساهمة، مجلة دراسات قانونية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، سنة 2006، العدد 03، ص. 11.

هذه الأحوال يتم اللجوء إلى القضاء للقيام بالتعيينات اللازمة، أو حتى التغيرات المناسبة في هذا الجهاز ليسمح بالسير الحسن والعادي لحياة الشركة ونشاطها لتحقيق الهدف من انشائها.

لهذا وذاك يقدم طلب تعيين مندوب واحد أو أكثر للحسابات أو حتى استبداله إلى رئيس المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المقر الإجتماعي للشركة، وذلك بتقديم طلب من قبل كل من يهمه الأمر[1]، بحيث جاء في المادة 715 مكرر 4 من ق. ت وذلك فيما يخص شركات المساهمة، أنه في حالة عدم قيام الجمعية بتعيين مندوب للحسابات، وكذا في حالة وجود مانع يحول دون السماح للمندوب المعين من أداء مهامه، يتم طلب التعيين و/أو الاستبدال من رئيس المحكمة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو من كل من يهمه الأمر إضافة إلى لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، وذلك بالنسبة للشركات التي تؤسس عن طريق الادخار العلني ويطبق هذا الحكم على باقي الشركات المعنية بتعيين مندوب للحسابات أو أكثر للقيام بمراقبة نشاطها وحساباتها. والحكمة من وراء ذلك ما يجلبه هذا الأخير من أهمية بالغة وفائدة كبيرة تعود بالنفع على الشركة، سواء في حياتها أو حتى بعد انقضائها.

كما تظهر أهمية الرقابة التي يقوم بها المندوب من خلال استعمال المشرع لعبارة " ... يمكن أن يقدم الطلب كل معني" لأنها تمس بالخصوص حياة الشركة، بل الأكثر من ذلك لأن عدم المبادرة بالتعيين لمندوب أو أكثر للحسابات يعتبره البعض خطأ في التسيير[2].

أما فيما يخص الشق الجنائي فيعتبر عدم القيام بتعيين واحد أو أكثر كمندوبين للحسابات من بين المخالفات التي يعاقب عليها القانون، حيث أنه مثلا وفي شركة المساهمة يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من عشرين ألف دج إلى مئتين ألف دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل من رئيس

[1] V. Bouzaine BELMAMOUN, le commissaire aux comptes, Rapport de stage, conseil régional OUEST, Année 2008, p. 05.

[2] أنظر، مغربي قويدر، المرجع السابق، ص. 209.

الشركة أو القائمون بإدارتها الذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات، وهذا ما جاءت به المادة 828 من ق. ت.

وفي الأخير وحتى تكتمل عملية التعيين يبقى على الطرف الآخر المعني بالعملية، ألا وهو مندوب الحسابات أن يختار أحد الحلين المتاحين أمامه إما يقبل بهذا التعيين وإما يقوم بالرفض.

ففي حالة قبوله للتعيين من قبل الجمعية العامة التأسيسية أو من قبل جمعية الشركاء أو الهيئة المكلفة بالمداولات بحسب الأحوال، أو حتى من طرف رئيس المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مقر الشركة، يجب على مندوب الحسابات تأكيد قبوله لتعيينه في منصبه كتابة، وذلك عند مكتب توثيق مثلا بموجب عقد بينه وبين الشركة ولو أن مثل هذا الإجراء يبقى مجرد إجتهاد فقهي، لأنه غير منصوص عليه لا في القانون المنظم للمهنة ولا حتى في القانون التجاري، وذلك على الرغم من أن المادة 30 من القانون رقم 10- 01 السابق الإشارة إليه قد أشارت إلى إجراء مشابه، ألا وهو إبلاغ لجنة مراقبة النوعية خلال أجل أقصاه 15 يوما من طرف مندوب الحسابات بتعيينه بهذه الصفة داخل الشركة، وفي المقابل على الشركة نشر هذا التعيين في جريدة مختصة بالإعلانات القانونية.

أما في حالة رفض مندوب الحسابات للتعيين نهائيا، سواء بعد طرح فكرة التعيين عليه، أو حتى تعيينه النهائي من قبل الشركة أو المؤسسة الملزمة بتعيينه، فعليه تبرير هذا الرفض كتابة، كما عليه أيضا إعلان ذلك في جريدة مختصة بالإعلانات في ظرف 15 يوما من رفضه التعيين أو حتى مشروع التعيين المقترح عليه[1].

[1] V. Tahar HADJ SADOK, Le commissaire aux comptes, rôle, diligences et responsabillités du commissaire aux comptes, Baba Hassane, Alger, pp. 12 à 15.

المطلب الثاني

شروط التعيين

تعتبر عملية مراجعة الحسابات وتدقيقها من الأمور الفنية والمهنية في نفس الوقت، التي لا تسمح لأي شخص بممارستها وامتهانها، وذلك نظرا لصعوبتها وتعقيداتها هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، فهي ذات أهمية بالغة لأن باقي الأعمال ترتكز عليها وتتخذها كمرجع لإتخاذ قرار معين أو فرض شيء ما، لذلك كان أول شرط وضعه المشرع في حق مندوب الحسابات المعين، هو أن يكون من بين المهنيين المسجلين في جدول المصف الوطني لمحافظي الحسابات، وهذا ما نصت عليه صراحة المادة 26 من القانون المنظم للمهنة السالف الإشارة إليه وأكدته المادة 715 مكرر 4 من ق. ت بالنسبة لشركات المساهمة.

وأول ملاحظة - وقبل الخوض في شروط التعيين - يجب التنويه إليها، هي أن المشرع قد استعمل مصطلح "مندوب الحسابات" وذلك في القانون رقم 75- 59 المتضمن القانون التجاري، أما في الأمر رقم 10-01 المتعلق بتنظيم المهنة، فقد استعمل مصطلح "محافظ الحسابات" كمرادف لمندوب الحسابات، لكن بالعودة إلى كلا القانونين باللغة الفرنسية نجد المشرع استعمل "Le commissaire aux comptes" كمصطلح واحد لنفس الكلمتين[1].

أما عن شروط ممارسة مهنة مندوب الحسابات، فقد تضمنتها نصوص القانون رقم 10- 01 السابق الإشارة إليه، بحيث حددت هذه النصوص الشروط الواجب توافرها في الأشخاص الراغبين في مزاولة هذه المهنة سواء كانوا طبعين أو معنويين، وقد تصدرت قائمة هذه الشروط، وجوب الاعتماد وأداء اليمين (الفرع الأول)، ثم تلتها فرض مجموعة من الإشتراطات على هؤلاء الأشخاص من أجل التسجيل في المصف الوطني لمحافظي الحسابات (الفرع الثاني)، وفي الأخير قامت بحضر مجموعة من النشاطات على الممتهنين لوظيفة

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 190.

مندوب الحسابات والمتعارضة مع هذه المهمة، كما اشترطت عليهم الحذر من الوقوع في بعض الحالات التي تتنافى ومزاولة هذه المهنة (الفرع الثالث).

الفرع الأول

الاعتماد وأداء اليمين

إن أول شرط وضعه المشرع فيما يخص مندوب الحسابات حتى يقوم بمهامه الرقابية لدى الشركات هو الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية، وهذا ما جاءت به المادة 07 من القانون رقم 10- 01 المشار إليه أعلاه وترسل طلبات الاعتماد بصفة محافظ حسابات أو تودع مقابل وصل استلام لدى المجلس الوطني للمحاسبة للبت في هذه الطلبات بواسطة لجنة الاعتماد[1]، هذه الأخيرة تقوم بتقدير الإجازات والشهادات التي تسمح لكل طالب إعتماد بالتسجيل في صنف مهني معين ثم مدى مطابقة هذه الطلبات للشروط والأحكام القانونية المنظمة للمهنة أما في حالة رفض طلب الاعتماد أو قبوله يبلغ صاحب الطلب في مهلة لا تتجاوز مدة الأربعة أشهر من طرف المجلس الوطني للمحاسبة، أما في حالة عدم التبليغ عن نتيجة طلب الاعتماد بعد إنقضاء هذه المهلة أو حتى في حالة رفض طلب الاعتماد، يقوم المعني بالأمر بتقديم طعن قضائي وفقا للأحكام المحددة لرفع الدعوى أو بصفة عامة أحكام التقاضي المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وفي الأخير يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتحديد قائمة اسمية - وفي كل أول يوم من شهر يناير- للمهنيين المسجلين في المصف الوطني ويقوم بنشرها وفقا للأشكال والكيفيات التي يحددها الوزير المكلف بالمالية.

[1] أنظر، المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 27 يناير 2011 والمتضمن تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره ج ر عدد 07، الصادرة بتاريخ 02 فبراير 2011، ص. 04، حيث جاءت هذه المادة بتعداد المهام التي تتولاها لجنة الاعتماد والمتمثلة أساسا في إعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد، تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة مندوب الحسابات على غرار المهن المحاسبية الأخرى، ضمان سير طلبات الاعتماد، تحضير ملفات الاعتماد وضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين.

هذا عن الاعتماد وكل ما يتعلق به من إجراءات وحتى ما يعترضه من معوقات، والآن وبعد أن يتخطى مندوب الحسابات هذه المرحلة يجب عليه القيام بأمر آخر لا يقل أهمية عن سابقه، هذا الإجراء مطلوب في جميع المهن الحرة الأخرى، شأنها شأن مندوب الحسابات كمهنة حرة، هذا الإجراء هو أداء اليمين حسب ما جاء به القانون، وهذا ما نصت عليه المادة 06 من القانون المنظم للمهنة والتي أكدت:" يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية:

أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد.

يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول".

من خلال استقراء هذه المادة نجد أن اليمين تتضمن ألفاظ التوحيد بما أن الديانة الرسمية للدولة هي الاسلام[1]، غير أن باقي الصياغة اللغوية تبقى مجرد قسم للقيام بالمهنة، بما يفرض على مندوب الحسابات من القيام بعمله أحسن قيام، والأفضل أن يقوم بواجباته بأحسن وجه من أجل توضيح طابع النزاهة والاستقلالية، كما أن الاخلاص في تأدية المهام يعني الالتزام بالأحكام القانونية والتنظيمية وبالخصوص الصدق في أدائها وكتم سرها هذا ويقع عليه التصرف في كل الأحوال بسلوك المحترف الشريف، أي يحترم المبادئ الأخلاقية للمهنة ويكون ذلك سلوكه العادي، وبالتالي فإن أداء اليمين القانونية تعتبر بمثابة التعهد والاعتراف المتبادل من المنضم إلى المهنة الذي أدى اليمين على أنه ذو كفاءة تقنية، وقد استوفى شروط الاعتماد والانتماء إلى المهنة،

[1] أنظر، المادة الثانية من القانون رقم 16- 01 المؤرخ في 06 مارس 2016 المتضمن التعديل الدستوري، ج ر عدد 14، الصادرة بتاريخ 07 مارس 2016 ص. 06.

وفي المقابل فالسلطات التي اعتمدته تسمح له بممارسة المهنة بطريقة نظامية وواضحة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته[1].

هذا و لم تحدد لا الأحكام الراهنة ولا السابقة طريقة تأدية اليمين ما إذا كان يتم كتابة و/أو شفاهة، غير أنه يمكن استخلاص موقف المشرع من خلال المادة السابقة، ومقارنة مع باقي المهن الأخرى، إذ يتم تأدية اليمين في كل الحالات أمام الهيئات المختصة شفاهة وبالحضور الشخصي للمترشح. هذا ويتم تأدية اليمين بالنسبة لمندوبي الحسابات أمام المجلس القضائي الواقع في دائرة اختصاصه عنوانه المهني، كما يحرر محضرا يثبت ذلك[2].

الفرع الثاني

شروط التسجيل

ما يمكن أن يقال في هذا الشأن، هو أنه وعند قيام الجمعيات العمومية بتعيين مندوب واحد للحسابات أو أكثر من بين المهنيين المسجلين في القائمة المضبوطة مسبقا لمحافظي الحسابات، وتحت إشراف المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات، لأن العبرة من اشتراط أن يكون هذا التعيين من بين المهنيين المسجلين في الجدول هي ضمان مراجعة أعمال الشركة وحساباتها بواسطة فنيين متخصصين، يتوفرون على درجة من التحصيل العلمي والكفاءة المهنية في المجال المحاسبي، ويتمتعون باستقلالية يتمكنون معها من القيام بالمهام الموكلة لهم على أحسن وجه[3]، لأن عملية المراجعة الحسابية والمتابعة لنتائج الشركة ونشاطها، الخطأ فيها يكلف الكثير مما يعني المسؤولية وبالتالي المساءلة والمتابعة القضائية.

---

[1] أنظر، فنينخ عبد القادر، الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، أطروحة دكتوراه في القانون، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، السنة الجامعية 2011- 2012، ص. 38 و40.

[2] أنظر، فنينخ عبد القادر، المرجع نفسه، ص. 39، 40.

[3] أنظر، طيطوس فتحي، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة معسكر السنة الجامعية 2008- 2009، ص. 48.

من أجل ذلك قام المشرع بالفرض على الأشخاص الراغبين في التسجيل في المصف الوطني لمحافظي الحسابات جملة من الشروط يمكن إجمالها في الآتي:

ـــ أن يكون جزائري الجنسية

ـــ أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة، حيث وبالنسبة لمهنة مندوب الحسابات أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها

ـــ التمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية

ـــ ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة

ـــ أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وذلك حسب ما تم التطرق إليه

ـــ أن يؤدي اليمين كما هو منصوص عليه في القانون وكما أشير إليه سابقا.

ما يجدر التنويه إليه، هو أن الشهادات والإجازات التي تسمح لمندوب الحسابات بممارسة مهامه وتعيينه من طرف أي شركة لمراقبة حساباتها ونتائجها، يجب أن تمنح له من قبل معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو من قبل المعاهد المعتمدة من طرفه[1].

بالإضافة إلى الشروط التي سبق التعرف عليها، هناك شرط أساسي لا يقل شأنا عن باقي الشروط كما أنه يساهم في تسهيل المهمة الرقابية لمندوب الحسابات ألا وهو أن يكون له عنوان مهني خاص به[2]، بحيث يلزم المترشح للمهنة - شخص طبيعي أو معنوي - بأن يثبت وجود محل مهني خاص به عند إيداع طلب التسجيل في الغرفة الوطنية، ويجوز أن يكون هذا المحل ملكا أو مستأجرا للمهني على ألا تقل فترة الإيجار عن سنة واحدة. كما يجب أن تتوفر في هذا المحل المهني شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح

[1] المادة 08 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة.

[2] تنص المادة 10 من القانون المنظم للمهنة:" لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص".

للمندوب بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف حسبما تقتضيه العهدات المسؤول عنها، ويجب أن يرفق طلب التسجيل في الجدول نسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المحل وكذا محضر معاينة يثبت وجود المحل يعده المحضر القضائي[1]، والحكمة من اشتراط ذلك هو تسهيل الإتصال بمندوب الحسابات ومراسلته في هذا العنوان، خاصة إذا تعلق الأمر باستدعائه لحضور أي جمعية عمومية أو طلب أي استفسار منه حول الوضع المالي الحقيقي للشركة من أي شخص يهمه الأمر.

هذا إذن كل ما يخص شروط التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وكل مستلزماتها من اعتماد وأداء لليمين وشروط أخرى يجب توافرها في شخص المندوب - الشخص الطبيعي - فماذا عن مندوب الحسابات الشخص المعنوي؟

يستطيع مندوب الحسابات أن يمارس مهامه بشكل فردي باسمه ولحسابه الخاص، لكن هذا لا يمنعه من ممارسة وظيفته في شكل جماعي على هيئة شركة أو تجمع، وهذا ما سمح به القانون المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وطبعا ذلك لا يتأتى إلا إذا تم توفير بعض الشروط والمعايير من جهة واحترام أخرى من جهة أخرى، وأول هذه الشروط يجب أن يكون جميع أعضاء شركات محافظة الحسابات ذوي جنسية جزائرية وهذا ما اشترطته المادة 46 من القانون المنظم للمهنة، ليس هذا فحسب، بل قام المشرع بتحديد نوع الشركات والهيئات المسموح لها بممارسة مهنة مندوب الحسابات، بحيث أعطى هذه الإمكانية لشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة وكذا للشركات المدنية إضافة إلى التجمعات ذات المنفعة المشتركة، وتسمى هذه الأخيرة بعد تشكيلها لهذا الغرض بشركات محافظة الحسابات، كما يجب أن يشكل الأعضاء المسجلون في الغرفة الوطنية بصفة فردية في الجدول لممارسة مهنة مندوب للحسابات على الأقل ثلثي (3/2) الشركاء، ويمتلكون أيضا ثلثي (3/2) رأس المال على الأقل، أما الثلث الباقي والشريك في هذه

[1] أنظر، المواد 02، 03، 04 و05 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 31 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 07، الصادرة بتاريخ 02 فبراير 2011، ص. 22.

الشركات يجب أن يكونوا جزائري الجنسية ولهم علاقة بالمهنة، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، دون أن يشترط فيهم الاعتماد والتسجيل في الجدول[1].

إضافة إلى هذه الشروط هناك متطلبات أخرى جاءت على ذكرها المادة 51 من القانون رقم 10- 01 السالف الذكر وذلك حتى تتمكن شركات محافظة الحسابات من الحصول على الاعتماد وهي:

ـــ أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد

ـــ أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط

ـــ أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الإجتماعي المؤهل لذلك، وإما لحاملي الحصص الإجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف

ـــ أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة

ـــ أن لا تملك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو حتى في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات، يمكن للمجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

أما فيما يخص الثلث الباقي المكون للشركات المعنية بممارسة مهنة مندوب الحسابات، فيشترط في هؤلاء الشركاء غير المعتمدين أن يكونوا ذو جنسية جزائرية، وحاصلين على شهادة جامعية، ولهم علاقة مباشرة أو حتى غير مباشرة بمهنة محافظة الحسابات[2].

هذا عن شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة، وما تجدر الإشارة إليه هو الحكم الخاص الذي جاء به المشرع فيما يخص الشركات المدنية والتي تمارس مهنة محافظة

[1] المادتين 48، 50 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة.

[2] تنص المادة 50 من القانون المنظم للمهنة على:"طبقا لأحكام المواد 47 و48 و49 من هذا القانون، يشترط في الثلث 3/1 الشريك غير معتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة".

الحسابات، بحيث سمح للشركاء غير المعتمدين وغير المسجلين في الغرفة الوطنية ولا المصف الوطني بأن يكونوا شركاء في مثل هذه الشركات وذلك في حدود الربع (4/1)، بخلاف الأنواع الأخرى من الشركات أين سمح لمثل هؤلاء الشركاء أن يكونوا في حدود الثلث (3/1)، لكن مع شرط آخر اشترطه، هو أن يكون هؤلاء الشركاء من جنسية جزائرية ومن بين القانونين أو الاقتصاديين أو حتى الحاصلين على الشهادات العليا في التعليم العالي، وذلك لأن هؤلاء الأشخاص لاشك سوف يساهمون لا محال في تحقيق هدف الشركة، نظرا لتأهيلهم وتكوينهم ولربما خبرتهم حتى[1].

هذا عن الشركاء وتأهيلهم وشروط إلتحاقهم بالشركات الممتهنة لمحافظة الحسابات، أما عن الأجهزة المسيرة لهذا النوع من الشركات والتجمعات، فيجب أن يكونوا فقط من بين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المصف الوطني، كما لا يجوز لهذه الأجهزة أن يعينوا كمسيرين أو قائمين بالإدارة في أكثر من شركة أو تجمع محافظة الحسابات.

إضافة إلى هذه الأنواع من الشركات والتجمعات المسموح لها بمزاولة مهنة مندوب للحسابات - بعد استيفاء بعض الشروط واحترام بعض الشكليات - هناك نوع آخر من المؤسسات يسمح لها بمزاولة هذه المهنة ألا وهي المؤسسات العمومية الاقتصادية بشرط واحد، وهو أن يكون جميع المتدخلون فيها مسجلون في جدول المصف الوطني أو الغرفة الوطنية[2]، وما يجب الإشارة إليه في هذا الخصوص، هو أنه وبما أن المشرع لم يتبع هذه المادة بنص تنظيمي مفسر وموضح لها، فإن هذه المؤسسات تبقى تابعة للنص الإطار المنظم للمؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر[3]، والموجود عموما في نصوص القانون التجاري.

---

[1] المادة 52 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة.

[2] المادة 55 من القانون المنظم للمهنة.

[3] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 41.

وعلى الرغم من ذلك - وكما أسلف الذكر - من أنه يجوز تأسيس شركات مهمتها الأساسية ممارسة مهنة مندوب الحسابات على شاكلة شركات أسهم أو ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو حتى مؤسسات عمومية اقتصادية، إلا أنه وكما يعلم الجميع أن الشركات أو المؤسسات وعلى إختلاف أنواعها تكتسب الشخصية المعنوية بعد تأسيسها، مما يعني وبصفة منطقية وآلية في آن واحد يصبح لهذه الأخيرة اسم وذمة مالية مستقلة عن ذمم مؤسسيها، وكذا موطن وأجهزة تسهر على إدارتها وتتصرف باسمها ولحسابها، إلا أنه وفيما يخص شركات محافظة الحسابات فإن المشرع قد خصها بحكم خاص، ألا وهو أن مندوبي الحسابات المكونين لهذا النوع من الشركات يجب عليهم التصرف باسمهم الخاص وتحت مسؤوليتهم، وهذا ما جاءت به المادة 57 من القانون رقم 10- 01 السالف الذكر بقولها:" تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى و إن كانوا ضمن شركة ولا تقبل أية أسماء مستعارة".

بل الأكثر من ذلك حيث لم يتوقف المشرع عند هذا الحد، بل ألزم مندوبي الحسابات المنضمين إلى شركات محافظة الحسابات، وفي حال العهود إليهم بمهام رقابية أو عهدات داخل شركات، فعليهم وبصفة إلزامية أن يوكلوا هذه المهام والعهدات وجوبا إلى شركات أو تجمعات محافظة الحسابات المنتمين لها[1]، والعبرة من هذا الإشتراط هو تفادي التضارب بين المصالح بين شركات محافظة الحسابات من جانب، ومندوب الحسابات المنتمي لهذه الشركات من جانب آخر، حيث أنه ومن الغالب في التعامل - مهما كان نوعه - هو تفضيل المصالح الشخصية عن باقي المصالح الأخرى.

في الختام ما يجب الاشارة إليه هو أنه يجوز للشركة أو الهيئة الراغبة في تعيين من يراقب حساباتها ونتائجها أن تعين مندوبا واحدا للحسابات أو أكثر، وذلك ما يستشف في أكثر من موضع، ففي القانون

[1] المادة 56 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة.

المنظم للمهنة نجد المادة 29 من القانون رقم 10- 01 تدل على ذلك حيث نصت:" عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون.

تحدد ممارسة هذه المهمة عن طريق التنظيم".

وقد أكد المشرع على هذه الامكانية في نص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 11- 73[1]، والتي جاء فيها أنه يمكن للأجهزة التداولية للشركات أو الهيئات تعيين أكثر من مندوب حسابات بحسب حجمها وأهمية نشاطها على الخصوص.

ليس هذا فحسب بل حتى في القانون التجاري، فبالنسبة لشركة المساهمة نصت على ذلك المادة 715 مكرر 04، أما بالنسبة لشركة التوصية بالأسهم فنجد المادة 715 ثالثا 3 تحدثت عنه، إلى غير ذلك من المواد المتناثرة هنا وهناك والخاصة بكل نوع من الشركات، لكن ما يهمنا هنا هو في حال ما إذا قررت أحد هذه الشركات تعيين أكثر من مندوب للحسابات ليراقب حساباتها ففي هذه الحالة كيف يتم تنظيم عملهم والتنسيق فيما بينهم؟

لهذه الأسباب قام المشرع بإيجاد ما يعرف بتقنية الممارسة التضامنية لمهنة محافظة الحسابات، وذلك حتى يبين للمندوبين الذين يقومون بمراقبة نفس الكيان كيفية إنجاز عملهم وتحديد مسؤوليتهم، بحيث أوجب المشرع على كل مندوب للحسابات من المندوبين المتضامنين أن يمارس مهمته على مجموع الكيان المراقب وتحت مسؤوليته، كما يتعين عليهم إعداد تقاريرهم التي أوجب عليهم القانون إنجازها - التقرير العام والتقارير الخاصة - بصفة مشتركة حيث يعبرون فيها عن آرائهم حتى في حالة الاختلاف[2]، لأن هناك إمكانية

[1] أنظر، المرسوم التنفيذي رقم 11- 73 المؤرخ في 16 فبراير 2011 المتضمن تحديد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات، ج ر عدد 11 الصادرة بتاريخ 20 فبراير 2011، ص. 05.

[2] المادتين 03 و04 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 73 السابق الإشارة إليه.

التحفظ أو رفض المصادقة أصلا بشرط الإشارة إلى ذلك في التقرير، أي ذكر اسم المندوب المتحفظ أو الذي رفض المصادقة مع ذكر الأسباب التي دفعته لذلك مع توقيعه الشخصي.

الفرع الثالث

التنافي والموانع

قام المشرع بتحديد حالات يكون فيها مندوب الحسابات متنافيا والهدف الأساسي المنشود من وراء وظيفته الرقابية، والتي يجب أن تتم وتنجز بكل نزاهة واستقلالية من العديد من النواحي والجوانب سواء فكرية أو مادية، وذلك بمنعه من مزاولة بعض الأنشطة والمهن حتى يجد مندوب الحسابات نفسه أمام الأمر الواقع. وبالتالي يوفر النفس والنفيس من وقته وجهده وتفكيره في سبيل إنجاز وإنجاح هذه المهمة التي تتصف بالاستمرارية والاتصال[1]، إضافة إلى ذلك وفي نفس السياق، هناك بعض الأعمال يمنع منعا باتا على مندوب الحسابات ممارستها وذلك لوجود تضارب في المصالح الشخصية بينها وبين مهنته النبيلة التي عين أساسا من ولأجلها.

وانطلاقا من هنا يمكن القول بأنه ليس بتسجيل الشخص - طبيعي أو معنوي - في جدول المصف الوطني لمحافظي الحسابات واكتسابه لقب مندوب الحسابات يكون باستطاعته ممارسة مهنة الرقابة الشرعية بكل حرية في كل الشركات والهيئات، لأن هناك حالات تنافي قانونية ويقصد بها توافر علاقة سابقة أو حالية تربط المندوب بالشركة المراقبة يستحيل معها الحفاظ على مبدأ الحياد والاستقلالية الواجب توافره في مندوب الحسابات أثناء تأدية مهامه، وبذلك يستحيل مراقبة الحسابات والوضعية المالية للشركة بكل نزاهة وصدق، وعلى هذا الأساس تختلف حالات المنع القانونية عن وضعيات التنافي، فتنحصر الأولى في تلك التي تمنع الشخص من ممارسة مهنة مندوب للحسابات إبتداء أو المواصلة فيها بعد توافرها، فهي تتميز بالطابع الجزري

[1] V. Tahar HADJ SADOK, op. cit. p. 23.

والإقصائي إما بصفة دائمة أو مؤقتة، أما حالات التنافي القانونية فهي التي تحول دون ممارسة الشخص مهام الرقابة الشرعية في شركة معينة بذاتها وإن كان مسجلا في جدول المنظمة، حيث لا يحظر عليه ممارسة المهنة وإنما يمنع من ممارستها في شركة دون أخرى فهي تتسم بالطابع النسبي[1]، ولهذا سيتم التعرف على حالات التنافي (أولا) في البداية، ثم حالات المنع (ثانيا) بعدها، وذلك تبعا للترتيب الذي جاء به المشرع في القانون المنظم للمهنة.

أولا: حالات التنافي

حتى تتحقق استقلالية مندوب الحسابات نص المشرع في المادة 64 من القانون رقم 10- 01 السابق ذكره على المهن والأنشطة المتنافية مع مهنة مندوب الحسابات وهي كالآتي:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون المنظم المهنة
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة
- كل عهدة برلمانية
- كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

أما في حالة إختيار مندوب الحسابات وتعيينه لعهدة برلمانية أو إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية فعليه إبلاغ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في أجل أقصاه شهر واحد، وذلك حتى يتم تعيين مهني آخر لاستخلافه في ممارسة مهامه الرقابية لدى الشركات والمؤسسات، ويتم ذلك بواسطة الوزير المكلف بالمالية

[1] أنظر، بوقرور سعيد، الأهلية القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، كلية الحقوق، جامعة وهران، سنة 2008، العدد 04، ص. 86، 87.

باقتراح من رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وما يجب التذكير بشأنه في هذا الخصوص هو أنه ورغم هذا التنوع والتعدد للأنشطة والأعمال المنافية لمهام مندوب الحسابات، إلا أنه وفي المقابل هناك بعض الأعمال التي لا تتنافى البتة وهذه المهنة، بل الأكثر من ذلك تأتي كمكمل لها لأنها تصب في نفس الميدان، وعلاوة على ذلك تنشط في خدمة وتنمية المهنة الرقابية للمندوب وتجعله مطلعا على كل التغيرات والمستجدات الحاصلة في المهنة، وتتمثل هذه المهام في التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، هذا إضافة إلى الاقتصاديون والقانونيون حاملي الشهادات العليا[1].

وما يحسب للمشرع هو أنه حرص على التفرغ الكلي لمندوب الحسابات في ممارسة مهامه الرقابية، لذلك أوجد بعض حالات التنافي مع هذه المهنة دون حالات أخرى، لكن هذا ليس معناه أبدا أنه يمنع منعا باتا المندوب من ممارسة هذه المهن المحظورة، فقط يجب عليه ألا يجمع هذه المهن مع مهنته الرقابية داخل الشركات والمؤسسات، لذلك أوجد المشرع له آلية تسمح له معها بمزاولة هذه الأنشطة والمهام دونما حرج. هذه الآلية هي ما يعرف بالإغفال، حيث يتم ذلك بطلب في أجل أقصاه شهر يقدم إلى لجنة الاعتماد للإغفال المؤقت من المهنة ولجنة الاعتماد بدورها تقوم بمنح الموافقة إذا كانت المهنة المرغوب في ممارستها لا تتنافى بطبيعتها والمصالح الأخلاقية للمهنة، وذلك ما نصت عليه صراحة وتفصيلا المادة 69 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة.

ثانيا: حالات المنع:

حتى يتحقق أكبر قدر من الشفافية والاستقلالية في عمل مندوب الحسابات، حرص المشرع على وضع بعض الأعمال ضمن فصيلة الأعمال الممنوعة تماما على المندوب، وذلك رغبة منه في الفصل بين أعمال الرقابة التي يقوم بها هذا الأخير وباقي المهام التي قد تتداخل ومهمته وتجعله محل شك، سواء في نزاهته وحياده أو حتى

[1] المواد 52 و64 من القانون المنظم للمهنة.

في تفضيل مصالحه الشخصية على مصلحة الشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، لذلك جاء المشرع ببعض الأعمال المحظور على مندوب الحسابات امتهانها، حيث قامت بتعدادها المادة 65 من القانون رقم 10- 01 السابق الذكر حيث نصت:" يمنع محافظ الحسابات من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة،
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة على المسيرين،
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير،
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها،
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها،
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث(3) سنوات من انتهاء عهدته".

لم يتوقف المشرع عند هذا الحد بل جاءت المادة 66 من نفس القانون بحكم آخر، وهو عدم إمكانية تعيين الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين كمندوبين للحسابات، والذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة محل المراقبة خلال الثلاث سنوات الأخيرة من شغلهم منصب مندوب الحسابات لدى هذه الشركة أو الهيئة، كما جاءت المادة 67 من ذات القانون بحكم أقل ما يمكن القول عنه أنه مانع جامع، ألا وهو منع مندوب الحسابات من القيام بأية مهمة - مهما كانت - في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، وذلك لتجنب جميع الشبهات والشكوك من أي نوع كانت.

زد على كل ما قيل في هذا الخصوص، وحتى تبقى لمهنة مندوب الحسابات مكانتها وقيمتها - وحتى أهميتها - منع المشرع على مندوب الحسابات السعي لدى الزبائن للحصول على الوظائف الرقابية أو أي وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية، سواء تم ذلك بصفة شخصية أو عن طريق وساطة، كما يمنع عليهم

استعمال أي وسائل دعاية أو إغراء، كاستعمال إشهارات أو تخفيض في الأسعار لجلب الزبائن أو حتى منح تعويضات أو إمتيازات[1]، وتأكيدا من المشرع على استقلالية وحياد مندوب الحسابات عن أي جهاز أو مصلحة داخل الشركة التي يراقب حساباتها، جاء بالنص - وهذه المرة في القانون التجاري - على الأشخاص الممنوعين من التعيين بصفة مندوب للحسابات داخل الشركات والمؤسسات، وهم حسب نص المادة 715 مكرر 06 من هذا القانون كما يلي:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة،

- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات،

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتب، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة،

- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم،

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أوأعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

والغاية والهدف من حظر هذه الأعمال والنشاطات على مندوب الحسابات، كان في سبيل تحقيق استقلالية تامة لهذا الأخير خلال عهدته عن الجهات التي قامت بتعيينه، أو حتى التي يمكنها التأثير عليه سواء

[1] المادة 70 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة.

كان مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو المساهمين أو حتى القضاء، حيث ذكر أن المراقب (مندوب الحسابات) لا يجب أن يكون المراقب (الخاضع للرقابة) إذ أن من يعد الدفاتر الحسابية لا يجب أن يكون هو نفسه من يقوم بمراقبتها سواء من قريب أو من بعيد[1]، أو بمعنى آخر والقائم على فكرة أساسية أن المراقب والمراقب لا يجب أن يكونا نفس الشخص لأن المندوب لا يختار من بين القائمين بالإدارة وإلا كانت الرقابة مخادعة[2].

المبحث الثاني

انتهاء وإنهاء مهام مندوب الحسابات

في البداية وقبل التطرق إلى النقطة الخاصة بانتهاء وانهاء مهام مندوب الحسابات، لابد من التعريج على الجزئية المتعلقة بمدة مهام المندوب (المطلب الأول)، وذلك لما تثيره هذه الأخيرة من تداخل ولبس في هذه المدة خاصة وإذا تم العلم - وكما سبق الإشارة إليه في السابق - أن طرق تعيين مندوب الحسابات يمكن أن تكتسي عدة حلل متنوعة، بمعنى أنها تتعدد وتختلف بل لا يوجد طريقة واحدة، ليس هذا فحسب، بل وحتى الجهات التي تقوم بعملية التعيين تختلف من جهة إلى أخرى، وهذا ما يؤثر تأثيرا مباشرا وحتميا على هذه المدة، ثم بعدها لا ضير من الإنتقال إلى انتهاء مهام المندوب (المطلب الثاني)، حيث يتم التطرق إلى الإفتراضات العادية التي تنتهي بموجبها العلاقة التي تجمع مندوب الحسابات بالشركة الخاضعة لرقابته، ثم وفي الأخير يتم الحديث عن طرق انهاء مهام مندوب الحسابات (المطلب الثالث)، أين يتدخل عامل آخر بين المندوب والشركة المراقبة لفض هذه العلاقة.

[1] V. Bouziane BELMAMOUNE, op. cit. p. 05.
[2] V. Yves GUYON, Droit Des Affaires, Tome 1, 7e édition, ECONOMICA, Paris, p. 374.

المطلب الأول

مدة مهام مندوب الحسابات

تتحدد مدة مهام مندوب الحسابات كأصل عام بثلاث سنوات مالية قابلة للتجديد، وهذا ما جاءت به المادة 27 من القانون رقم 10- 01 السالف الذكر بقولها:" تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات".

والمقصود بالسنة هنا هو السنة المالية، لأن المشرع حتى ولو لم يذكرها إلا أنها تفهم ضمنيا من خلال الفقرة الثالثة من نفس المادة المذكورة أعلاه، والسنة المالية في هذا الصدد تعني تقديم الحسابات للمصادقة عليها للمرة الثالثة، أما فيما يخص العهدة، فإنه وبمجرد النظرة الأولى على النص يبدو أن هذه المدة هي ثلاث سنوات وقابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تجديدها للمرة الثالثة إلا بعد مضي ثلاث سنوات أخرى لتصبح عهدة جديدة، لكن وفي حقيقة الأمر أن هذه المدة تثير العديد من الإشكالات والتداخلات بسبب تعدد الجهات التي لها إمكانية تعيين مندوب الحسابات، بحيث تختلف مدة عهدة المندوب إذا كان التعيين من قبل الجمعية العامة التأسيسية (الفرع الأول)، أو كان من طرف الجمعية العامة العادية (الفرع الثاني)، أو حتى إن تم التعيين من قبل القضاء (الفرع الثالث).

الفرع الأول

حالة التعيين من قبل الجمعية التأسيسية

في الحقيقة لم يتدخل المشرع بنص صريح يحدد من خلاله مدة مهام مندوب الحسابات في حالة تعيينه من قبل الجمعية التأسيسية، إلا أنه لا يجوز أن تتجاوز هذه المدة مهلة ثلاث سنوات مالية لأنها الحد الأقصى المحدد بنص صريح، والراجح في هذا الشأن، أن مدة مهام هذا المندوب المعين من طرف الجمعية التأسيسية تمتد إلى غاية قيام الجمعية العامة العادية بالإنعقاد، لمسك زمام الأمور والموافقة على شخص هذا المندوب المعين وضم ثقتها إلى ثقة الجمعية التأسيسية، وفي هذه الحالة الأخيرة يواصل مندوب الحسابات عمله بشكل عادي وبالتالي يكمل مهلة الثلاث سنوات المحددة قانونا، ويبدأ في احتسابها من يوم تعيينه من طرف الجمعية التأسيسية وليس من يوم انعقاد الجمعية العامة العادية.

أما في الحالة العكسية، وعند عدم موافقة الجمعية العامة العادية بعد انعقادها على شخص مندوب الحسابات المعين من قبل الجمعية التأسيسية، فهنا تنتهي عهدة المندوب بصفة آلية حيث تقوم الجمعية العامة العادية باستبداله بمندوب آخر[1].

الفرع الثاني

حالة التعيين من قبل الجمعية العامة العادية

إن عمل مندوب الحسابات نظرا لحساسيته وأهميته فهو بذلك يحتاج إلى الاستقرار والاتصال، أي يجب توفير الوقت الكافي لهذا الأخير حتى يصبح ملما بكافة الجوانب المالية والمحاسبية للشركة، إضافة إلى كل العوامل الجانبية المؤثرة على حياة الشركة وسيرها، كالمتغيرات الإقتصادية والإجتماعية وحتى الساسية في بعض الأحيان لذلك حرص المشرع على تمديد عهدة مندوب الحسابات إلى ثلاث سنوات مالية قابلة للتجديد مرة

[1] أنظر في نفس المعنى، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص . 196.

واحدة. وذلك لأنه رأى - وحسب تقديره - أن هذه المدة كافية للمندوب للإلمام بجميع هذه الأمور المتصلة بالشركة ونشاطها لذلك نص على هذه المهل في أكثر من موضع، فبالإضافة إلى نص المادة 27 من القانون رقم 10- 01 السالف الإشارة إليها، أكد على ذلك في نص المادة 715 مكرر 04 ومكرر 07 من ق. ت وذلك فيما يخص شركات المساهمة، والتي جاء فيها بأن الجمعية العامة للمساهمين تعين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، وبما أن هذه الأحكام تطبق أيضا على شركات التوصية وذات المسؤولية المحدودة، مما يعني أن مندوب الحسابات داخل هذه الشركات تسري عليه نفس مدة العهدة وكذا قابلية التجديد.

وعلى هذا الأساس وبناءا على المعطيات السابقة، فإن هذه المدة محددة وسارية المفعول والمسار بقوة القانون، مما يعني أن المشرع لم يخضعها لمبدأ الرضائية ولا لمبدأ العقد شريعة المتعاقدين[1]، أي بمجرد تعيين مندوب الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية، وقبول هذا المندوب للوظيفة بالطرق والكيفيات السابق الإشارة إليها[2] فإن المهلة هي ثلاث سنوات مالية، تنتهي بعد إجتماع الجمعية العامة للمصادقة على حسابات السنة المالية الثالثة من تعيينه، هذا إذا لم يتم إعادة تعيينه في منصبه كمندوب للحسابات للمرة الثانية، ويقع باطلا كل اتفاق يقضي بالزيادة أو النقصان في هذه المدة، لأن في ذلك مخالفة صريحة لمواد قانونية آمرة.

وما يجب الإشارة إليه في هذا المقام، هو الاستثناء الذي أورده المشرع في نص المادة 715 مكرر 07 من ق. ت في فقرتها الثانية، وهو ما تعلق بمدة مهام مندوب الحسابات المعين من طرف الجمعية العامة في مكان مندوب آخر توقف عن عمله، بسبب طارئ أو مانع حال دون السماح له بإتمام مهامه الرقابية، أو حتى حصل له عارض من عوارض المهنة السالف ذكرها بالتفصيل، ففي هذه الحالة يبقى المندوب المستخلف - المندوب الجديد - في وظيفته حتى نهاية مدة مهام المندوب المستخلف - المتوقف عن المهمة -، فمثلا إذا قامت الجمعية العامة بتعيين مندوب للحسابات وقضى مهلة سنتين في وظيفته ثم توفي هذا الأخير، فقامت الجمعية بتعيين

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 197.

[2] أنظر، المطلب الثاني من المبحث الأول من هذه الأطروحة (شروط التعيين)، ص. 18 وما يليها.

مندوب آخر حتى يخلفه، فإن مدة مهام هذا المندوب المعين لاستخلاف سابقه المتوفى هي سنة مالية واحدة ليكون المجموع بذلك هو ثلاث سنوات مالية المنصوص عليها قانونا[1].

ومما هو جذير بالذكر أن الجمعية العامة يمكن أن تعيد تعيين مندوب الحسابات في منصبه، أي تجدد الثقة في شخصه، إلا أنه لا يلتزم المندوب بتقديم الأسباب في حالة عدم التجديد، كما تلتزم الجمعية العامة بسماع المندوب الذي رفض البقاء في منصبه، لأن في ذلك فرصة لهذا الأخير للتعبير للجمعية العامة عن رغبته في عدم البقاء وما يستند إليه من أسباب ليتمكن من الرد، وكذا تقديم مصدر تفاقم وسوء الأوضاع بينه وبين المسيرين والقائمين بالإدارة[2]، لأن من شأن هذا الإجراء أن يجنب الكثير من المشاكل، كما يخدم العديد من المصالح إذا تم على الوجه الصحيح.

الفرع الثالث

حالة التعيين من قبل القضاء

يلعب القضاء دور المنقض وسفينة النجاة بالنسبة لحياة الأشخاص وتصرفاتهم، ذلك أنه يكون الحل الأنسب والوحيد في حال ما إذا غابت كل الحلول وأوصدت جميع المنافذ والأبواب، وهو الحال عليه بالنسبة للنظام الذي يخضع له مندوب الحسابات، حيث أن القضاء يتدخل وكما سبق الإشارة إليه في السابق، في حال إغفال أو حتى إحجام الأجهزة المكلفة قانونا للقيام بتعيين واحد أو أكثر كمندوب للحسابات، وفي هذه الحالة فإن مندوب الحسابات الذي قامت السلطة القضائية بتعيينه، تنتهي مهامه بمجرد قيام صاحبة الإختصاص الأصيل ألا وهي الجمعية العامة العادية بتعيين مندوب أو أكثر للحسابات، بمعنى تنتهي مهام المندوب الذي قامت السلطة القضائية بتعيينه بطلب من مساهم أو أكثر أو كل من يهمه الأمر، بمجرد قيام الجمعية بالإجتماع

[1] أنظر في نفس السياق، صابونجي نادية، المرجع السابق ، ص. 197.

[2] أنظر، بوعزة ديدن، المرجع السابق، ص. 09.

وتصحيح الأوضاع وتعيين واحد أو أكثر كمندوب للحسابات، وهذا ما نصت عليه بصريح العبارة المادة 715 مكرر 07 من ق. ت بقولها:" ... وإذا أغفلت الجمعية تعيين مندوب للحسابات يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة تعيين مندوب الحسابات، ويبلغ قانونا بالحضور رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وتنتهي المهمة الممنوحة عندما تقوم الجمعية العامة بتعيين مندوب أو مندوبي الحسابات".

مع التنويه إلى ملاحظة مهمة بخصوص هذه المادة هو أن طلب التعيين ليس حكرا على أحد المساهمين بل يتعداه إلى أطراف أخرى سبق الإشارة إليها[1].

المطلب الثاني

انتهاء مهام مندوب الحسابات

إن أي علاقة تجمع بين شخصين ومهما كانت طبيعتهما، في مجال عمل إلا ومصيرها الزوال والانتهاء وهذا هو الحال عليه بالنسبة للعلاقة التي تجمع مندوب الحسابات مع الشركة الخاضعة لرقابته، إلا أن طرق الانتهاء وبالطرق العادية - التي هي موضوع الدراسة - تختلف بحسب اختلاف السبب الذي أدى إلى قطع هذه العلاقة بحيث تنتهي إذا نفذت المدة المحددة لمندوب الحسابات لممارسة مهامه كقاضي للأرقام على حسابات الشركة ونتائجها (الفرع الأول)، كما تنتهي هذه العلاقة إذا قرر مندوب الحسابات وضع حد لهذه العلاقة (الفرع الثاني) شريطة ألا يحيط بهذا الإنهاء أي شبهة أو ملابسة تجعله موضع شك وتنازع، بالرغم من أنها تعتبر من حقوقه الشرعية، كما تنتهي هذه العلاقة بطريقة حتمية إذا توفي مندوب الحسابات (الفرع الثالث)، لأن شخصه في هذه العلاقة يعتبر محل إعتبار.

[1] أنظر، الفرع الثالث (تعيين مندوب الحسابات من قبل القضاء) من المطلب الأول من المبحث الأول من هذه الأطروحة، ص. 16 و17.

الفرع الأول

انتهاء المدة المحددة قانونا

كما سبق الإشارة إليه فإن مدة مهام مندوب الحسابات وبقوة القانون هي ثلاث سنوات مالية قابلة للتجديد مرة واحدة، ومن هذا المنطلق، فإن علاقة مندوب الحسابات تنتهي مع الشركة الخاضعة لرقابته بانتهاء هذه المدة الزمنية، هذا بالطبع إذا لم يتم تجديد الثقة في شخصه وإعادة تعيينه في منصبه، لكن حتى وإن حصل ذلك فإن عهدته في هذه الحالة تنتهي بمجرد مرور ستة سنوات مالية، مع الإشارة إلى أن المشرع قد منح لمندوب الحسابات فرصة، فإذا رأى أن ذلك في مصلحة الشركة وحتى مصلحته الشخصية أن يقترح على الجمعية العامة عدم تجديد عضويته، وعلى هذه الأخيرة الاستماع إليه، ليس هذا فحسب، بل أخذ طلبه على محمل الجد وإخضاعه للدراسة والتصويت عليه بكل شفافية، لأن طلبه ربما يكون مؤسس على أسباب مقنعة وتصب في مصلحة الشركة، خاصة وفي سبيل تحقيق الهدف المنشود من تعيينه على رأس الجهاز الرقابي للشركة.

إضافة إلى ذلك كما يعتبر من قبيل انتهاء المدة المحددة قانونا، انقضاء المدة التي عين فيها المندوب المستخلف المعين في مكان مندوب آخر توقف عن العمل، وكذا مندوب الحسابات المعين من قبل القضاء والذي تنتهي مدة مهامه بمجرد قيام الجمعية العامة بالتعيينات اللازمة.

الفرع الثاني

الاستقالة

إن من بين الحقوق المضمونة قانونا لمندوب الحسابات والمكفولة له بموجبه، هو حقه في الاستقالة لإنهاء علاقته بالشركة الخاضعة لرقابته، وتكون الاستقالة إما لسبب طرأ فأفقد المندوب حياده واستقلاليته في مراقبة إدارة الشركة وأجهزتها، كأن يعين أحد أقاربه أو أصهاره على مستوى إدارة الشركة، أو حتى شطبه من

الجدول الذي يضم القائمة الاسمية لمندوبي الحسابات المعتمدين، والأمر سيان إذا كان هذا الشطب مؤقتا أو نهائي، أو ربما عدم كفاية ما يتحصل عليه من أتعاب جراء عمله الشاق والمكثف، أو حتى تدهور علاقته مع مديري الشركة مما يجعل عملية الرقابة صعبة للغاية أو حتى مستحيلة في ظروف مماثلة، وذلك بسبب العراقيل وعدم التفاهم والتنسيق[1]. لهذه الأسباب وأخرى قام المشرع بمنح إمكانية لمندوب الحسابات بإنهاء العلاقة التي تجمعه مع الشركة الخاضعة لرقابته، وذلك بطريقة ودية للحفاظ على الهدف المنشود من جراء إيجاد جهاز مكلف بالرقابة على مالية الشركة وحساباتها، لكن كل هذا لا يتم أولا يكون منتجا لآثاره إلا إذا تم وفق الشروط والكيفيات المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة، حيث جاء فيه أن لمندوب الحسابات أن يستقيل من منصبه، لكن هذا لا يعطيه الحق في التنازل عن التزاماته الرقابية والمفروضة عليه بموجب نصوص قانونية، كما لا تتم الاستقالة إلا بموجب إشعار مسبق يقدم خلال فترة لا تقل عن ثلاثة أشهر وذلك كي تتمكن الشركة من تدبير أمورها والقيام باتخاذ الإجراءات المناسبة في الوقت المناسب، من أجل السعي للتعيينات اللازمة أو حتى القيام بالاستخلافات الممكنة، أو كحل أخير تبليغ الجهات القضائية المختصة من أجل القيام بما أحجمت عنه بعض أجهزة الشركة[2].

وما تجدر الإشارة إليه هو أن المشرع لم يحصر الأسباب المؤدية للاستقالة، وهذا ما أدى بالفقه للقول بإمكانية الاستقالة لأسباب شخصية وهو مباح ما دام ليس ممنوع بنص قانوني، إلا أنه وفي كل الأحوال لا يجوز الاستقالة في ظروف غير مواتية وملائمة، أو كأن يكون الهدف الوحيد والمنشود من جراء هذه الاستقالة هو التخلص من الإلتزامات الملقاة على عاتق مندوب الحسابات، أو حتى من أجل الإضرار بمصالح الشركة،

[1] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص.89.

[2] تنص المادة 38 من القانون رقم 10- 01:" يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة".

فمثلا عندما يكتشف المندوب وقائع تحمل صفة الجرم يقوم بالتستر عنها ويقدم استقالته في مقابل ذلك ظنا منه أنه تخلص من المسؤولية إذا قام بالاستقالة في هذا الوقت[1].

وما يمكن الوصول إليه هو أن المشرع منح إمكانية لمندوب الحسابات تسمح له بالاستقالة من منصبه لدى الشركة التي يراقب حساباتها في أي وقت، شريطة أن يكون ذلك في وقت مناسب وبحسن نية، ليس الهدف منه الإضرار بمصالح الشركة أو التهرب من مسؤولياته والإلتزامات الملقاة على عاتقه، بل والأكثر من ذلك، قد لا يكون مندوب الحسابات ملزما بتقديم أسباب الاستقالة وهذا متى رغب في عدم الاستمرارية في أداء المهام المنوطة به لدى شركة معينة، لأن ما يقوم به المندوب عند استقالته ما هو إلا تكريسا لممارسة حق محمي قانونا، غير أنه إذا قام بتسبيب استقالته قد يكون الواقي له من أي نوع من المسؤولية، خاصة إذا كانت الحجج والأسباب التي قدمها مقنعة[2]، ومنطقية في نفس الوقت أي مبنية على أساس صحيح ومتين تجنبه المسائلة القانونية.

الفرع الثالث

الوفاة

إن الوفاة تجعل حدا لجميع العلاقات التي تقوم على الإعتبار الشخصي، بما فيها علاقة مندوب الحسابات مع الشركة الخاضعة لرقابته، لأن الجمعية العامة وعند قيامها بتعيين مندوب للحسابات تنتقي شخصا على أساس النزاهة والسمعة الحسنة، وانطلاقا من هنا فإن مسألة الوفاة لا تثير أية مشكلة في انهاء العلاقة القائمة بين مندوب الحسابات الشخص الطبيعي مع الشركة الخاضعة لرقابته، لأن في هذه الحالة تنتهي العلاقة بصفة مباشرة وآلية بمجرد فقد هذا الشخص لشخصيته القانونية جراء واقعة الوفاة، لكن الإشكال يثور

[1] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 90.

[2] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 73.

عندما يكون مندوب الحسابات شخص معنوي، لأن الوفاة في هذه الحالة ربما تقابلها حالة الحل للشخص المعنوي، سواء يرجع هذا الحل إلى الأسباب العامة للحل والمقررة لحل جميع الشركات بصفة عامة، أو راجع إلى الأسباب الخاصة بالشركات الممتهنة لمهنة مندوب الحسابات[1] والمحددة في القانون المنظم للمهنة، في شكل شروط لقيام هذه الشركات الراغبة في امتهان مهنة محافظة الحسابات[2].

المطلب الثالث

إنهاء مهام مندوب الحسابات

في انتهاء مهام مندوب الحسابات وكما سبق الإشارة إليه آنفا لا يتدخل أي أحد للقيام بذلك، لأنه يأتي فوق كل إعتبار نتيجة أنه تحصيل حاصل لا نقاش ولا جدال فيه، وكذا لا يعترض عليه أي كان، أما في حال إنهاء مهام المندوب فهي عكس سابقتها، لأنها لا تحدث إلا إذا تدخل فعل فاعل في وقوعها، كأن يقوم واحد أو مجموعة من المساهمين في رد مندوب الحسابات المعين أو التجريح فيه (الفرع الأول)، أو قيام الجمعية العامة بعزل مندوب الحسابات (الفرع الثاني)، لأنها رأت في ذلك سبب للقيام بهذا الإجراء، أو وصلت العلاقة بين المندوب والقائمين بالإدارة إلى طريق مسدود لم يترك أي خيار آخر أمام الجمعية العامة سوى هذا الحل.

الفرع الأول

رد مندوب الحسابات

إن مصلحة الشركة ليست هي طبعا وحدها مصلحة القائمين بالإدارة والمسيرين، أو مصلحة الشركاء والمساهمين، أو حتى مصلحة المشروع في حد ذاته، بل هي عبارة عن كل هذه المصالح مجتمعة إضافة إلى مصالح

[1] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق ، ص. 72.

[2] المواد 46، 48، 50، 51، 52، 53، 54، 55 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة.

أخرى، وعلى هذا الأساس فقد حرص المشرع على الحفاظ على هذه المصالح مجتمعة أو متفرقة، ومنها نذكر على سبيل المثال مصلحة المساهمين التي لا تقل في أهميتها عن البقية، بحيث في موضوع مندوب الحسابات يظهر ذلك جليا، عندما أعطى للمساهمين متفردين أو مجتمعين حق التجريح في مندوب الحسابات المعين من قبل الجمعية العامة وذلك في حالة إنعدام الكفاءة أو الحياد، ولو أن مثل هذا الإجراء يعد بطبيعته خطوة جريئة إذ يعد مساس صارخ في سيادة الجمعية العامة التي قامت بتعيين المندوب[1]، لأنها تعتبر السلطة العليا في الشركة وتعود لها الكلمة الأولى والأخيرة في أغلب الأمور إن لم تكن جميعها، لهذا وذاك قام المشرع بوضع مجموعة من القيود على هذه الحالة من التدخل، لذلك خص المشرع بعض المواد لتوضيح ذلك نذكر منها المادة 715 مكرر 08 من ق. ت حيث جاء فيها بأنه يجوز لمساهم أو أكثر يمثلون عشر رأس مال الشركة على الأقل - وذلك في الشركات التي تلجأ للإدخار العلني في تأسيسها - أن يطلبوا من العدالة وبناء على طلب مبرر ومسبب، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات التي قامت الجمعية العامة بتعيينهم، ومن خلال هذه المادة يتضح أنه يجب توفر بعض الشروط حتى يقبل طلب رد مندوب الحسابات.

وأول هذه الشروط هو أن يقدم الطلب من طرف مساهم أو مجموعة من المساهمين يمثلون عشر رأس المال على الأقل، وقد اعتبر المشرع هذه النسبة كحد أدنى سواء تجمعت في يد مساهم واحد، أو تفرقت بين أكثر من واحد، لطلب التغيير في قرار التعيين، أي الرقم الأدنى الذي يحسب منه التأثير والتأثر على قرارات الجمعية العامة وبالتالي توجهات الشركة ومسارها.

أما الشرط الثاني فهو تسبيب طلب الرد، أي أن يكون هذا الطلب مرتكزا ومستندا على أسانيد وبراهين تفقد مندوب الحسابات المعين حياده واستقلاليته، لأنه إذا لم يكن ذلك سيجابه هذا الطلب بالرفض ويحكم

[1] أنظر، بوعزة ديدن، المرجع السابق، ص. 05، 06.

بصحة التعيين، لأن هذا الطلب سيعرض على القاضي التجاري الذي ينظر في هذا الطلب من كل جوانبه وحيثياته، وكذا مدى حجيته أي هو من ينظر في موضوع الدعوى[1].

أما عن الشرط الثالث فيتمثل في حصر الحق في رد أو رفض مندوب الحسابات على الشركات التي تلجأ في تأسيسها إلى الإدخار العلني، وما يمكن قوله في هذا الشأن هو أن المشرع لم يظهر نيته المتوخاة من جراء هذا الحصر والقصر، في حين أن المساهمين في الشركات الأخرى التي تؤسس بغير هذه الطريقة فقد حرمهم بنصه هذا من حقهم في رد أو التجريح في مندوب أو مندوبي الحسابات المعينين من قبل الجمعية العامة والذين حامت حولهم الشكوك والظنون في شخصهم أو حيادهم واستقلاليتهم، وبالتالي فإن هذه التفرقة بين أنواع الشركات بسبب طريقة تأسيسها لا يستند على أساس متين، لأنه حتى وإن كان الهدف من هذه التفرقة بين النوعين تقتضيه طبيعة وخطورة الأسلوب الذي تتبعه الشركة في تأسيسها باللجوء إلى الجمهور في تكوينها، وبالتالي يفرضه مبدأ حماية الإدخار العام، لكن رغم ذلك لا يمكن أن يؤخذ هذا السبب كفيصل وجواب عن أسباب هذه التفرقة بين هذين النوعين في طريقة التأسيس، لأنه من غير الممكن أن يراعى ذلك في منأى عن مصالح المساهمين في الشركات الأخرى[2]، و إلا اعتبر إجحافا من المشرع في حقهم.

الفرع الثاني

العزل

إن المشرع أخذ كل احتياطاته بشأن أية إجراءات أو قرارات يمكن اتخاذها بشأن مندوب الحسابات واضعا نصب عينيه المركز القانوني الخاص الذي يشغله داخل الشركة وما يمكن أن يثيره هذا المركز الرقابي البحت من حساسية، سواء من ناحية الشركة التي يتولى الرقابة عليها، أو حتى من طرف أجهزتها والقائمين

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 202.

[2] أنظر، بوعزة ديدن، المرجع السابق، ص. 06 و07.

بإدارتها[1]، ومن ذلك ما تعلق بالعزل، أو كما اصطلح عليه المشرع إنهاء مهام مندوب الحسابات، بحيث منح إمكانية إنهاء مهام مندوب الحسابات وعزله قبل الانتهاء العادي لمدة مهامه، وذلك من طرف الجهة القضائية المختصة الممثلة في المحكمة التجارية التي يقع في دائرتها المقر الإجتماعي للشركة، ولا يحدث ذلك إلا إذا تم تقديم طلب بهذا الغرض من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو الجمعية العامة أو من مساهم أو أكثر يمثلون عشر رأس مال الشركة لكن ليس عند هذا القدر وحسب، بل لا يتم تقديم هذا الطلب إلا في حالة حدوث خطأ أو حصول مانع يحول دون ممارسة المندوب لمهامه بكل استقلالية وحيادية[2].

والخطأ في هذه الحالة يتمثل في عدم التنفيذ أصلا أو التنفيذ السيئ للمهام الموكلة إليه، وبالتالي يشترط إثبات خطأ مندوب الحسابات ومعه إثبات سوء نيته، ومن قبيل الأخطاء: المندوب الذي يعاين عدم الدقة في الحسابات السنوية وعدم احترامها للنصوص القانونية والتنظيمية، ومع ذلك لم يقم بإعلام المساهمين، أو لم يودع تقريره في الوقت المناسب حتى تتمكن الجمعية العامة من اتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب. كذا يعتبر من قبيل الأخطاء الخطأ المهني في أداء وظيفته، كأن يقوم المندوب بعمل من أعمال التسيير رغم حضرها عليه قانونا.

أما فيما يخص المانع أو العائق والذي يحول دون ممارسة المندوب لوظيفته، فهو يكتسي طابع موضوعي لأنه يشمل كل واقعة تحول دون ممارسة المندوب لمهامه، ومن قبيل ذلك: المرض المقعد للمندوب الذي يجعل معه الاستحالة في أداء المهام، كذلك خلق حالة من حالات التنافي أو الموانع التي تجعل معها ممارسة غير شرعية لمهام مندوب الحسابات[3].

---

[1] أنظر، عباس مصطفى المصري، تنظيم الشركات التجارية (شركات الأشخاص، شركات الأموال)، بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر الاسكندرية، مصر، 2002، ص. 317.

[2] المادة 715 مكرر 09 من القانون التجاري.

[3] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 66 و67.

ومن خلال هذه المبادئ وانطلاقا منها يلاحظ أنها جاءت مخالفة للقواعد العامة التي تقضي بأنه من يقوم بعملية التعيين هو وحده من يقوم بالعزل، تطبيقا لقاعدة توازي الأشكال، إلا أنه في هذه الحالة المتعلقة بمندوب الحسابات، فإن الجمعية العامة لا يحق لها عزل المندوب إلا إذا قامت بتقديم طلب إلى القضاء ليقوم بذلك، ضف إلى ذلك لا يمكن لها القيام بذلك في أي وقت تشاء، بل إلا إذا أثبتت خطأ أو مانع يحول دون ممارسة المندوب لمهامه بصفة عادية ومستقلة، كما أن هذه الإمكانية لم تمنح للجمعية العامة وحدها بل منحت أيضا لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو لمساهم أو أكثر يمثلون عشر رأس مال الشركة على الأقل، هذا كله لا يدل على شيء وإن دل فإنما يدل، على أن عزل مندوب الحسابات يخضع للرقابة القضائية، مما يوفر له معها الكثير من الاستقرار والثبات في أداء عمله الرقابي، وذلك نظرا لإحتياج مثل هذه الوظيفة لهذه العوامل والضمانات حتى تنجز على أتم وجه وأحسن صورة.

ومن هنا وفي كل الأحوال واستنادا إلى حق التقاضي المقرر والمحمي في نفس الوقت دستوريا، فإن مندوب الحسابات له حق اللجوء إلى القضاء إذا ما إرتأى أن قرار العزل المتخذ في حقه دون وجه حق، وبدوره القضاء يتولى النظر في مدى مشروعية القرار المتخذ ضد المندوب، بحيث يتم صدور حكم القضاء بما يتفق مع مبادئ العدالة، مراعيا في ذلك كل الجوانب المحيطة بالدعوى المطروحة أمامه مع حق المضرور في إقتضاء التعويض اللازم إذا ما تبين عدم مشروعية قرار العزل[1]، وذلك حتى لا يقدم أي طرف ممن لهم الحق في العزل بطلب عزل مندوب الحسابات إلا بعد التفكير مليا في الإقدام على هذه الخطوة، وما ينجر عليها من إثقال كاهل الشركة بمصاريف زائدة هي في غنى عنها، تتمثل في الأموال التي ستقدم كتعويض للمندوب المعزول جورا - وطبعا ومن المنطقي - أنها لن تكون مبالغ هينة حتى لا يستهان بها.

[1] أنظر، عباس مصطفى المصري، المرجع السابق، ص. 317.

لكن الأمر الذي يدعو للتساؤل هو ماذا يحدث بعد قرار العزل التعسفي وبعد الحكم بالتعويض؟ أو بمعنى آخر هل يمكن أن يعاد مندوب الحسابات المعزول إلى منصبه كي يكمل المدة المتبقية له من عهدته بعد أن تبين أن قرار العزل كان تعسفيا؟

وهذا ما قال بشأنه غالبية الفقه بإمكانية رجوع المندوب المعزول تعسفيا إلى منصبه لإكمال المدة المتبقية من عهدته وإتمام مهامه الرقابية، لأن ذلك يعتبر من الضمانات المتاحة والمسخرة لمندوب الحسابات لتوفير له جو من الاستقلالية والضمان، كي يؤدي مهامه ويحافظ على مصالح الشركة والمشروع وكل ما يرتبط بها من مصالح أخرى[1].

أما الآن ما يمكن إثارة التساؤل بشأنه هو هل يمكن لهذا المندوب الذي عزل تعسفيا ثم أنصف فأعيد في منصبه أن يؤدي مهامه الرقابية وكأن شيءلم يحدث؟ أو بمعنى أصح هل ستنسى الأطراف التي كانت متنازعة بالأمس سواء مندوب الحسابات من جهة، ومجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الجمعية العامة، أو حتى مجموعة من المساهمين أو واحد منهم يمثلون عشر رأس مال الشركة، ما ثار بينهم من عدم تفاهم وشحناء مما دفعهم لطلب عزله من القضاء؟ وفي هذا الشأن يرى البعض، أنه كان على المشرع وعند تنظيمه لمسألة العزل كان لزاما عليه الأخذ بعين الإعتبار فكرة الإعتبار الشخصي، الذي تقوم عليه العلاقة التي تقوم بين مندوب الحسابات والشركة الخاضعة لرقابته، لأن مجرد طلب العزل سيؤدي إلى زعزعة الثقة المتبادلة بينهما[2].

في الأخير ما يجب التأكيد عليه هو أنه حقيقة أن مهنة محافظة الحسابات تحتاج حد أدنى من الحماية، هذه الحماية قد ضمنها لها المشرع بفرض مجموعة من الشروط بالنسبة لعزل مندوب الحسابات، والمتمثلة كما سبق الإشارة في اشتراط الخطأ أو المانع الذي يحول دون الممارسة الهادئة لمهامه الرقابية، ويتم تقديم الطلب من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو مساهم أو أكثر يمثلون عشر رأس المال أو الجمعية العامة، مما يجعل كل

[1] أنظر في نفس السياق، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 97، 98.

[2] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 206.

هؤلاء الأجهزة والأطراف في خط واحد، وهذا ما يجعل معه عزل المندوب بهذه الصفة غير عادل ومجحف وذلك نظرا لثلاثة أسباب على الأقل.

بالنسبة للسبب الأول يتمثل في البطء غير العادي للقضاء الجزائري، فكما هو معلوم بالنسبة للإجراءات القضائية وذلك بالرغم من بعض التعديلات الأخيرة التافهة التي تعتبر موروثا استعماريا، ذلك أن القاضي هو الوحيد الذي يصدر قرار العزل بسبب الخطأ أو المانع بطلب من أحد الأطراف المذكورة، ومنه وفي حال حصول ذلك فإن هذا الطلب سيمر بالمرحلة الابتدائية ويمكن أن يكون هناك مرحلة استئنافية، كما يمكن أن يكون هناك نقض وفيه عودة للحكم إلى المجلس بتشكيلة أخرى، إلى غير ذلك من الإجراءات المتعاقبة والبطيئة، وخلال كل هذه الفترة يبقى المندوب في منصبه، وهنا لا المساهمين ولا القائمين بالإدارة لهم الخيار لأنه ليس لهم حق العزل المباشر، سواء كان مؤسس أو حتى غير مؤسس، هذه الخاصية التي تمنح لمندوب الحسابات كضمان لوجود استقلاليته، ولكن بالرغم من وجود هذا البطء فإن الإشكال لا يتمثل في النص بحد ذاته بل في إحترام هذا النص وجزئياته، وبصفة عامة إحترام قاعدة قانونية آمرة.

أما بالنسبة للسبب الثاني فيتمثل في تدخل القاضي في حياة الشركة، حيث سمح المشرع له بذلك عن طريق إصداره لحكم عزل المندوب، وذلك بغرض توفير له الاستقلالية في مواجهة المساهمين وباقي الأجهزة، وهذا التدخل مرفوض سواء بسبب نتائجه، أو بسبب أسبابه، أي الخطأ أو المانع، أو بسبب رفض النطق به في كلتا الحالتين، هذا التدخل يسجل أكثر في الحالة الثانية، لأن المندوب قد حافظ على مهامه بالرغم من السير في طلب عزله، والحالة الأولى فيها إضاعة للوقت الذي تستغرقه الإجراءات القضائية أو تضييع لمصلحة الشركة. وفي كلتا الحالتين الفائدة التي يقدمها عزل مندوب الحسابات عن طريق القضاء هو عدم الثقة في العلاقة بين

المساهمين أو القائمين بالإدارة ومندوب الحسابات، وعدم الثقة هذه ستستمر طيلة فترة الإجراءات الخاصة بالعزل وستتعزز في حال الرفض النهائي لطلب العزل المقدم[1].

أما النقطة الثالثة فهي ما تعلق بإحترام التسلسل السلمي بين أجهزة الشركة فيما يخص عزل مندوب الحسابات، هذا التسلسل الذي فرضه المشرع بين الأجهزة، فالجمعية العامة للمساهمين - المكونة من جميع المساهمين وتمثل مصالح المستثمرين - منحت لها سلطة تعيين وعزل أجهزة الشركة، ومنح الإذن فيما يخص العقود المهمة للشركة، كما تراقب مالية الشركة مما جعلها السلطة العليا بداخلها، ومنه فإنها تملك الإمكانية لتعيين أجهزة الشركة، حيث يجتمع المساهمين فيها لتعيين القائمين بالإدارة كمجلس الإدارة ومجلس المراقبة وتقوم بعزلهم، ومنه يبدو بوضوح أنها تقوم بتعيين أجهزة الشركة وتعين مندوبي الحسابات الأولون في القانون الأساسي أو في الجمعية التأسيسية، فقط عزل مندوب الحسابات يخرج من الإمكانية المباشرة للمساهمين المجتمعين في الجمعية العمومية والممنوح للقاضي بطلب منها، وذلك ما ينقص من قاعدة التسلسل السلمي، هذا الإعفاء الذي يعتبر رخصة استقلالية بالنسبة للمراقبين، ليس هي فحسب بل توجد أجهزة أخرى لها حق طلب العزل، هذا التعدد منتقد لأنه يجعل هذه الأجهزة في ميزان متساوي وناقص، لأنه يهمل بعض أصحاب المصلحة التي تأثر على الحالة المالية للشركة.

وفي النهاية إن أفضل طريقة بالنسبة لهذه الشركة هي العودة إلى عزل مندوب الحسابات عن طريق الجمعية العامة بسبب الخطأ أو المانع، وذلك ما يساهم في استقرار وظائفها ويحافظ على المصلحة العامة للشركة والشركاء لأن تأخر الإجراءات القضائية في صدور حكم العزل سيحدث توتر بين القائمين بالإدارة مع مندوب الحسابات. زيادة على ذلك فتح المجال للأجهزة التي لها حق طلب العزل، فبالإضافة إلى مجلس الإدارة ومجلس المديرين ومساهم أو أكثر الذين يمثلون عشر رأسمال الشركة والتي تم النص عليها، يمكن إضافة

[1] V. en ce sens, Mohamed SALAH, La voie judiciaire de révocation des commissaires aux comptes de sociétés par action : questionnements et réponses, Revue Entreprise et Commerce, 2008, N° 4, p. 82 et suite.

لجنة المؤسسة ولجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، لأن مهمة مندوبية الحسابات لا تحمي فقط مصلحة المساهمين، بل تشمل أيضا مصلحة الأجراء والمصلحة العامة للائتمان العام[1].

والآن وبعد التعرف على كل الأمور المتعلقة بتعيين مندوب الحسابات والجهات المكلفة بذلك، وكذا مدة مهامه، وطرق إنهاء وانتهاء هذه المهام، صار من المنطقي التساؤل عن طبيعة العلاقة التي تجمع بين مندوب الحسابات والشركة الخاضعة لرقابته.

المطلب الرابع

الطبيعة القانونية لمهنة مندوب الحسابات

من المتفق عليه أن المشرع قد عهد إلى مندوب الحسابات مهمة الرقابة الدائمة على حسابات الشركة وماليتها ومراجعة ميزانيتها وفحص دفاترها وموجوداتها وإلتزاماتها، كما كلفه بإعداد تقارير يرفعها إلى الجمعيات العمومية يبين فيها ما مدى تعبير الميزانية وحساب النتائج عن الصورة الحقيقية والفعلية للشركة، ومن هذا المنطلق ثار التساؤل ومن بعده الإختلاف الفقهي والتوجهي حول طبيعة العلاقة التي تجمع مندوب الحسابات والشركة التي يعمل لديها ويراقب حساباتها، فمنهم من رأى - وطبعا بالاستناد على أدلة وبراهين - أن هذه العلاقة هي بكل بساطة علاقة وكيل بموكله (الفرع الأول)، ومنهم من قال بعكس ذلك حيث لم يرى مندوب الحسابات إلا جهازا فاعلا داخل الشركة (الفرع الثاني)، ثم جاء اتجاه آخر وحاول التوفيق بين الرأيين والجمع بينهما في اتجاه واحد (الفرع الثالث)، وفي الأخير رؤية ماذا كان موقف المشرع الجزائري من خلال كل هذه الآراء (الفرع الرابع).

[1] V. Mohamed SALAH, op. cit. p. 86 et suit.

الفرع الأول

النظرية التقليدية

يعبر أصحاب هذا الاتجاه عن الفكر التقليدي والذي يرى أن العلاقة التي تجمع مندوب الحسابات والشركة التي يراقب حساباتها هي علاقة تعاقدية، وهذا ما يؤدي بالنتيجة إلى كون المندوب مجرد وكيل عن مجموع المساهمين، يكلف بالرقابة على حسابات الشركة ونتائجها كما يقوم بفحص دفاترها - بمناسبة هذا العمل-ـــ ومستنداتها والتحقق من سلامة الجرد، ثم عليه بعد كل ذلك أن يبلغ المساهمين عن كل الأعمال التي قام بها ويكون ذلك برفع تقرير عام شامل ومفصل، وهذا الرأي يستمد جذوره من الفكر التقليدي القائل بأن الشركة عبارة عن عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بالمساهمة في مشروع مالي بهدف اقتسام ما قد ينشأ عن هذا العقد من ربح أو خسارة، ومن هذا المنطلق فإن قرار تعيين مندوب الحسابات من قبل الجمعية العامة يعتبر بمثابة إيجاب متى اقترن به قبول المندوب الصريح أو الضمني للمهمة[1].

وقد اعتمد هذا الرأي على الأسانيد والبراهين الآتي ذكرها:

- أن الجمعية العامة سواء العادية أو التأسيسية تتولى تعيين مندوب الحسابات، وعليه فهذا التعيين يعد بمثابة توكيل من جميع الشركاء لشخص مندوب الحسابات حتى يقوم بعمله الرقابي، والمتمثل في فحص دفاتر الشركة ومستنداتها وحساب الأرباح والنتائج ويقر - بأنها توافق أولا - للوضعية المالية الحقيقية للشركة، بعدها يقوم بإعداد تقريره فيما يخص ذلك ويرفعه للجمعية العامة بهدف الإعلام ووضعهم في الصورة.

- أيضا من بين الحجج ففي مسألة العزل يحق للجمعية العامة طلب عزل مندوب الحسابات في أي وقت ودون سبب مبرر وهذا في السابق، وهذا ما كان يتماشى مع القواعد العامة التي تعطي الحق للموكل في أن يعزل الوكيل متى أراد هو ودون تقديم أسباب ومبررات عن ذلك، كما أنه ووفقا لنفس القواعد حيث إذا أدى

[1] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 101، 102.

هذا العزل إلى إلحاق أي ضرر بالمندوب فيجعل من حقه طلب التعويضات اللازمة من الشركة عما لحق به من أضرار[1].

- أيضا فيما يخص الأتعاب فإن الجمعية العامة هي التي تحدد أتعاب مندوب الحسابات بمعيته وذلك في بداية مهمته.

وأول ما اصطدمت به هذه النظرية هو أن في عقد الوكالة يكون الموكل حرا في تعيين وكيله، لكن بالنسبة لمندوب الحسابات فإن الجمعية العامة ليست حرة في تعيين المندوب، بل يتم ذلك وفق شروط ومعايير محددة في القانون يجب توافرها في شخص مندوب الحسابات، أضف إلى ذلك فإن الجمعية العامة وبنوعيها ليست الوحيدة المؤهلة لتعيين مندوب للحسابات، إذ يمكن للقضاء القيام بذلك في حال إغفال الجمعية العامة القيام بالتعيينات اللازمة هذا من جانب، ومن جانب آخر فقد اصطدمت هذه النظرية بالواقع مرة أخرى، ففي مسألة العزل فإن الأصيل وهي الجمعية العامة ليست حرة في القيام بعزل مندوب الحسابات الوكيل، إذ لا يتأتى لها ذلك إلا إذا احترمت شرطان أساسيان هما الخطأ أو المانع، كما تقوم بطلب العزل من القضاء لأنه الجهة المختصة في استقبال طلبات العزل ودراستها، فإن رأت أحقية في ذلك حكمت به، وليس هذا وحده بل قد منحت إمكانية طلب العزل لأكثر من جهة كمجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو لمساهم أو أكثر المهم يكونوا مالكين لعشر رأس مال الشركة، فماذا لو تجمعت هذه النسبة في يد مساهم واحد وقام بطلب العزل؟ ففي هذه الحالة أليس يعبر عن إرادته وحده دون باقي الشركاء الآخرين؟ ومندوب الحسابات وكيلا عن كل الشركة وليس شريكا واحدا، زد على ذلك أن سلطات ومهام مندوب الحسابات أثناء وكالته لا يمكن للجمعية العامة أو لأي طرف آخر الحد منها أو الإنقاص منها ولا حتى الزيادة فيها لأنها منظمة بقواعد آمرة

[1] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 75 و76.

لا يمكن بأي حال من الأحوال مخالفتها، وذلك خلافا للقواعد العامة للوكالة والتي تسمح للوكيل بتحديد وكالة موكله، حيث يضمنها ما يشاء من أمور وحدود وحتى شروط بما يتناسب مع ما يراه هو الصواب[1].

ومن خلال كل هذه الانتقادات التي هي في الحقيقة نقاط ضعف وثغرات، لا يمكن غض الطرف عنها لأنها وبكل بساطة ثغرات كبيرة فاضحة لا يمكن تجاوزها بسهولة للإبقاء على هذه النظرية، وذلك ما أدى بهذه الأخيرة إلى التلاشي والإضمحلال وفسح المجال لظهور نظريات أخرى أكثر دقة وإقناعا.

الفرع الثاني

النظرية الحديثة

كما هو معلوم بالنسبة للجميع فإن التفكير الفردي قد ساد ما قبل القرن التاسع والذي يعتمد أساسا على مبدأ سلطان الإرادة والإرادة الفردية، لكن بعد ذلك ظهرت مذاهب أخرى تنادي بالاتجاه الجماعي التوافقي الذي يراعي كل الجوانب الإجتماعية، ومن بينها النظرية التي ترى أن مندوب الحسابات ما هو إلا جزء لا يتجزأ من النظام القانوني للشركة، حيث أنكرت كل الإنكار الفكرة التعاقدية للشركة، وقد عرفت هذا النظام القانوني التي نادت به على أنه: " مجموع من الأشخاص يلتقي حول هدف محدد يستدعي تحقيقه وجود تنظيم مستمر". أو بعبارة أخرى ومدلول آخر هو: " خطة بناء أو مشروع يستند إلى وجود سلطة تحدد الأعضاء الذين يعبرون عن إرادته وتنظم العلاقات بين هؤلاء الأعضاء وتضع الإجراءات التي تحكم نشاطهم".[2] وبهذا المفهوم فإن الشركات التجارية بمختلف أشكالها عبارة عن تنظيم قانوني رسم المشرع معالمه والأجهزة المكونة له والتي يقوم عليها هذا التنظيم، كما قام بتحديد سلطات وصلاحيات كل جهاز وذلك للحد من التداخل فيما بينها في السلطات مبدئيا، لأنه جاء فيما بعد وتحقيقا لذات الغاية بمبدأ فعال وحاسم

[1] أنظر في نفس المعنى، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص.107.

[2] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 108.

للحد من ذلك، وهو ما يعرف بمبدأ التسلسل والفصل بين السلطات، والذي مفاده بأنه تخصص لكل جهاز داخل الشركة بعض الاختصاصات، والتي لا يجوز لجهاز ثاني التدخل فيها كما لا يجوز لأي جهاز التنازل كليا عن صلاحياته لفائدة جهاز آخر[1].

ويترتب على فكرة النظام القانوني ما يلي:

- إن تعيين مندوب الحسابات لا يستند إلى عقد بينه وبين المساهمين، وإنما يعد قرار الجمعية العامة بتعيين مندوبا للحسابات أو أكثر بمثابة تحديد عضو من أعضاء الشخص المعنوي، كما أن المساهم وعند تصويته على هذا القرار لا يمارس حقا من حقوقه، وإنما يقوم بوظيفة أمره القانون القيام بها.

- إن مندوب الحسابات لا يستمد حقوقه ولا تفرض عليه واجباته بموجب عقد يربطه بالمساهمين، وإنما تتحدد حقوقه وواجباته من القانون والنظام الأساسي للشركة مباشرة، وليس هذا فحسب بل الأكثر من ذلك، لا يمكن للجمعية العامة للمساهمين - وبأي شكل من الأشكال وتحت أي اسم - تحديد هذه الحقوق أو الانقاص منها أو الزيادة فيها، زد على ذلك فإن مندوب الحسابات لا يقوم بوظيفته لمصلحة المساهمين وإنما يقوم بها لصالح الشركة كنظام قانوني ككل مشتملا على المصالح المرتبطة به.

- لا تستطيع الجمعية العامة عزل مندوب الحسابات في أي وقت ومتى شاءت، لأن هذا المندوب وبمجرد تعيينه يصبح مستقلا عن الجهة التي عينته، سواء في عمله أو طريقة أدائه له، أو حتى في صلاحياته، لأن هذه الجهة لا تستطيع تحديدها أو الحد منها، لأنها وبكل بساطة مرسومة المعالم والحدود من طرف القانون.

- إضافة إلى كل ذلك ومع التطور التشريعي الذي خلق تحديا جديدا لفكرة النظرية التعاقدية للشركة، بحيث مع ظهور أنواع جديدة وأشكال مختلفة للشركات، لم يعد المشرع يعرف الشركة على أنها عقد لا ينشأ إلا

[1] أنظر، بموسى عبد الوهاب، سلطات ومسؤولية المسيرين في الشركات التجارية، محاضرات ألقيت على طلبة الماجستير في القانون الخاص، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، السنة الجامعية 2002- 2003، غير منشورة، ص. 05.

بتوافق إرادة شخصين أو أكثر، لأن هناك نوع من الشركات تؤسس بمقتضى إرادة واحدة منفردة لشخص واحد[1].

إلا أنه وبالرغم من كل الانتقادات التي جاءت بها هذه النظرية والمدعمة بالأسانيد والبراهين التي في حقيقة الأمر هي جد مقنعة، لإعتبار مندوب الحسابات كجهاز داخل الشركة لكن تبقى هذه الأخيرة وحسب ما يراه النقاد يكتنفها الغموض وتنقصها الدقة والوضوح، لأنها وبكل بساطة لم تلغي كليا فكرة التعاقد من العلاقة القائمة بين الشركة ومندوب الحسابات الذي يراقب حساباتها، أضف إلى ذلك وعند القول بالنظام القانوني فيقصد به كلا متكاملا، فمثلا النظام القانوني للوظيف العمومي، والنظام القانوني للعلامة التجارية ...إلخ[2].

الفرع الثالث

النظرية التوفيقية

يتمركز توجه الفكر الحديث والذي يضبط العلاقة القائمة بين مندوب الحسابات والشركة الخاضعة لرقابته على أساس المركز القانوني لهذا الأخير داخل هذه الشركة، وذلك راجع لتأثير بعض المعطيات في طبيعة هذه العلاقة، أو بمعنى أصح في الوضعية القانونية بين مندوب الحسابات والشركة، ومن بين هذه المعطيات تدخل أطراف أجنبية وبعيدة كل البعد سواء عن الشركة، وحتى عن المندوب، في التأثير وبصفة مباشرة على هذه العلاقة ويمكن أن تصل أحيانا إلى إنهاء مهامه لدى الشركة التي يراقب حساباتها، ومن هذه الأطراف نذكر على سبيل المثال النيابة العامة ممثلة في وكيل الجمهورية، وكذا لجنة تنظيم عملية البورصة ومراقبتها، ومن هنا وانطلاقا من كل هذا لا يمكن الحديث عن مندوب الحسابات على أساس أنه جهاز داخل الشركة مثله مثل

[1] وهي ما يعرف بالمؤسسة ذات الشخص الوحيد محدودة المسؤولية والمنصوص عليها في القانون التجاري، والتي سنتناولها بالتفصيل عند الحديث عن هذا النوع من الشركات ودور مندوب الحسابات فيها، وبالتحديد في الباب الثاني.

[2] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص.110.

باقي الأجهزة الأخرى كمجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الجمعيات العمومية، لكن يتعلق الأمر هنا بجهاز من نوع خاص داخل الشركة له طابع مميز عن باقي الأجهزة، وهذا ما أدى ببعض الفقهاء بالقول أن مندوب الحسابات قطعة من ميكانيزم قانوني منظم عن طريق القانون، فبالرغم من أن مندوبي الحسابات يتم إختيارهم عن طريق الجمعية العامة إلا أن علاقتهم تنتهي مباشرة بها بعد قبولهم لمهامهم، ومعنى ذلك كله عدم التدخل من قبل الجمعيات العمومية في مهام وأعمال وحتى سلطات المندوبين، إلا أنه يبقى دوما على عاتق مندوب الحسابات إعلام هذه الجمعيات عما يجري داخل إدارة الشركة عن طريق رفعه لتقاريره الدورية لها على اختلاف أنواع هذه التقارير، وكذا الأسباب المؤدية لرفعها. فهذا الاتجاه الثالث لا يلغي تماما فكرة التعاقد مع مندوب الحسابات لكن يحصرها في مجال معين ومحدد كالتعيين مثلا، فقرار التعيين بمثابة الشرط المنشأ الذي بواسطته يبدأ مندوب الحسابات مهامه في إطار الشركة، لكن تحت مسؤوليته وذلك في حالة الإخلال بأي نص قانوني أو تنظيمي يخص مهنة المندوب، وهذا ما أدى بمندوب الحسابات أن يظهر وكأنه موظف عام في الدولة، فيخضع أولا للتعيين في مؤسسة معينة، ثم بعدها يجد نفسه ملزم بأحكام قانونية وضعها ووسنها له المشرع بهدف تنظيم هذه الوظيفة، كما لا يتدخل هذا المندوب في تحديد مضمون ومدى هذه الأحكام، بل الأكثر من ذلك فالمشرع له الحق في تعديل الأحكام القانونية التي تسير وتنظم أي وظيفة معينة ولا يشترط ذلك إلا على قبول أو رفض هذا الموظف لذلك، أي لا يحتاج إلى موافقة مسبقة منه[1]، وهذا كله بالإمكان إسقاطه على مندوب الحسابات والشركة التي يراقبها، حيث لا يمكن لجمعيتها العامة أن تتفق مع هذا المندوب على مخالفة أو تحديد قواعد قانونية أو تنظيمية تنظم مهنة مندوب الحسابات.

هذا كله ما قيل من قبل الفقهاء بشأن العلاقة التي تجمع مندوب الحسابات والشركة الخاضعة لرقابته، لكن ماذا عن المشرع الجزائري هل قال كلمته الفاصلة فيما يخص هذه العلاقة؟

[1] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 81، 82.

الفرع الرابع

موقف المشرع الجزائري

تطرح عدة تساؤلات بخصوص الطبيعة القانونية لوظيفة مندوب الحسابات والتي تتحدد حسب مركزه في الشركة، ويدور جدال حول ما إذا كان وكيلا عن الشركاء ويؤدي مهامه تنفيذا لعقد الوكالة، أم أنه جهاز مستقل ومتميز عن باقي هيئات الشركة[1]، وما يقال بشأن شركات المساهمة يصلح أن يقال بشأن باقي الشركات التجارية الأخرى، والتي تطبق عليها مجمل الأحكام المتعلقة بمندوب الحسابات ومنها ما يتعلق بعلاقته مع الشركة.

إن المشرع الجزائريلم يبادر إلى وضع نص يفيد التحديد الدقيق لعلاقة مندوب الحسابات مع الشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، على الرغم من قيامه باستبدال مصطلح الوكالة بمصطلح المهمة أو الوظيفة وبذلك فقد زاد الأمور تعقيدا بإعتماده لاتجاهين مختلفين، الأول يرى أن مندوب الحسابات وكيلا عن مجموع الشركاء، ويظهر ذلك في المادة 72 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة، أما الاتجاه الثاني الذي يعتبره أنه مؤسسة أو جهاز يؤدي وظائفه داخل الشركة، وذلك في المواد 27، 37 و40 من ذات القانون، لذلك فإن غالبية الفقه في الجزائر تذهب إلى إعتبار أن مندوب الحسابات هيئة قائمة بذاتها داخل الجهاز التنظيمي للشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، كما أن هناك منهم من يرى أنه جهاز مراقبة دائمة ومستمرة عن الوضعية المالية والحسابية للشركة[2].

---

[1] أنظر، بوقرور سعيد، محافظ حسابات شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، مجلة المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، لسنة 2007، العدد 03 ص. 50.

[2] أنظر، معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير في قانون مسؤولية المهنيين، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2011- 2012، ص. 19، 20.

ولتوضيح أكثر بشأن هذه العلاقة لا ضير في تتبع الترسانة التشريعية المنظمة لهذه الجزئية، بحيث قد اعتبر المشرع حين إصداره للأمر رقم 75- 59 والمتضمن القانون التجاري، مندوب الحسابات وكيلا عن جماعة المساهمين والدليل على ذلك مضمون المواد القانونية المتعلقة بمراقبة شركة المساهمة التي جاءت بمصطلح الوكالة في تسمية عهدة مندوب الحسابات، فنجد مثلا عبارة "المدة الباقية من وكالة سلفه" في أواخر المادة 678 من ق. ت وعبارة "أثناء الوكالة" في نص المادة 679 من ذات القانون، وما يؤكد هذا الطرح ما جاءت به المادة 680 بنصها:" يضع المندوبون تقريرا يبلغون فيه الجمعية العامة بتنفيذ الوكالة التي عهد بها إليهم ..." وكذا المادة 682 بنصها:" يحدد مدى وأثار مسؤولية المندوبين نحو الشركة حسب القواعد العامة للوكالة"، ومن ثم يكون المشرع قد أحال إلى القواعد العامة لعقد الوكالة المنصوص عليها في القانون المدني، ليس هذا فحسب، بل إن المشرع أكد على هذا الطرح عند إصداره للقانون رقم 91- 08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث أبقى على نظام الوكالة وذلك ما يستشف من خلال استقراء مواد هذا القانون، حيث نجد عبارة "تدوم وكالة محافظ الحسابات"، وعبارة "لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم أثناء وكالته" إلى غير ذلك من المواد، ثم أدت التطورات التي عرفتها الجزائر منذ مطلع التسعينيات إلى إصدار وتعديل الكثير من النصوص القانونية لمواكبة إقتصاد السوق، وكان التعديل الجوهري للقانون التجاري بموجب المرسوم التشريعي رقم 93- 08 والذي ألغى المواد 678 إلى 684 منه التي كانت تحكم مراقبة شركة المساهمة، وأبدلها بالمواد من 715 مكرر 04 إلى 715 مكرر 14 وبذلك يكون قد ألغى الإلتزام التعاقدي لمندوب الحسابات الناجم عن عقد الوكالة وأصبح إلتزامه إلتزاما قانونيا، بحيث لم يعد وكيلا عن الشركاء أو هيئة أخرى مكلف بمهام تنحصر في بنود عقد وكالته، وإنما أصبحت مهامه شرعية محددة بموجب القانون الذي يحدد مجالات تدخله

وإلتزاماته ومسؤولياته، حيث أصبح يمارس مهامه في إطار هيئة مؤسساتية قانونية تسمى محافظة الحسابات، أو هيئة الرقابة الشرعية تمارس مهام الرقابة القانونية للحسابات والوضعية المالية للشركة بصفة دائمة ومستقلة[1].

المبحث الثالث

حقوق وواجبات مندوب الحسابات

إن عملية الرقابة بصفة عامة والرقابة التي يقوم بها مندوب الحسابات بصفة خاصة، عملية صعبة وحساسة في آن واحد، لأنها تنصب على القيام بالمراجعة والتدقيق من وراء أجهزة أخرى، بهدف إيجاد غلطاتها وتصويبها وتوجيه عملها لما يخدم مصالح الشركة، كذا النهوض معها لإيجاد نظام مالي ومحاسبي كامل وقوي للشركة أو المؤسسة المراقبة، من أجل ذلك كان لزاما على المشرع أن يضع بين يدي مندوب الحسابات بعض المكنات والتسهيلات والتي تصنف في خانة الحقوق (المطلب الأول)، وذلك حتى يتسنى لهذا الأخير القيام بعمله دون أن تعترضه عراقيل أو معوقات، وذلك بهدف إتمام عمله بكل حيادية واستقلالية وعلى أحسن وجه، يسمح معه بتحقيق كل الأهداف أو على الأقل الأهداف الكبرى التي وجد من أجلها مركز مندوب للحسابات، وهي في الغالب الأعم حماية المصالح المتعارضة سواء مصالح المساهمين، أو مصالح الشركة أو حتى المصالح المرتبطة بالمشروع بصفة عامة، لكن وبالمقابل حتى يحقق المشرع ما يسمى بقانون مركز الثقل، والذي معناه إيجاد الأضداد المتقابلة حتى تتوازن الأشياء في أمكنتها، لذلك قام وفي مقابل الحقوق التي منحها لمندوب الحسابات بفرض عليه بعض الواجبات أو الالتزامات (المطلب الثاني)، وذلك بغية الحد من استعمال مندوب الحسابات للسلطات والإمكانيات الممنوحة له في غير الأغراض والأهداف المنشودة من منحه لها، أو حتى الهدف الأسمى من وجوده أصلا، ألا وهي تحقيق الرقابة الفعالة والمنتجة، لذلك قام المشرع بفرض مجموعة من الواجبات تصب في نفس الغرض الذي وجدت من أجله السلطات.

[1] أنظر، بوقرور سعيد، المرجع السابق، ص. من 51 حتى 57.

المطلب الأول

سلطات مندوب الحسابات

إن مما لا شك فيه أن الرقابة التي يقوم بها مندوب الحسابات تتصف بأنها دائمة ومستمرة[1]، تظهر هذه الصفة من خلال الأعمال التي يقوم بها المندوب من يوم إنشاء الشركة إلى آخر يوم في حياتها، أو بالأحرى حتى بعد إنقضائها وتصفيتها، لذلك وحتى يتسنى له ممارسة أعماله بكل حرية ودون تردد أو تخوف من أي عراقيل كانت أو منع من قبل أجهزة الشركة بحجة تدخل في الصلاحيات أو تجاوز للسلطات الممنوحة له، قام المشرع بالتدخل لتحديد مجموعة من الصلاحيات والسلطات، منحها لمندوب الحسابات حتى تسمح له بتأدية مهامه الرقابية بدون صعوبة، ومن بينها قام المشرع بالسماح للمندوب بالإطلاع على وثائق الشركة ومستنداتها (الفرع الأول)، ولو كانت من بين الأمور التي تجعل أسرار الشركة عرضة للإفشاء والتسرب، إضافة إلى ذلك أعطاه الحق في حضور جمعياتها العامة المختلفة (الفرع الثاني)، سواء منها العادية أو في أحيان أخرى حتى غير العادية، بل والأكثر من ذلك يجوز له استدعاؤها بنفسه في ظروف ومتطلبات حددها له المشرع، كما منحه حقا لا يمكن لأحد منازعته فيه ولا حتى الاستغناء عنه من قبله هو ألا وهو مقابل عمله (الفرع الثالث)، أوما يعرف بأتعاب مندوب الحسابات في مقابل الخدمة النبيلة التي يقدمها للشركة والشركاء وحتى الغير المتعامل معها على حد سواء.

[1] V. Tahar HADJ SADOK, op. cit. p. 16.

الفرع الأول

الحق في الإطلاع

إن من بين الحقوق الممنوحة لمندوب الحسابات والتي تساهم وبشكل كبير في تسهيل مهمته وأدائها على أحسن وجه وكما يمليها عليه القانون، ألا وهي حق إطلاع مندوب الحسابات على وثائق الشركة ودفاترها، وكل الأوراق المتعلقة بحياتها ونشاطها وحساباتها من قريب أو من بعيد، ومن هنا فإن حق التحقيق، أو ما يعرف بالحق في الإطلاع الممنوح لمندوب الحسابات واسع جدا، فيجوز له إذن أن يجري طوال العام التحقيقات أو الرقابات التي يراها مناسبة، وهذا دون طلب إذن مسبق من المديرين ودون إعلامهم قبل تصرفه[1]، ويتلخص هذا الحق وحسب ما حدده القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة، في إمكانية إطلاع مندوب الحسابات في أي وقت يشاء وفي عين المكان، على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة التي يراقب حساباتها، وفي حالة الغموض أو الإبهام يمكن لمندوب الحسابات أن يطلب التوضيحات اللازمة والمعلومات المساعدة له على أداء مهمة الرقابة من القائمين بالإدارة أو الأشخاص التابعين للشركة، كما يمكنه وفي نفس السياق، القيام بالتفتيشات التي يراها مناسبة ومساعدة له في تأدية وظيفته الرقابية[2]. ليس هذا فحسب بل يمكن للمندوب علاوة على ذلك الإطلاع على السجلات المحاسبية ودفاتر الشركات التابعة للشركة التي يباشر الرقابة على حساباتها، وذلك في حالة وجودها، أي بمعنى إذا كانت الشركة التي يراقبها هي الشركة الأم. وله أن يطلع على هذه الوثائق والمستندات في مقر هذه الشركة، وذلك للحد من تسرب أي معلومات أو خروجها من المقر لتفضح أسرار الشركة وما لذلك من عواقب وخيمة عليها، وهذا بالرغم من أن مندوب الحسابات ملزم بالسر المهني، وما تجب الإشارة

[1] أنظر، زراوي صالح فرحة، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، بن عكنون، الجزائر، سنة 1994، العدد 01، ص. 175.

[2] المادة 31 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة.

إليه وهو أن المشرع - وحرصا منه - أن يتحقق حق إطلاع مندوب الحسابات وينتج كل أثاره ويستفيد منه جميع الأطراف، قام بوضع إلتزام مقابل على عاتق القائمين بالإدارة والمسيرين، يساعد بشكل كبير على تحقيق هذا الحق، حيث يتمثل هذا الإلتزام في وضع كشف محاسبي يتضمن كل نشاط الشركة وتطلعاتها ومشاريعها ومصاريفها في كل سداسي تحت تصرف مندوب الحسابات، حتى يساعده في أن يكون في الصورة، بل الأكثر من ذلك فإن المشرع شدد من لهجته في هذا الشأن، حيث اعتبر أن أي عرقلة أو تأخر من القائمين بالإدارة أو المسيرين في القيام بهذا الإلتزام، مما يمنع معه المندوب من القيام بمهامه على أحسن وجه، كأن يمتنعوا عن تقديم المعلومات والتوضيحات التي يطلبها مندوب الحسابات، أو حتى يتأخروا عن ذلك، فقد اعتبر ذلك جنحة وقام بالتشديد عليها في العقوبة، وذلك بعد أن يعلم المندوب هيئات التسيير عن هذا التأخير أو العرقلة حتى يتم تطبيق أحكام القانون التجاري[1]، هذا الأخير الذي جاء في المادة 831 منه على أنه يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من عشرين ألف (20000) دج إلى خمسمائة ألف (500000) دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، رئيس الشركة أو القائمين بإدارتها ومديروها العامون، أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات، أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للإطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم، خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر.

وما يجب التنويه إليه في هذا الصدد، هو أن المشرع وأثناء حديثه عن عقوبة الشخص الذي يضع عراقيل أمام مندوب الحسابات تمنعه من أداء مهامه كما يلزم الأمر، قام بإعادة الإشارة إلى أن إطلاع مندوب الحسابات على هذه الوثائق والمستندات لا يتم إلا في مقر الشركة، وذلك راجع لأهمية تلك الوثائق وحساسيتها بالنسبة للشركة وحياتها، لأنها إذا حصل ووقعت بين يدي منافسي الشركة ولو بالسهو دون

[1] المادتين 33 و34 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة.

التعمد لذلك، أو حتى نتيجة عدم الحيطة، فإن ذلك من شأنه أن ينهي نشاطها أو يجعلها عرضة للاستفزاز، وما ينجر عليه من مشاكل هي في غنى عنها.

الفرع الثاني

حق حضور الجمعيات العمومية

إن مندوب الحسابات لا يعتبر مساهما ولا قائما بالإدارة أو مسيرا، مما يعني معه أنه لا دخل له في إجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وذلك بحسب الأحوال، ولا حتى الجمعيات العامة بنوعيها عادية كانت أو غير عادية، لكن لما كان حضور مندوب الحسابات واجبا لهذه المجالس والجمعيات، وضروريا ومساعدا له في أداء مهامه الرقابية، قام المشرع بالنص على إمكانية حضوره لها وصنفها - وبمفهوم المخالفة - من بين الحقوق أو المكنات التي وضعها بين يدي المندوب ليؤدي مهامه كما أمره بذلك، لذلك قام بالنص في القانون رقم 10- 01 المنظم لمهنة مندوب الحسابات على هذا الحق، حيث جاء في المادة 36 منه:" يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته".

والملاحظ من استقراء هذه المادة أن المشرع لم يمنح مندوب الحسابات حق حضور الجمعيات العامة والمجالس المنعقدة إعتباطا، بل أعطاه هذا الحق وذلك حتى يتسنى له الدفاع عن أعماله التي قام بإنجازها بمناسبة أداء مهامه الرقابية، زد على ذلك حتى يقوم بالإجابة عن كل التساؤلات والاستفسارات التي يطرحها الشركاء والمساهمين بمناسبة إنعقاد هذه الجمعيات، وذلك نظرا إلى أن رقابة مندوب الحسابات عبارة عن أمور فنية حسابية تتصف بالتشابك والتعقيد، وتحتاج إلى فنيين ذوي اختصاص لتبسيطها وتقديمها للعوام أو لناقصي العلم بهذه الأمور الفنية في شكل يسمح معه بفهمها واستيعابها للحكم عليها، وذلك ما يقوم به مندوب الحسابات

في تقاريره داخل الجمعيات العامة ومجالس الإدارة أو مجالس المديرين للإجابة على الأمور الغامضة، وإضافة المعلومات الناقصة وتبسيط الصعوبات المستعصية.

وحرصا من المشرع ومرة أخرى على تكريس حق مندوب الحسابات في حضور إجتماعات الجمعيات العمومية، ومجالس الإدارة أو مجالس المديرين، قام بإعادة النص عليه في القانون التجاري في المادة 715 مكرر 12 منه، وذلك فيما يخص شركات المساهمة، حيث أكدت هذه الأخيرة على وجوب استدعاء مندوب الحسابات لإجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، والذي يعتزم قفل السنة المالية، وذلك حتى يتم مناقشة كل الأعمال التي قام بها هؤلاء، وهل هي تستجيب للمقاييس والمعايير الرقابية التي يعمل على أساسها مندوب الحسابات إضافة إلى إجراء مقارنات بين النتائج المحققة والمقدمة من قبل المسيرين والقائمين بالإدارة، مع الحقائق والاستنتاجات التي توصل إليها المندوب من جراء تحقيقاته الميدانية وفحوصاته الرقابية التي كان يجريها طيلة مدة رقابته على هؤلاء.

إضافة إلى ذلك حق المندوب في حضور كل جمعيات المساهمين، على حد تعبير المشرع، سواء تعلقت بأعماله الرقابية أو لا، لأنه إذا حدث وغيب من هذه الإجتماعات، يمكن أن يحدث تواطؤ بين القائمين بالإدارة وذلك بعرض بعض القرارات للتصويت تكون مضرة بمصالح الشركة، لأنها عبارة عن أمور فنية معقدة لم يتم أخذ رأي خبير مختص بها، هو في هذه الحالة ممثل في شخص مندوب الحسابات، وذلك لأن غالبية المساهمين إن لم نقل كلهم لا يتمتعون بالخبرة اللازمة للتفريق بين ما هو نافع ومضر بمصالح الشركة، وبالتالي مصالحهم الخاصة.

الفرع الثالث

أتعاب مندوب الحسابات

إن مندوب الحسابات ومهما كانت علاقته مع الشركة التي يقوم بمراقبة حساباتها، إلا أنه في الأخير يبقى يعمل لديها ولحسابها، لذلك يستحق من جراء عمله هذا أن يدفع له مقابلا من وراء عمله هذا، أوما يعرف بالأتعاب جراء عمله هذا، والذي يعتبر بمثابة الأمر اللازم عليه، وفي المقابل هو الحق الطبيعي والمنطقي للمندوب نظرا للجهد الذي يبذله في سبيل أداء وظيفته، إضافة إلى المصاريف التي ينفقها من وراء عمله كمصاريف تنقله وأخذ النسخ والنظائر, ولذلك أقر المشرع له حقه في الحصول على الأتعاب وذلك في نص المادة 37 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة، وهو يختلف بإختلاف حجم الشركة الخاضعة للرقابة، فإذا كانت ذات حجم صغير فإن قيمة الأتعاب تكون قليلة مقارنة بالشركات الكبرى[1]. أما عن الجهات المختصة في تحديد هذه الأتعاب ودوما في سبيل تحقيق أكبر قدر ممكن من الاستقلالية والحياد لمندوب الحسابات، وإبعاده عن أي شكل من أشكال التبعية بسبب تحديد الأجر، أي تجنيبه أي تأثير من أي جهة أخرى تقوم بتحديد أجره، لذلك تباينت آراء المشرع في تحديد الجهة المختصة بتحديد أجر مندوب الحسابات في القانونين القديم (أولا)، والجديد (ثانيا).

أولا: أتعاب المندوب فيما يخص الأمر رقم 91- 08

إن الأمر رقم 91- 08 كان أول قانون مستقل يسن خصيصا لتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، لذلك قام فيه المشرع بالنص صراحة على أتعاب مندوب الحسابات وذلك على أساس سلم أتعاب ووفقا لتسعيرة وطنية موضوعة مسبقا من طرفه، وهذا ما نصت عليه المادة 44 من الأمر

[1] أنظر، كريم كريمة، شركة الشخص الواحد محدودة المسؤولية، الإطار القانوني للمشروعات المتوسطة والصغيرة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر 2014، ص. 402.

السابق الإشارة إليه بقولها:" تحدد الجمعية العامة للمساهمين بالاتفاق مع محافظ أو محافظي الحسابات طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية في إطار التشريع المعمول به، ولا يمكن أن يتلقى محافظ الحسابات فضلا على الأتعاب أي أجر أو إمتياز تحت أي شكل كان".

والملاحظ من الوهلة الأولى وبعد قراءة هذه المادة، أن حق تحديد الأتعاب قد منح للسلطة العليا والأحق به، ألا وهي الجمعية العامة العادية والتي هي في نفس الوقت صاحبة الإختصاص الأصيل في تعيين مندوب الحسابات، بالرغم من تدخل جهات أخرى - وفي أوقات محددة - للقيام بهذه المهمة، وذلك كحالات استثنائية وتصحيحية في نفس الوقت وحتى مؤقتة.

وقد منح المشرع في هذا القانون للجمعية العامة وحدها حق تحديد الأتعاب، وذلك لتحقيق الاستقلالية التامة والكاملة لمندوب الحسابات، وإبعاده عن أي تأثير وتأثر، أو ضغوطات ومساومات من طرف جهات أخرى ونخص بالذكر هنا مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، لأن المندوب وعندما يقوم بأعمال الرقابة فإن رقابته كلها وفي مجملها ورغم تنوعها، تنصب وتنحصر وتتلخص على أعمال المسيرين والقائمين بالإدارة والمديرين. من هنا كان لزاما على المشرع أن يبعد مندوب الحسابات عن أي علاقة تبعية تجعله يقع بين أيدي هؤلاء، وتحت تأثيرهم وحتى مساومتهم.

ثانيا: أتعاب المندوب فيما يخص القانون رقم 10- 01

إن آخر قانون قام بإعادة تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بصفة جذرية وكلية، وكما سبق الإشارة إليه سالفا، هو القانون رقم 10- 01 والذي منح فيه المشرع صلاحية تحديد أتعاب مندوب الحسابات إلى الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات، ويقصد بها في هذا المقام على الأخص مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وفي شركات أخرى وعند عدم وجود مثل هذه الهيئتين الأخيرتين فيتولى القيام بذلك

مجلس المراقبة، ومثال ذلك ما يخص شركات التوصية، والمادة التي تحدثت عن أتعاب مندوب الحسابات والجهة المختصة بتحديد هذه الأتعاب هي المادة 37 من القانون السالف الذكر[1].

هذا إذن عن الجهة المختصة بتحديد الأتعاب بالنسبة للمندوب، وكما هو ملاحظ فإن المشرع قد أعاد تعداد الجهات المخول لها بتحديد أتعاب المندوب، فبعد ما كانت جهة واحدة - وذاك يحسب للمشرع - وهي الجمعية العامة العادية صاحبة الإختصاص والأحقية، ولها كل الشرعية والمشروعية في القيام بذلك، أتى المشرع بجهات أخرى - وهذا يحسب عليه - خول لها نفس العمل، وهي الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات على حد تعبيره وهو يقصد بها هنا مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ومن هنا فإذا تم القيام بإجراء مقارنة بسيطة بين النظامين فيما يخص هذه النقطة المتعلقة بتحديد أتعاب مندوب الحسابات، يلاحظ أن المشرع في النظام القديم أعطى سلطة تحديد الأتعاب إلى الجهة المختصة الأصلية صاحبة المهمة وفي الموضع الصحيح، لأنها هي التي تقوم بتعيينه ومن باب أولى هي التي تقوم بتحديد أتعابه، وهذا ليس معناه القول بالصفة التبعية والوكالة لمندوب الحسابات بالنسبة للجمعية العامة، بل لأن هذه الأخيرة هي أعلى سلطة وهيئة في الشركات على إختلافها، وحتى لا يكون المندوب في أي موضع يؤثر عليه بسببه، أو يجعله في حالة من حالات المساومة وهذا ما أحسن فيه المشرع، إلا أنه عاد من بعيد وفي النظام الحديث ليقوم بمنح حق تحديد أتعاب المندوب لأكثر من جهة - على غرار الجمعية العامة - ويقصد بالأخص هنا مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو حتى مجلس المراقبة، وذلك رغم علمه وإيقانه أن جل أعمال الرقابة إذا لم تكن كلها، والتي يقوم بها المندوب تنصب على أعمال وتحركات هذه الهيئات. ومن هنا وانطلاقا من هذه المعطيات، فمن غير الممكن إذا وضع مندوب الحسابات في مثل هذا الموقف أن يقوم بعمله بكل حيادية واستقلالية، لأنه في هذه الحالة بالذات يكون في حالة من الخضوع والتبعية، أو بمعنى أصح يكون تحت رحمة هذه الهيئات، لأنه وبكل بساطة إذا لم يقف في صفها ويساير

[1] تنص المادة 37 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة:" تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته".

توجهاتها فإن ذلك سيؤدي حتما إلى إنتهاك حق من حقوقه، ألا وهو حقه المادي الذي يعتبر أساسيا في أداء مهمته، ليس هذا فحسب بل بالإمكان القول أن المندوب ليس بيده أية وسيلة إثبات فيما يخص مساومته أو دعوته للتواطؤ مع هذه الأجهزة، لأن المشرع تخلى أيضا عن سلم الأتعاب الذي كان بالإمكان استعماله كحجة ضد تلك الأجهزة إن هي حاولت مساومة أو شراء صمت مندوب الحسابات، ومن هذا المقام يمكن دعوة المشرع لإعادة النظر في هذه النقطة المهمة والحساسة في نفس الوقت، وذلك عن طريق إعادة العمل بسلم الأتعاب كأقل إجراء يمكن اتخاذه لإعادة الأمور إلى نصابها، وخلق التوازن من جديد.

المطلب الثاني

واجبات مندوب الحسابات

كما سبق ورأينا أن المشرع منح لمندوب الحسابات مجموعة من الحقوق والإمكانيات، والتي تسمح له معها بأداء مهمته الرقابية بكل حرية واستقلالية، لكن ما يلاحظ من خلال استكمال الحديث عن النظام القانوني الموضوع من طرف المشرع لمندوب الحسابات، يلاحظ أنه لم يتوقف عند هذا الحد وذلك لحاجة في نفسه قضاها .بمعنى أن المشرع لم يمنح المندوب هذه الكمية المعتبرة من الحقوق وتوقف، بل وقام في نفس السياق بفرض عليه جملة من الإلتزامات والواجبات، وذلك حتى يخلق نوع من التوازن من شأنه أن يسمح بالسير الحسن لمهمة المندوب، وكذا ليرسم له الحدود والخطوط التي لا يجب أن يتعداها ويتخطاها، لأن من شأن ذلك أن يدخله في متاهة القيام بأعمال مسندة لأجهزة أخرى، وذلك دوما في تحقيق مسعاه للفصل بين سلطات وصلاحيات أجهزة الشركات والمؤسسات المعنية، ومن بين هذه الواجبات والإلتزامات ما يصنف ضمن الإلتزامات ذات الصبغة العامة (الفرع الأول)، وهي التي يقوم بها مندوب الحسابات طيلة الفترة التي يجري فيها أعماله الرقابية بصفة عادية، إلا أن هناك بعض الإلتزامات الخاصة (الفرع الثاني)، التي قام المشرع بفرضها على المندوب إما لأهميتها وتدعيمها لعمله الرقابي أو لخطورتها وتأثيرها على عمله إن لم يقم بها.

الفرع الأول

الإلتزامات العامة

من بين الإلتزامات المصنفة بصفة عامة هي الإلتزام ببذل العناية اللازمة في أداء مهمته (أولا)، وكذا الإلتزام بعدم التدخل في أعمال التسيير أثناء تأدية مهامه الرقابية (ثانيا)، ثم إلتزامه بالمحافظة على السر المهني (ثالثا)، والذي اطلع عليه بمناسبة عمله لدى الشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، وأخيرا الإلتزام بإحترام الطرق المحاسبية (رابعا) من أجل إنجاز عمل متقن ومكتمل يحتوي على جميع المستلزمات القانونية.

أولا: الإلتزام ببذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة

كما أسلف الذكر وما تم التوصل إليه سواء صراحة أو دلالة، فإن الهدف الأساسي والرئيسي من المراجعة والمراقبة التي يقوم بها مندوب الحسابات هو التأكد من صحة وسلامة البيانات والمعلومات، وحتى العمليات المسجلة والمقيدة في الدفاتر المحاسبية للشركات أو المؤسسات الخاضعة لرقابته، وكذا الدفاتر التي تمسكها على اختلافها، والوصول من جراء كل هذه الأعمال إلى نتيجة واحدة هي رأي فني محايد مستقل يدل بصفة حقيقية وصحيحة، عن مدى دلالة القوائم المالية - موضوع الفحص - عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وكذا عن مركزه المالي الحقيقي، وله في سبيل تحقيق هذه المهمة - وكما تم التفصيل فيه آنفا - أن يطلع في أي وقت يشاء وفي مركز الشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، على جميع دفاترها وحساباتها ومستنداتها. كما له في سبيل تحقيق ذلك أن يطلب كافة المعلومات والتوضيحات والاستفسارات التي يرى ضرورة في الحصول عليها، حتى تكون له عونا في تأدية مهامه كما طلب منه، إضافة إلى كل ذلك يمكنه القيام بالتحقيق في موجودات الشركة وإلتزاماتها، حيث يمكنه إجراء أي نوع من الإختبارات في أي مجال والتي يقدر هو أهميتها على حسابات الشركة وتأثيرها عليها، والتي تمكنه من إكتشاف أي تلاعب أو خلل في الحسابات. وفي نفس السياق المساعد في أداء المهمة، فإن مجلس الإدارة ملزم بإعطاء المندوب بصفة دورية

المخطط المالي وما يطلبه من إيضاحات وبيانات وكذا صورة عن المعلومات والإخطارات التي يرسلها للمساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة، وكل تقصير من أي جهة من هذه الجهات يثبت في تقرير يرفع لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ثم يعرض على الجمعية العامة. ويقع تحت طائلة نصوص التجريم على كل من إمتنع وعمدا من تمكين مندوب الحسابات من أداء مهمته الموكلة إليه كما أوجب القانون[1].

ومن كل هذه الحيثيات يتضح وبصورة واضحة وجلية، أن إلتزام مندوب الحسابات هو إلتزام ببذل عناية وهذه العناية تحدد على أساس الأصول والقواعد والإجراءات التي تقتضيها أصول مهنة الرقابة وتدقيق الحسابات. وذلك لأن المشرع وعندما منح لمندوب الحسابات بعض المكنات والصلاحيات، وفرض عليه بعض الإجراءات والخطوات التي ينبغي عليه أن يتبعها في سبيل أداء مهمته، لم تأتي من العدم ومن لا شيء، بل جاءت من جراء أصول مهنة والسعي لتحقيق هدف منشود، فعلى سبيل المثال إذا إمتنع مجلس الإدارة أو أي قائم بالإدارة مهما كانت تسميته ومنصبه في عرقلة الرقابة التي يقوم بها المندوب، كأن يمتنع عن الإفصاح عن المعلومات التي طلبها منه، أو حتى يتراخى في تقديم المساعدة له في سبيل تذليل عملية الرقابة، كأن يتحجج المسير بأن المعلومات التي طلبها المندوب ليست بحوزته أو ليس له أدنى علم بها، فهنا وفي هذه الأحوال على مندوب الحسابات إحترام ما تفرضه عليه أصول مهنة الرقابة والمتابعة، وذلك بأن يثبت هذه العراقيل والمعوقات المصطنعة كتابة في تقرير يرفع للجهات المعنية، وهو عند إحترامه لهذا التسلسل الوظيفي والعملياتي يقوم ببذل العناية التي تفرضها عليه أصول مهنته ووظيفته الرقابية.

هذا ما يمكن قوله عن حقيقة طبيعة إلتزام مندوب الحسابات، لكن ما يدعو للتساؤل بشأنه أوما يفرض نفسه في هذا المقام، هو هل بإمكان هذا الإلتزام أن يرقى بطبيعته من إلتزام ببذل عناية إلى إلتزام بتحقيق نتيجة في جميع الظروف؟

[1] أنظر، بوحفص جلاب نعناعة، الإطار التشريعي المنظم لمهنة ومسؤولية محافظ الحسابات في الشركات التجارية، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، سنة 2008، العدد 02، ص. 215 و216.

في الأصل أن إلتزام مندوب الحسابات ليس إلتزاما بتحقيق نتيجة، فلا تنعقد مسؤوليته بمجرد تحقق الضرر بل هو إلتزام ببذل عناية، مما يعني إلزامية إقامة الدليل على تقصيره في أداء مهامه، حيث أنه خطأ مهني واجب الإثبات، والعناية المقاس عليها درجة هذا السلوك هي تلك الصادرة عن رجل من الوسط المهني علما ويقظة وحتى حرصا[1]، حيث أن المشرع ألزمه بتوفير الوسائل اللازمة للرقابة دون النتائج، وهذا ما نص عليه صراحة في المادة 59 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة، والتي جاء فيها بأنه يتحمل مندوب الحسابات المسؤولية العامة من العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

إضافة إلى ذلك فإن المندوب هو الذي يحدد الرقابات والتحقيقات التي يقوم بها والتي تسمح له بالكشف عن المركز المالي الحقيقي للشركة أو المؤسسة الخاضعة لرقابته.

غير أنه وفي مقابل ذلك يمكن أن يتحول إلتزام مندوب الحسابات من بذل للعناية اللازمة التي تقتضيها أصول مهنة الرقابة التي يمارسها، إلى إلتزام بتحقيق نتيجة وذلك راجع لموضوع ونوع الرقابة التي يقوم بها هذا الأخير، فمثلا يكون إلتزام المندوب إلتزاما بتحقيق نتيجة إذا تعلق الأمر مثلا بأسهم الضمان، أو المكافئات التي تمنحها الشركة، أو المصادقة على ميزانية خطأ، أو التوقيع على بيانات غير صحيحة أصلا[2].

فمثلا عند حديث المشرع عن أسهم الضمان في القانون التجاري، أين تخصص هذه الأسهم المملوكة من طرف أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، لضمان الأخطاء والتجاوزات الحاصلة منهم أثناء وبمناسبة تأدية أعمالهم الخاصة بإدارة الشركة، كما منع منعا باتا التعامل بهذه الأسهم أو تداولها وبالتالي من السهل على القائم بالرقابة على أعمال الإدارة والتسيير ــ مندوب الحسابات ــ أن يكشف المساس بهذه الأسهم سواء بتداولها أو التنازل عنها، لذلك يتحول في هذه

[1] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص.118.

[2] أنظر، بوعزة ديدن، المرجع السابق، ص. 24.

الحالة إلتزام مندوب الحسابات من إلتزام ببذل عناية إلى إلتزام بتحقيق نتيجة، وذلك راجع لما لهذه الأسهم من تأثير مباشر على حياة الشركة ومستقبلها، لأن المساس بأسهم الضمان بأي شكل من الأشكال كان سيؤدي لا محال إلى حل الشركة مباشرة.

ثانيا: الإلتزام بعدم التدخل في أعمال التسيير

يعتبر كذلك من الإلتزامات العامة الملقاة على عاتق مندوب الحسابات، والذي يلتزم به أثناء تأدية وظيفته الرقابية، ألا وهو عدم القيام بأي عمل يدخل في خانة أعمال التسيير، لأن هذا المبدأ يهدف وبشكل واضح إلى الفصل بين أعمال الإدارة التي تحتوي على وظيفة التسيير وأعمال الرقابة التي ترتكز على التصريح بصحة ومصداقية أعمال التسيير[1]، لأنه وحسب ما تم التوصل إليه واستنتاجه من قبل الفقهاء، هو أن الأساليب الرقابية الناجعة والفعالة تقوم على مبدأ الفصل بين أعمال التسيير والرقابة، وهذا من أجل ضمان حياد واستقرار الإدارة أو بالأحرى القائمين بالإدارة، والتي تضمن بذلك إنفرادها في إتخاذ القرار مع وجود رقابة فاعلة لنتائج خطط ومناهج التسيير المتبعة من طرفها، وهذا ما كرسه المشرع بالنسبة للشركات التجارية، وذلك ما أشار إليه في المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري في فقرتها الثانية والتي جاءت صريحة مانعة ومكرسة لهذا المبدأ، واستنادا على هذا المبدأ لا يمكن لمندوب الحسابات أن يقوم بأي عمل من أعمال التسيير، وذلك بصفة مباشرة أو حتى بطريقة غير مباشرة، كالإجتماع في مجلس الإدارة أو مجلس المديرين بهدف التصويت وإتخاذ القرارات، أو الحلول محل المسيرين والقائمين بالإدارة لذات الغرض ولو بالنيابة، كما يمنع عليه القيام بأعمال الرقابة السابقة أو حتى مدى ملائمة أعمال التسيير، لأن في ذلك إخلال صارخ في الفصل بين أعمال الرقابة وأعمال الإدارة، كما أن مهام مندوب الحسابات لا تتعدى كونها مراقبة مدى إلتزام المسيرين بالقانون والقانون الأساسي، دون أن يتعدى ذلك إلى توجيه الإنتقادات إلى أعمال التسيير أو الإعتراض عليها،

[1] V. Gérard LEJEUNE et Jean-Pierre EMMERICH, Audit et commissariat aux comptes, 2e édition, GUALINO éditeur, Paris, 2007, p. 73.

أو حتى تكييفها على أنها أخطاء تسيير، غير أن ما تجدر الإشارة إليه في هذا الشأن، هو أن مندوب الحسابات وعندما يقدم النصح والإرشاد، أو إبداء رأيه فيما يخص مسألة معينة، أو عند استشارته، لا يعد البتة تدخلا في أعمال التسيير[1]، وبالتالي فهو مسموح له القيام بذلك مع إحترام حدود الحضر المفروض عليه، لأن من وراء هذا الحضر حكمة مرجو تحقيقها، وذلك راجع لوجود أجهزة وهياكل أوكلت لها مهام الإدارة والتسيير، كمجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو حتى مجلس المراقبة في بعض الأحيان الأخرى، كما أن في ذلك تكريسا لمبدأ آخر هام وحساس لا يقل أهمية عن سابقه، ألا وهو مبدأ الفصل بين السلطات ومنع التداخل بين الصلاحيات.

ويترتب على مبدأ الحظر المفروض على مندوب الحسابات نتيجتين، الأولى تتمثل في أنه لا يجوز للمندوب أن يمثل الشركة قبل الغير، لأن ذلك يعتبر من صميم أعمال الإدارة التي تختص بها أجهزة أخرى على غرار مجلس الإدارة ومجلس المديرين ...إلخ.

أما النتيجة الثانية فهي تحصيل حاصل للأولى، على إعتبار أن حضر تمثيل الشركة على مندوب الحسابات قبل الغير - فمن باب أولى -ـــ لا يمكن لهذا الأخير أن ينتقد أعمال الإدارة أو يوجه قراراتها، أو حتى يعطي رأيه في مدى ملاءمتها، لأنه لا يجوز أن يكون مستشارا للقائمين بالإدارة.

غير أنه ورغم ذلك، من أول وهلة يبدو أن الحظر المفروض على مندوب الحسابات بعدم التدخل في أعمال التسيير يكون في أي ظرف وتحت أي تأثير، لكن في حقيقة الأمر أن لهذا الحظر بعض الاستثناءات تفرضها تارة، طبيعة عمل المندوب داخل الشركة الخاضعة لرقابته، وتارة أخرى تمليها عليه نصوص خاصة أوجدها المشرع تحت ضغط ظروف وأسباب معينة.

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص.209، 210.

فبالنسبة للحالة الأولى فإن مندوب الحسابات وبسبب طبيعة عمله المبني على التحقق والتأكد من صحة حسابات الشركة وموجوداتها، هذا ما يحتم عليه إدراك الخطوط العريضة التي تسير عليها هذه الأخيرة، وهذا ما لا يتأتى له بمجرد دراسة ومتابعة الأرقام والحسابات الموجودة في دفاتر الشركة ومستنداتها، بل يتحقق ذلك بالتأكد من موجوداتها وفحصها بصفة دورية، وكذا مراقبة حساب الاستغلال والناتج الإجمالي والقيام بمقارنته مع شركات أخرى تنشط في نفس المجال، فإن لاحظ أثناء تحقيقاته المستمرة في هذا المجال أي إختلاف أو عدم موافقة للحقيقة، فإن ذلك لا محال يدعوه للتساؤل والشك اللذان يسمحان له بالمراقبة الجدية والفعالة والقيام بعمله على أحسن وجه خوفا من التورط، وبالتالي المشاركة مما يعني بالنتيجة المساءلة والمسؤولية، زد على ذلك فإن مندوب الحسابات ليس مستشارا قانونيا لدى الشركة الخاضعة لرقابته، حتى وإن كانت أعمال الاستشارة ليست عملا من أعمال الإدارة المحظورة عليه، لذلك يمكن للمندوب أن يقدم كل الإجابات والاستشارات التي يطلب استشارته فيها وخاصة منها المتعلقة بعمله الرقابي، وذلك نظرا للفائدة الكبيرة التي تعود بالنفع على الشركة والقائمين بالإدارة من وراء استشارته، وهذا بسبب خبرته الفنية والعلمية في هذه النواحي والمجالات[1].

هذه الاستثناءات يمكن القول عنها أنها استثناءات عامة تفرضها طبيعة عمل مندوب الحسابات، كما سبق معرفته، مما يعني وعن طريق الاستنتاج أن هناك استثناءات خاصة تقع على عاتق مندوب الحسابات.

ومن بين الأمور التي يجوز لمندوب الحسابات القيام بها رغم أنها تدخل ضمن خانة أعمال الإدارة، ما أورده المشرع من إمكانية استدعاء مندوب الحسابات للجمعية العامة للإنعقاد، سواء كانت العادية أم غير العادية لأن ذلك يعتبر من بين الآليات لحماية مصالح المساهمين ضد خمول المديرين الذين لا يتحملون

[1] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. من 160 إلى 163.

مسؤوليتهم[1]. وذلك بشأن الأعمال والأمور المعرقلة لسير نشاط المؤسسة، فقد جاء في المادة نص 22 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة، بأن مندوب الحسابات يقوم بإعلام المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المكلفة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة، وهذا ما أكد عليه أيضا في نص المادة 715 مكرر11 من ق. ت، والتي أجازت لمندوب الحسابات أن يطلب أي توضيحات أو تفسيرات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، بشأن الوقائع التي من شأنها أن تعرقل الاستغلال والتي اكتشفها أثناء تأدية وظائفه الرقابية، وفي حالة إنعدام الرد أو حتى إذا كان هذا الرد ناقصا، يطلب مندوب الحسابات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ليقوم باستدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة بشأن هذه الوقائع المعرقلة للاستغلال، كما يستدعى مندوب الحسابات لحضور جلسات هذه المجالس المنعقدة للإدلاء بدلوه فيها، إلا أنه في حالة عدم إحترام هذه الأحكام، أو رغم إتخاذ هذه الإجراءات لكن بقيت حالة عرقلة استغلال نشاط الشركة متواصلة، في هذه الحالة فقط يقوم المندوب بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة، أو لجمعية عامة غير عادية، أما في حالة الاستعجال فيقوم هو بنفسه باستدعائها لتقديم استخلاصاته وإنشغالاته.

وما يؤخذ على المشرع هو أنه لم يحدد المهلة التي تستمر فيها حالة عرقلة الاستغلال حتى يقوم بإتخاذ كل هذه الإجراءات، وبمعنى آخر كم من الوقت على مندوب الحسابات أن ينتظر قبل إتخاذ إجراءات الإعلان عن حالة عرقلة استغلال نشاط الشركة، وذلك بعد إعلام مديري الشركة، لأن بعض الفقهاء حددوا هذه المدة بالشهر، ورأوا أنها كافية لمديري الشركة لاتخاذ كل الإجراءات اللازمة للحد من عرقلة استغلال نشاط الشركة[2]. وإلا فعلى مندوب الحسابات إذا استمر الوضع على حاله وبعد مرور هذه المهلة النسبية، فيقوم حينها

[1] أنظر، زراوي صالح فرحة، المرجع السابق، ص. 172.

[2] أنظر، زراوي صالح فرحة، المرجع السابق، ص. 170، 171.

باستدعاء الجمعية العامة سواء عادية أم غير عادية، حسب الظروف الداعية لذلك، وحسب درجة الاستعجال، لكن هذا كله مع إحترام كل المراحل والإجراءات التي فرض عليه المشرع القيام والمرور عبرها.

ومنه فإن القانون سمح لمندوب الحسابات القيام بعملية الإخطار بمناسبة القيام بأعماله الرقابية عن الأفعال التي من شأنها أن تعرقل نشاط الشركة[1]، إلا أنها حالة واسعة لا يوجد أي نص قانوني أو تنظيمي يحدد هذه الأفعال أو صفاتها، بالرغم من أن الإخطار يكتسي طابعا هاما في حياة الشركة يجنبها الوقوع في حالة التوقف عن الدفع، التي هي نقطة قضائية تستحيل فيها للشركة تلبية إلتزاماتها الحالية مع الموارد المتاحة لها، لأن الأفعال التي تعرقل الاستغلال هي ذاتها التي تؤدي بالشركة للتوقف عن الدفع، إلا أن الإلتزام بالإخطار يضيع طابعه السري في مرحلته الثانية من الإجراءات المتبعة في الإخطار، ولو أن القائمين بالإدارة مقيدين وليست لهم حرية التصرف كما أنها تضيع تماما هذا الطابع في المرحلة الثالثة، وذلك لأن إجتماع الجمعية العامة سيعلمه الغير ويظهر بأن الشركة تمر بحالة صعبة، ومنه فإن الإخطار يضر بائتمان الشركة وذلك لأن من الغير الممولين والبنوك، حيث سيقومون بإيقاف جميع النشاطات التي تربطهم بالشركة في المستقبل ويرفضون استثمار أموالهم لديها، وبالتالي يضيع الإخطار هدفه من حماية الشركة عن طريق منع وقوعها في حالة عرقلة للنشاط ومنه التوقف عن الدفع. وبالتالي يصبح المندوب هو الذي يرتكب بعض الأفعال التي من شأنها عرقلة الاستغلال دون قصد، مع العلم أنه لم يشر المشرع لأي أجل للقيام بالإخطار، وبالتالي يجب القيام به قبل توقف الشركة عن الدفع وفي أجل معقول[2].

[1] لقد جاء نص خاص بشركة المساهمة ويمكن تطبيق هذا النص على الشركة ذات التوصية بالأسهم بسبب الإحالة التي جاء بها القانون التجاري في المادة 715 ثالثا فقرة 03، لكن لم يرد نص خاص بالشركة ذات المسؤولية المحدودة، ولا حتى إحالة مما يستدعي معه تدخل المشرع لقطع هذا الخلاف والبت في هذا الفراغ القانوني.

[2] V. Mohamed SALAH, L'alerte par le commissaire aux comptes dans la société par action: une mission incomplète, Revue entreprise et commerce 2007, N° 03, p. 59 et suite.

ثالثا: الإلتزام بالسر المهني

السر هو النظير من المعلومات وسلطات التحقيق التي يتمتع بها مندوب الحسابات أثناء قيامه بعمله الرقابي داخل الشركة، لأن المندوب له الحق في معرفة كل شيء لكن واجب علية في مقابل ذلك ألا يدلي بشيء[1]. والمبدأ العام كما سبق ورأينا، فإن مندوب الحسابات يطلع في أي وقت يشاء على دفاتر الشركة وحساباتها ومستنداتها وعلى الشركة ممثلة في أجهزة إدارتها بالمقابل تزويده بالمعلومات والتوضيحات التي يحتاجها لتأدية مهمته، لأجل ذلك فإن الشركة في هذه الأحوال بمثابة كتاب مفتوح أمام مندوب الحسابات يتعرف على عملائها ويطلع على كل أسرارها التجارية، كما يدرك مركزها المالي الحقيقي وجميع العوامل المؤثرة عليها، سواء إيجابا أو سلبا، وبمعنى أصح فهو يعرف كل خبايا الشركة من قريب أو من بعيد صغيرها وكبيرها، هذه الأمور لو إطلع عليها الغير من منافسي الشركة لتأزمت الأوضاع وساءت وأودت بها إلى الحضيض، لأنها من الركائز التي تقوم عليها، لذلك كان من الطبيعي - بل ومن المنطقي - أن يفرض المشرع على مندوب الحسابات المحافظة على أسرار الشركة، أو ما يصطلح على تسميته بسر المهنة، وذلك أثناء تأدية وظائفه وهذا كله من أجل خلق نوع من التوازن بين حق المندوب في الإطلاع على الأوضاع المالية والإقتصادية وحتى الإجتماعية للشركة، وكذا بين الشركة وحقها في الحفاظ على أسرارها وسبب نجاحها والحيلولة دون وصولها إلى الغير[2]. وذلك ما قام به المشرع فعلا في القانون المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السابق الذكر، حيث نص في مادته 71 على أنه:" يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات".

[1] V. Yves GUYON, op. cit. p. 383.

[2] أنظر في نفس المعنى، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 168.

وعند الرجوع إلى نص المادتين المشار إليهما أعلاه، فالمادة 301 من ق.ع تعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر، وبالغرامة من 500دج إلى 5.000دج، جميع الأشخاص المؤتمنين بحكم المهنة أو الواقع أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة - وهذا الوصف يشمل مندوبي الحسابات - على أسرار أدلي بها إليهم، وقاموا بإفشائها في غير الحالات التي يسمح لهم القانون بإفشائها أو يوجب عليهم ذلك، أما المادة 302 من ذات القانون فتعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات، وبالغرامة من 500دج إلى 10.000دج، كل شخص إذا قام بالإفشاء أو شرع فيه بالنسبة للأسرار إلى أجانب أو جزائريين يقيمون بالخارج، في حين تخفف العقوبة بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين، والغرامة من 500دج إلى 1.500دج، إذا كان هؤلاء الجزائريين يقيمون بالجزائر، وفي جميع الأحوال يجوز الحكم علاوة على ذلك بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الوطنية لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر.

يقع الإلتزام بالسر المهني أصلا على مندوب الحسابات، ولأن مهمته تسمح له بالاستعانة بالغير فإن واجب المحافظة على السر المهني يمتد إلى كل من يطلع على الأسرار المهنية لمندوب الحسابات إمتدادا للإلتزام الأصلي، والأصل أن المندوب هو الملزم بالسر المهني انطلاقا من اليمين القانونية التي يؤديها، فتفرض عليه المحافظة على الوقائع التي يطلع عليها بفعل نشاطه في الشركة المراقبة، ويقصد بالمحافظة على السر التكتم عليه لإبقائه مستورا ومجهولا بالنسبة للغير وعدم نشره أو إذاعته، وعدم إنتهاك حرمة سرية المعلومات والوقائع التي علم بها المندوب وأدلي بها له تحت طي الكتمان[1]، وبالتمعن في موقف المشرع يتضح أنه مد واجب المحافظة على السر المهني بالنسبة للمساعدين والمتربصين، وذلك ما يستشف من الفقرة الثانية من المادة 71 من القانون رقم

[1] أنظر، فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص. 265.

10- 01 المنظم للمهنة[1]، وهو ما فعله بالنسبة لشركة المساهمة[2]، وذلك دون باقي الشركات الأخرى التي تبقى خاضعة للأحكام العامة، غير أن هذه المادة لا تبين من هم هؤلاء المساعدين، ومنه يقصد بهم كل من يستعين بهم مندوب الحسابات لتحقيق مهامه سواء في مكتبه من الأمناء أو المحاسبين، أو غيرهم من العمال الذين ترتبط مهامهم بالمهمة الرقابية للمندوب، وذلك بغض النظر عن طبيعة مهامه دائمة أم مؤقتة، كما يقع على المتربصين لممارسة مهنة مندوب الحسابات نفس الإلتزام، لأنهم في مرحلة تدريبية من أجل الإنضمام إلى المهنة التي تستدعي المحافظة على السر المهني، ذلك أن المتربص يقوم بما يقوم به المحترف، بالرغم من أنه لا ينفذ أي عمل من مهام المراقبة الحسابية والرقابية إلا بالاسم الشخصي لمدير التربص وتحت مسؤوليته، لكنه يبقى ملزم بالسر المهني الذي يطلع عليه في هذه المرحلة، لأنه بدون الإطلاع على الوقائع والمعلومات والوثائق الخاصة بالشركة الخاضعة للرقابة من قبل مدير التربص، لا يمكنه إجراء عمليات الرقابة اللازمة من أجل إختبار قدراته على ذلك، هذا ويعتبر إمتداد الإلتزام إلى المندوب المتربص بمثابة ضمان لمدير التربص حماية لزبائنه في حفظ أسرارهم، وما يبرر التوسيع في دائرة الملزمين بالسر المهني لمندوب الحسابات، هو أهمية الرقابة على الشركات والتي تتصل دون شك بأدق التفاصيل وأخطرها، لذا يواجه المتربصون المسؤولية التأديبية في هذه الحالة سواء بإقصائهم من التربص، أو منعهم أو رفض اعتمادهم، هذا وتتحقق مسؤولية المستخدمين والمتربصين لأن نشاطهم يتصل بالمهنة مما يتيح لهم فرصة الإطلاع على أسرار الشركة المراقبة لأنهم من بين الأمناء على السر المهني ويقع عليهم الحفاظ عليه[3].

[1] تنص المادة 71 ف 02 من القانون المنظم للمهنة:" ... ويخضع لنفس الإلتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المتربصون وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 و48 و49 و52 من هذا القانون".

[2] المادة 715 مكرر 13 ف 03 من القانون التجاري.

[3] أنظر، فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص. 265، 266.

ويتحدد النطاق الموضوعي لإلتزام مندوب الحسابات بالحفاظ على السر المهني من جهة، بالنظر إلى المهام الملقاة على عاتقه، والتي تفرض على الشركة الإدلاء له بالمعلومات والوثائق الضرورية لمهامه، ومن جهة أخرى، يقابلها إلتزامه في الإعلام الأمر الذي يثبت الطابع المتناقض والمتسع لمهامه، حيث تعتبر الوقائع والمعلومات التي قامت الشركة المراقبة بالإدلاء بها إلى مندوب الحسابات واجبة التكتم، فضلا عن كل ما قام بالإطلاع عليه أثناء أو بمناسبة أداء مهامه فيها، أي عند الإطلاع في أي وقت على السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الكتابات التابعة للشركة المراقبة، زيادة على التوضيحات التي يمكنه طلبها من الهيئات الإدارية، كما يمكنهم القيام بكل التفتيشات التي يرونها مناسبة، والملاحظ أن مهامه تمتد إلى الشركات التي تمتلك الشركة المراقبة أسهما فيها، أي اتساع إطار مهامه في الشركات التي تعد حسابات مدعمة. والمستقر أن ما يشمله السر هو كل ما يحظر إعلام الغير به ما دام ليس لمندوب الحسابات أن يطلعه عليه، لذا يشترط طريقة خاصة في جمع المعلومات، فواجبه بالمحافظة على السر المهني يكون أساسا بسبب مهامه ووظيفته في الشركة، مما يسمح مبدئيا بوسم المعلومات التي يقوم بالكشف عنها نتيجة مهامه السرية، وبالمقابل فالوقائع والمعلومات التي تحصل عليها مندوب الحسابات أثناء مهامه والمتعلقة بوظيفته الرقابية، تكون بالضرورة محلا للحماية لأنها نتيجة مباشرة وحتمية لممارسة صلاحياته، وبذلك يشمل السر كل الوثائق التي قدمت إلى مندوب الحسابات أثناء تأدية مهامه، خاصة إذا كان نسخ منها نسخا لازمة لممارسة الرقابة والمراجعة الحسابية له أو نظائرها، ومنها الاتفاقات والدفاتر المستندية وسجلات المحاضر، ومقابلا للضمان الملقى على عاتق المهني في التكتم عن مضمون هذه الوثائق، فإن المشرع يعاقب على الإمتناع على إطلاعه عليها حماية وضمانا لاستقرار النظام العام، هذا ولا يختلف مضمون السر إذ يتضمن معلومات ووقائع وبيانات مهما كان السند الذي تعتمده، فقد تكون محررة في وثائق كما يمكن أن يكون السند غير مادي، كالمعلومات المدلى بها شفاهة أو أي حوار مع ممثلي الشركة، بالإضافة إلى ذلك مختلف مجريات المداولات والجمعيات العامة والإجتماعات

التي يستدعى إليها والتي حضرها المهني ومنها عمليات التصويت، ومن ثم فالمعلومات والوقائع التي يدلى بها إلى مندوب الحسابات تجعل من الإطار الموضوعي للسر الواقع عليه واسعا، غير أنه يتحدد من جهة أخرى أنها أدليت له بحكم مهنته أو وظيفته.

يجب على مندوب الحسابات المحافظة على الأسرار التي إطلع عليها طيلة قيام رابطة مع الشركة المراقبة ويظل الإلتزام قائما في ذمته ما لم تفقد الشركة شخصيتها المعنوية تماما، فلا يكفي وجودها في حالة التصفية، بل يمتد إلى غاية قيد شطب الشركة في السجل التجاري، وبذلك تنتفي المصلحة المحمية، ويبقى رغما عن ذلك من الواجب المعنوي لمندوب الحسابات بقائه متكتما على تلك المعلومات، لأن ميزة مهنته في الحرص وواجب التحفظ يفرض عليه إبقاء السر متكتما عليه[1].

إن إلتزام مندوب الحسابات ليس من الإلتزامات المطلقة مما يعني - وبمفهوم المخالفة - أن هناك حالات لا يجوز فيها للمندوب بالتمسك بإلتزامه بالسر المهني، بل يجب عليه الإفشاء به، وهي ما يصطلح عليه بمجال تنفس القاعدة القانونية، ومن هنا فإن المشرع نص على هذه الحالات في المادة 72 من القانون رقم 10-01 المنظم للمهنة بقولها:" لا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولاسيما:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين،
- بمقتضى واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة،
- بناء على إرادة موكليهم،
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الإنضباط والتحكيم المقررة في المادة 05 أعلاه.

[1] أنظر، فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص. 270 إلى 273.

من خلال هذه المادة، يتضح بأنه يرفع الإلتزام بالمحافظة على السر المهني لمندوب الحسابات متى توافرت أحد الحالات المنصوص عليها قانونا، يفسرها النظام العام بوجود مصلحة بالإفشاء أجدر بالحماية من التكتم عليه ومن المقرر أن أسباب الإباحة يتم النص عليها قانونا وعلى وجه الدقة، واستعمال المشرع لمصطلح "لاسيما" يشكل خطرا، بحيث يفتح المجال للإجتهاد وبالنظر لما ينعكس عنه عند التوسع في تلك الحالات. ولكن باستقراء مختلف الأحكام القانونية فلا يضاف إليها إلا حالة واحدة منصوص عليها قانونا، وتتمثل في واجب مندوب الحسابات بإبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي يكتشفها، وهو ما سيتم التطرق إليه فيما بعد عند الحديث عن الإلتزامات الخاصة.

أما بالنسبة للحالات التي ذكرتها المادة، فبالنسبة للإدارة الجبائية فيجوز لها أن تمارس حقها في الإطلاع عند ممارستها للرقابة على الضريبة وذلك، من جهة لتأسيس الوعاء الضريبي، ومن جهة أخرى لمراقبة صحة تصريح المكلف بالضريبة، فلا يمكن لمندوب الحسابات الاستناد على السر المهني لرفض إطلاع الإدارة الجبائية. كما لا يسمح للمندوب بالتقيد بالسر المهني عندما يكون محل بحث أو تحقيق قضائي، وما يفسر هذا الحكم هو رجحان مصلحة الدفاع عن نفسه عوض التكتم عن السر المهني لصالح الغير نظرا للخطر الذي يواجهه، والمشرع بين أن مندوب الحسابات يتحلل من السر فقط، بعد فتح والبدء في هذه الإجراءات، وللتخلص من تبعاتها يمكنه الإدلاء بما يعلمه من أسرار للضرورة الماسة إلى ذلك، ليس هذا فحسب بل ويمكن حسب الأحكام العامة المتعلقة بالمهن المحاسبية أن يرفع الإلتزام بالتكتم على السر المهني على مندوب الحسابات بناء على إرادة صاحب السر، وبهذا يعتبر السر نظاما قانونيا خاصا بصاحبه وتحت تصرفه، بالرغم من الحماية الجزائية التي يحظى بها إذ يمكنه إجازة إفشائه لمن ائتمنهم عليه، هذا ويسهل التعبير إذا كان صاحب السر شخصا طبيعيا، إلا أن الشركة شخص معنوي يرتبط بالعديد من الهيئات التي تشكلها، والمؤكد أن القانون يرفع الحرج على المندوب بالمحافظة على السر المهني لكن لم يحدد الهيئة التي يجوز لها منحه الرخصة في الإدلاء بالأسرار المهنية،

فتباينت الآراء إذ يرى جانب أن الجمعية العامة هي المختصة، وصورته المثالية أن يتم ذلك أثناء إنعقاد الجمعية ويطلب منه أحد الشركاء الإجابة على سؤال ما، فلا يمكنه رفض تقديم التفسيرات بشرط ألا يتعدى موضوعها مهامه ما دام أنها تمت في إطار جمعية عامة للشركاء، كما أن جانبا آخر يرى بأن الرخصة الممنوحة له من ممثليها كافية حتى خارجا عن إطار الجمعية العامة لأنه يعبر عن إرادتها[1].

رابعا: الإلتزام بإحترام الطرق المحاسبية

بداية نقول أن محاسبة المؤسسة تشتمل على القواعد والمبادئ المنصوص عليها في خطة المحاسبة العامة هذه القواعد والمبادئ تقع أكثر شمولية في مجال المحاسبة العامة، التي توضع كأكبر مبدأ للمعلومات يسمح بخلق جملة من العمليات المقامة من قبل الشركة[2]، أما التدقيق المحاسبي فهو مراقبة مدى دقة وصدق الإعلان المشترك (التقرير) من قبل المكلف بالضريبة (الشركة) من خلال المقارنة مع مضمون القيود المحاسبية[3].

والنظام المحاسبي المالي عبارة عن نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية، والذي تلتزم به مجموعة من الكيانات كالتعاونيات والأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية أو غير التجارية، وكل الأشخاص الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، بالإضافة إلى الشركات التجارية الخاضعة لأحكام القانون التجاري. ويحدد الكيان تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء، هذا وتكون أصول وخصوم الكيانات التي تخضع لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية، والذي يجب أن يعكس الوضعية الحقيقية لهذه الأصول

[1] أنظر، في ذات السياق، فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص. من 276 إلى 284.

[2] V. Frédéric PARRAT, Comptabilité Des Sociétés- les fondamentaux la bibliothèque de l'étudiant gestion, HACHETTE livre, Paris, 2004, p. 09.

[3] V. Patrick SERLOOTEN, Traité de droit commercial Tome 3, droit fiscal des affaires, 5e édition, L.G.D.J, Paris 1997, p.231.

والخصوم، كما لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، أو عنصر من الأعباء وآخر من المنتجات، إلا إذا تمت على أسس قانونية وتعاقدية، أو إذا كان من المقرر تحقيق هذه العناصر بالتتابع أو على أساس صاف. وتحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى بالقيد المزدوج الذي يمس كل تسجيل على الأقل حسابين أحدهما دائن وآخر مدين، في ظل إحترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، كما يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن، مع شرط تحديد مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها، هذا وتمسك جميع الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر كبير، ودفترجرد حيث يسجل في دفتر اليومية حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان، أما الدفتر الكبير فيتضمن مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية، مع الإشارة إلى إمكانية تفرع دفتر اليومية والدفتر الكبير إلى دفاتر مساعدة والسجلات بالقدر الذي يتوافق مع إحتياجات الكيان، أما دفتر الجرد فتنقل فيه الميزانية وحساب النتائج. تحفظ كل هذه الدفاتر المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية لمدة عشر سنوات إبتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية، هذا وترقم ويؤشر على هذه الدفاتر من قبل رئيس محكمة مقر الكيان، وذلك دون ترك بياض أو تغيير من أي نوع أو نقل إلى الهامش، مع إمكانية لمسك هذه المحاسبة المالية بطريقة يدوية، أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي[1].

أما عن الطرق المحاسبية فهي تتمثل في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية، والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية، وتتمثل هذه الطرق فيما يلي:

- إعداد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، وذلك بإفتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات، والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو

[1] أنظر، المادة 03 وما يليها من القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر عدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص. 03.

التوقف عن الدفع في مستقبل قريب، وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق، كما يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية الملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح.

- اعتبار الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، حيث تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ومنتوجاته من جهة، وخصوم وأصول وأعباء ومنتوجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه من جهة أخرى، كما يجب ألا تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان، إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيها.

- إحترام اتفاقية الوحدة النقدية، وذلك بإتخاذ الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان.

- استقلال السنوات المالية، حيث تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط، هذا ولا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأت أحداث بعد تاريخ إقفال السنة المالية، وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، ويجب أن يكون هذا الحدث موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية إذا كان ذا أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي الكشوف المالية.

- مبدأ الحيطة، حيث يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول الشكوك الموجودة إلى المستقبل، ومن شأنها أن تثقل ممتلكات الكيان أو نتائجه

هذا وينبغي ألا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات، في مقابل ذلك ألا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، هذا ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكوين إحتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها[1].

مع الإشارة في الأخير إلى أنه يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، هذا وتقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء، وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها، دون الأخذ في الحسبان تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية، مع إلزامية أن تكون الميزانية الإفتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة، كما تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والإقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني، لأنها بهذه الأوصاف تهدف إلى إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة، وتغير الوضعية المالية للكيان[2].

الفرع الثاني

الإلتزامات الخاصة

بالإضافة إلى الإلتزامات المدروسة مسبقا على أساس أنها عامة، هناك إلتزامات أخرى تقع على كاهل مندوب الحسابات وتصنف على أنها إلتزامات خاصة، وذلك نظرا لطابعها الخصوصي وحتى التوقيت التي تأتي فيه. مثلا إخطار وكيل الجمهورية (أولا)، والذي يأتي في مقدمة هذه الإلتزامات، ثم يأتي التأمين من المسؤولية (ثانيا) حتى يقوم مندوب الحسابات بعمله بكل أريحية، فيا ترى ما محتوى هذه الإلتزامات وما طبيعتها؟

---

[1] أنظر، المواد من 05 إلى 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 مايو 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر عدد 27، الصادرة بتاريخ 28 مايو 2008، ص. 11.

[2] المواد من 15 حتى 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07- 11 والسابق التطرق إليه.

أولا: إخطار وكيل الجمهورية

من الإلتزامات الخاصة بطبيعتها، والمفروض على مندوب الحسابات القيام بها والمبادرة إلى فعلها متى تحققت أوصافها ومعالمها، ألا وهي إبلاغ وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة عن الوقائع الإجرامية التي اكتشفها أثناء قيامه بمهامه الرقابية، وهذا ما نص عليه المشرع في القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة، وذلك في باب مسؤولية مندوب الحسابات، حيث جاءت المادة 61 في فقرتها الأخيرة مقررة لهذا الإلتزام بنصها:" . . . وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".

كما أكد المشرع على هذا الإلتزام في القانون التجاري في المادة 715 مكرر 13 منه، والتي جاء فيها أنه يعرض مندوبو الحسابات على أقرب جمعية مقبلة المخالفات والأخطاء التي لاحظوها عند ممارسة مهامهم، ليس هذا وحسب بل ويطلعون علاوة على ذلك، وكيل الجمهورية عن الأعمال الجنحية التي اطلعوا عليها، كما منحت المادة 715 مكرر 14 من ذات القانون إمكانية لمندوب الحسابات حتى يدرأ المسؤولية عن نفسه، وذلك عن طريق كشف المخالفات والأخطاء التي اطلعوا عليها أثناء قيامهم بمراقبة أعمال القائمين بالإدارة أو المسيرين، سواء للجمعية العامة، أو لوكيل الجمهورية أو لكليهما معا.

كما أن عدم قيام مندوب الحسابات بتنفيذ هذا الإلتزام، فإنه بذلك يعرض نفسه لعقوبات جزائية لم يتوانى المشرع في تسليطها عليه حال التخلف أو التأخر في تأدية هذا الإلتزام، وهذا ما نجد المشرع نص عليه في المادة 830 من ق. ت وبالتحديد في المخالفات التي تقع في مراقبة شركات المساهمة، بحيث جاء فيها بأنه يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000دج إلى 500.000دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة، أو الذي لم يكشف إلى

وكيل الدولة[1] عن الوقائع الإجرامية التي علم بها، وما يصلح لشركات المساهمة ينطبق على الشركات المشابهة كشركات التوصية بالأسهم بالتحديد.

إن إلتزام مندوب الحسابات بإبلاغ وكيل الجمهورية كان محل نقد وشد وجذب، لأن هذا الأخير أي المندوب ليس واشيا ولا عميلا ولا حتى مساعدا للنيابة العامة، بالرغم من أن هذا الإلتزام يؤدي لا محالة إلى أخلقة عالم الأعمال، كما أن من طبيعته أن يؤدي إلى تدعيم استقلالية مندوب الحسابات إزاء أجهزة الشركة الخاضعة لرقابته، وذلك لوجود ضمانات له في حال التعرض له بأي شكل كان بعد تأديته لهذا الواجب. وبما أن المشرع لم يحدد طبيعة ونوع الوقائع الواجب الإخطار عنها تحديدا دقيقا بعيدا عن أي التباس أو شك في طبيعة أو نوع الأفعال، لكن ما يمكن أن يقال هو أن مندوب الحسابات لا يستطيع تحديد ما إذا كانت الوقائع تكون جنحا خاضعة للقانون العام ومتعلقة بسير الشركة أم لا، وعلى هذا الأساس وقياسا على ما جاء به المشرع، من الأحسن والأفضل أن يكشف جميع الوقائع الإجرامية التي يكونون على علم بها، فضلا عن ذلك عليه أن يكشف كافة المخالفات الخاصة بقانون الشركات[2].

وبالتالي يجب على مندوب الحسابات الكشف عن المخالفات التي تتعلق بقانون العقوبات أو لها تأثيرها على الوضعية المالية للشركة أو حساباتها، وحتى تلك التي لها علاقة بتسيير أجهزة الشركة، وبصفة عامة كل ما يرتبط بعمل المندوب ووظيفته، من أجل ذلك يشترط علم مندوب الحسابات بالأفعال الجنحية الخاصة بقانون العقوبات كاستعمال أموال الشركة بطريقة تعسفية، أو تقديم ميزانية غير صحيحة، أو عدم استدعاء الجمعية العامة في الأجل القانوني، وشرط العلم جاءت به المادة 715 مكرر 14 من ق. ت في فقرتها الثانية، حيث أن المشرع يعاقب المندوب الذي علم بالأفعال الجنحية، لكن إمتنع عمدا وعن سوء نية الكشف عنها في تقريره للجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية، والغاية والهدف المنشود من جراء كل ذلك هي المحافظة على

[1] وكيل الدولة كانت في ظل القانون القديم، أما الآن فهو يسمى بوكيل الجمهورية.

[2] أنظر، زراوي صالح فرحة، المرجع السابق، ص. 177.

مصلحة الشركة من جهة، ومصلحة المساهمين من جهة أخرى، وتحقيقا لذات الغاية والهدف المنشود من تقرير هذا الإلتزام وتفاديا لتقرير مسؤولية مندوب الحسابات بسبب صعوبة الوقوف عند تكييف بعض الوقائع، فيكون لزاما عليه أن يدلي بجميع الأفعال التي يعتقد أنها تشكل وقائع مجرمة، وذلك بفعل تخصصه واحترافه لوظيفة الرقابة والمراقبة، لأنه يفترض فيه المعرفة بجميع أحكام القانون التي تنظم سير الشركات وكذا قوانينها الأساسية لأنه يراقب حساباتها ويعتبر حامي الشرعية بها[1].

وما يحسب على المشرع في هذا الشأن، هو أنه لم يحدد الأجل الممنوح لمندوب الحسابات للكشف عن هذه الوقائع، وبالتالي فمن المنطق أن تخضع هذه المسألة في تحديدها للسلطة التقديرية لقضاة الموضوع.

وعلى أية حال يجب على مندوب الحسابات أن يكشفها في أقرب وقت، وفي الوقت المناسب ودون أن يتجاوز مدة طويلة[2]. والغاية من كل ذلك هو درأ المسؤولية عن نفسه وتجنب أي مساءلة من أي أحد، ومن أي نوع كانت، سواء مدنية من أجهزة الشركة ممثلة في الجمعية العامة، أو جزائية من قبل النيابة العامة ممثلة في وكيل الجمهورية.

مع الإشارة إلى أن المشرع قد اشترط العلم الحقيقي لعلم المندوب بهذه الأفعال المجرمة حتى تقوم مسؤوليته كما أن المندوب يبلغ عن الأفعال لا عن الأشخاص المرتكبين لها، ولو أن المشرع لم يراعي في وضعه لهذا الإلتزام حماية المندوب من كل الأخطاء في تقدير الأفعال المجرمة، وعلى أية حال يشترط - وحتى يكون ذا حجة - أن يكون الإخطار في شكل مكتوب يوضع في المقر الرئيسي للشركة، مع إمكانية أن يكون في شكل شفهي في البداية وذلك حتى يتسنى لوكيل الجمهورية تكييف الفعل المرتكب[3].

[1] أنظر، بوعزة ديدن، المرجع السابق، ص. 20، 21، 22.

[2] أنظر، زراوي صالح فرحة، المرجع السابق، ص. 175.

[3] V. Farha ZERAOUI-SALAH et Mohamed SALAH, Un mission particulière du commissaire aux comptes de société par action dans ses rapports au parquet: La révélation des faits délictueux, Revue Entreprise et Commerce, 2007, N° 03, pp. 77 a 81.

ثانيا: التأمين من المسؤولية:

بالرجوع إلى المادة 619 من ق. م[1]، وكذا المادة الثانية من قانون التأمينات[2]، يلاحظ عليهما أنهما تتجهان في اتجاه واحد لتعريف عقد التأمين، بحيث عرفتاه على أنه عقد يلتزم بمقتضاه المؤمن بأن يؤدي إلى المؤمن له أو الغير المستفيد الذي اشترط التأمين لصالحه، مبلغا من المال أو إيرادا أو أي أداء مالي آخر في حالة تحقق الخطر المبين في العقد، وكل ذلك مقابل أقساط أو أية دفوع مالية أخرى, هذا بصفة عامة وموجزة عن عقد التأمين. وإنطلاقا من هذه الجزئيات فإن المشرع قد ألزم مندوب الحسابات بإبرام مثل هذا العقد وذلك للتأمين على مسؤوليته، وذلك ما جاءت به المادة 75 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة، حيث نصت هذه المادة على أنه:" يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم". هذا فيما يخص المندوبين الذين اكتتبوا عقود التأمين بأنفسهم و تحت أسمائهم الخاصة، لكن ماذا سيحصل لو لم يقم مندوب الحسابات بإبرام عقد للتأمين عن مسؤوليته المدنية إذا تحققت شروطها؟

في هذه الحالة، جاء المشرع بالحل في الفقرة الثانية من ذات المادة المذكورة أعلاه، حيث قررت أنه وفي هذه الحالة أي عند عدم رضوخ المندوب لهذا الإلتزام بإبرام عقد للتأمين، فهنا ينتقل العبء في تحمل المسؤولية إلى عقد التأمين المكتتب من طرف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وذلك بإعتبارها أعلى سلطة وجهاز يسهر على تنظيم مهنة محافظة الحسابات، وحسن سيرها وممارستها في أفضل الظروف[3].

---

[1] أنظر، الأمر رقم 75- 58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم بالقانون رقم 07- 05 المؤرخ في 13 مايو 2007، ج ر عدد 31، الصادرة بتاريخ 13 مايو 2005، ص. 03.

[2] أنظر، الأمر رقم 95- 07 المؤرخ في 25 يناير 1995 المتضمن قانون التأمينات، ج ر عدد 13، الصادرة في 08 مارس 1995، ص.03، المعدل والمتمم بالقانون رقم 06- 04 المؤرخ في 20 فبراير 2006، ج ر عدد 15 الصادرة في 12 مارس 2006، ص. 03.

[3] المواد 14 و15 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة.

مع الإشارة إلى أن شركات محافظة الحسابات ملزمة باكتتاب عقد تأمين للتأمين عن مسؤوليتها هذا دون المساس بإلتزام شركائها أو المساهمين فيها باكتتاب عقد التأمين فيها شخصيا[1]، مع العلم أن كل ثلثي هؤلاء الشركاء أو المساهمين عبارة عن مندوبي حسابات والمشرع لم يشر إلى هذه النقطة صراحة، لكنها تفهم ضمنيا من فحوى النص القانوني المشار له أعلاه.

والعبرة من إلزام المشرع لمندوب الحسابات على اكتتاب عقد للتأمين من المسؤولية المدنية، وهو أنه قد يحدث أن يتحمل هذا المندوب المسؤولية المدنية - في حال تحقق شروطها - والمرتبطة أصلا بالتعويضات المالية. وأقل ما يمكن قوله عن هذه التعويضات أنها خيالية وباهضة تفوق في الغالب طاقة مندوب الحسابات، خاصة إذا كان يعمل باسمه ولحسابه الشخصي، لأنه يمكن القول أنه في غير هذه الحالة، توفير هذه المبالغ مقدور عليه حالة ما إذا كانوا مندوبين للحسابات متضامنين ويعملون لحساب شخص معنوي، أي يمارسون عملهم داخل شركة أو تجمع محافظة الحسابات، وحتى في هذه الحالة فلا يمكن القول أن توفير هذه المبالغ سيكون سهلا في جميع الحالات وفي كل الظروف، لذلك أوجد المشرع هذه الآلية السهلة والمفيدة، وذلك لتخليص جميع المندوبين وتحت أي اسم كانوا يشتغلون من كل هذه التعقيدات والعراقيل، وبالتالي توفير أي تعويض عن المسؤولية المدنية إذا تحققت معالمها.

[1] V. Antoine MERCIER et Philippe MERLE, Audit et commissariat aux comptes, éditions Francis Lefebvre, France, 2012, p. 76.

الفصل الثاني

طريقة عمل المندوب ومسؤوليته

حتى يتمكن مندوب الحسابات من القيام بمهمته الرقابية على أتم وجه وأحسن صورة، لابد له من منهجية معينة يسير على إثرها ويتبعها حتى يقوم بهذه الأعمال، أو ما يسمى بخطة العمل أو حتى طريقة العمل (مبحث أول)، هذه الأخيرة تكون مرسومة المعالم ومحددة الأهداف سلفا، حتى يسير مندوب الحسابات على هديها وخطاها وتمكنه من ممارسة مهامه بكل حرية ودون أي قيد، إلا ما هو مبين في هذه الأخيرة - الخطة - أو حتى ما هو مفروض عليه فيها، ليس هذا فحسب بل وخلال ذلك يقوم بانجاز بعض الأعمال والقيام ببعض الخطوات حتى ينجح في مهمته الرقابية هذا من جانب، ومن جانب آخر قام المشرع بوضع مندوب الحسابات تحت نظام مشدد ومنظم من طرفه يصطلح عليه بالمسؤولية بمختلف أنواعها (مبحث ثاني)، لا لشيء إلا كي تعمل هذه المسؤولية دور المقوم والرادع لعمل المندوب، حتى لا يحيد عن الطريق المرسوم له والخطة الموضوعة لنشاطه، كما تعمل على تحفيزه وتخويفه في آن واحد للقيام بنشاطه المأمور به، لأنه لا فائدة من أمر مندوب الحسابات بالقيام ببعض الأعمال الداخلة في المهمة المسندة إليه، إن لم يكن هناك نظام مضاد رادع وجازر له في حال تخلفه عن إنجاز أو حتى التماطل في القيام بجملة الأعمال المفروضة عليه بحكم عمله الرقابي.

المبحث الأول

منهجية العمل

المراجعة عمل منهجي منظم يخضع لقواعد مقبولة قبولا عاما، وعلى المراجع ـــ مندوب الحسابات ـــ أن يلتزم بها مستعملا في المقابل كل الحقوق التي يكفلها القانون ـــ حق الإطلاع ـــ حتى يتسنى له جمع أكبر

قدر ممكن من الأدلة والبراهين، التي تمكنه من إصدار رأي فني يكون فيه إحتمال السهو أو الخطأ ضئيل جدا، إن لم نقل منعدما[1].

لذلك على مندوب الحسابات في هذه المرحلة، أو بمعنى أصح في هذه الفترة من المرحلة، أن ينجز بعض الخطوات ويقوم ببعض الأعمال حتى يبدأ في المهمة المسندة إليه والمتمثلة في متابعة مالية الشركة، لأن أي عمل له بداية كما له نهاية، وعمل مندوب الحسابات الرقابي هو الآخر ينطبق عليه هذا القول، لذلك على المندوب وبادئ ذي بدأ أن يكون معرفة حول الشركة أو المؤسسة التي ينوي مراقبة حساباتها، ويحضر الأوراق التي سينجز عمله عليها (مطلب أول)، وذلك حتى تسهل له مهمة المراقبة والمتابعة، ثم بعدها مباشرة يبدأ في انجاز التقارير الواجب عليه تقديمها (مطلب ثاني)، والتي تأتي كنتيجة لعمل المندوب الرقابي، ومحصلة لما قام ويقوم به طيلة عهدته الرقابية داخل الشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها.

المطلب الأول

المراحل الأولية للعمل الرقابي

قبل أن يتعرض المندوب للأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتبع في عملية الفحص والتحقيق وحتى يتسنى ذلك، يتعين عليه أن يدرس ويقيم نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركة أو المؤسسة المراقبة، وذلك للوقوف على أهم نقاط الضعف والقوة في النظام، وأن يتأكد من متانة وفاعلية هذا النظام حتى يسمح له تخطيط خدماته، وتحديد الاستراتجية التي تتناسب مع كل حساب أو مجموعة من الحسابات وتحديد حجم العينة المناسب للفحص[2].

[1] أنظر، غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة ـــ حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة ورقلة ـــ مذكرة ماجستير في علوم التسيير كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2003- 2004، ص. 52.

[2] أنظر، غوالي محمد بشير، المرجع السابق، ص. 53.

لذلك يجب على مندوب الحسابات في هذه المرحلة أن يكون معرفة كاملة شاملة على الشركة المزمع مراقبة حساباتها (الفرع الأول)، سواء من قريب أو من بعيد، أي جميع العوامل المؤثرة على حياة هذه الشركة ومستقبلها وإزدهارها، وكل ما يعنيها سواء سلبا أو إيجابا، ثم بعدها تأتي مرحلة أخرى تعتبر أولية هي الأخرى وهي ما يتعلق بتحضير أوراق العمل (الفرع الثاني)، بحيث ينجز أعماله عليها وجميع النشاطات المتعلقة بالعمل الرقابي، طوال فترة توليه عمل الرقابة والمتابعة المالية والمحاسبية.

الفرع الأول

معرفة الشركة

يقع على كاهل مندوب الحسابات وقبل البدء في وظيفته وقبل القيام بأي عمل رقابي، المعرفة التامة بالحقائق الإقتصادية والمالية والقانونية وكذا المحاسبية للشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، هذه المعرفة المسبقة تسمح له بإدراك مواطن الخطر بصفة عامة، وأخذ جميع الإحتياطات اللازمة لمحاربتها والقضاء عليها[1]، كما أن فحص نظام الرقابة الداخلية يكون غير ذي فائدة، إذا لم يبدأ المندوب مهامه بعملية التعرف على المؤسسة - الشركة - ومحيطها وذلك من خلال الفهم الجيد لها، لأنها تسمح له بإدراك بعض الأمور من فهم عناصر المحيط التي تؤثر على المعلومات المالية، تحديد الآثار المالية المترتبة عن القرارات التي تتخذها الإدارة، فهم كيفية تكوين رقم الأعمال والنتيجة، تحديد العمليات غير العادية، الإدراك الجيد لخصوصيات المؤسسة محل المراجعة ومطابقتها مع الفحوص التي أجراها المندوب، هذا وحتى يتمكن المندوب أيضا من الفهم الجيد للمؤسسة ومحيطها يجب الأخذ بعين الإعتبار العوامل الخارجية، والتي تتصف بشكل عام أنها عوامل لا يمكن السيطرة عليها أو يصعب ذلك من قبل إدارة المؤسسة، وهي تشمل المحيط الإقتصادي الدولي والوطني

[1] V. Tahar HAJ SADOK, op. cit. pp. 42, 43.

والجهوي، خصوصيات الصناعة المدروسة اتجاه السوق والعملاء، الخصوصيات القانونية والضريبية، شروط العرض والطلب، مدة حياة المنتوج، مكانة المؤسسة في هذا المحيط، مشاكل التموين التي قد تؤدي إلى حدوث إضطرابات في العملية الإنتاجية، وضعية المؤسسة مقارنة بالمؤسسات المنافسة، ليس هذا فحسب بل على المندوب أن يأخذ في الحسبان العوامل الداخلية، والتي يتفق بأنه يمكن السيطرة عليها حيث يمكن للمؤسسة التحكم بأنشطتها الداخلية، وتتمثل في طاقة الإنتاج، التموقع الجيد الاتفاقيات النقابية، إمكانية التمويل والسياسة العامة للمؤسسة، كتسويق الإنتاج والبحوث، وهنا على المندوب أن يكون علاقات مبنية على الثقة والإحترام المتبادل مع عمال الإدارة الفاعلون، حتى يتمكن من الحصول على المعلومات المتعلقة بكل القرارات الإدارية ذات الصلة بالسياسة العامة للمؤسسة في الوقت المناسب، زيادة على كل ذلك على المندوب أن يدرك عوامل المحيط لأن الشركة لا تنشط في فراغ، بل هي تتعامل مع شبكة من المتعاملين وعليها التأقلم في عملية التعامل معها، فهي ليست معزولة عن الواقع وتتأثر بعدة عوامل، أهمها العوامل الجغرافية كالموقع الذي تختاره المؤسسة والذي يعتبر من الأمور الأساسية، العامل الديمغرافي، لأن المؤسسة تحتاج إلى العنصر البشري[1]، لأن الإنسان هو المنتج والمبدع والمفكر وذلك حسب السن والمنسوب الثقافي، وهي تحتاج إلى العامل السياسي والقانوني، حيث يلعب الجو السياسي دورا هاما في توجيه المؤسسة في النظام الرأسمالي، لأن المسير يتحمل مخاطر قراراته الإدارية والتي قد يكون لها تأثيرا سيئا على القوائم المالية إذا اتخذت خطأ، مضافا لها بالعامل التقني الذي يلعب دورا هاما في رفع مردودية المؤسسة وتحسين الأداء، كما يلعب دورا كبيرا في تطوير العامل البشري بالبحوث ومكننة وسائل العمل بالآلات الحديثة التي تحقق الجودة وتوفر تكاليف الشغل، والعنصر الأخير والمهم وهو تقنيات التعرف على المؤسسة، وفيها لا يبحث المندوب على أدلة تدعم رأيه وإنما الذي يهمه هو الحصول على أكبر قدر من المعلومات عن المؤسسة، وعن محيطها من أجل إكتشاف المخاطر وتوجيه

[1] أنظر، غوالي محمد بشير، المرجع السابق، ص. 53، 54.

مهامه. ولا يتأتى له ذلك إلا بواسطة محاورة عمال المؤسسة من مسؤولي المصالح وعمال الإدارة، لأنه يعتبر مصدر معلومات مفصل لدى جميع المراجعين، وكذا الوثائق الداخلية والخارجية، والتي تشمل جميع الوثائق التي هي بحوزة الشركة سواء كانت منشورة أو غير منشورة، ومنها القوانين ودليل الإجراءات ومحاضر إجتماعات الجمعيات العمومية وتقارير المندوبين والاتفاقيات الجماعية والعقود والمنشورات الداخلية، إضافة إلى كل ذلك القيام بزيارة المحلات حيث تسمح هذه الخطوة بالتعرف على حقيقة النظم وجودة المصالح، كما تمكنه من الإدراك الجيد للمؤسسة وعملياتها[1]، كما أن هذه المعرفة تمكنه أيضا من القيام بعمله دون التخوف من حدوث أي طارئ داخل الشركة المراقبة قد خفي عليه قبل البدء في مهمته، كما تمكنه هذه المعرفة الكافية والشاملة من إقامة الرابط بين المعطيات المالية المزود بها من قبل المعنيين بالأمر - أجهزة الشركة - مع ما توصل إليه هو من خلال سعيه لمعرفة الشركة[2].

هذا إذن عن المعلومات والمعطيات الموضوعة بين يدي مندوب الحسابات، سواء من طرف أجهزة الشركة أو التي توصل هو إليها من خلال تحليلاته الأولية ودراساته المبدئية، لكن وحتى تكتمل عملية المعرفة الأولية بالشركة يتوجب على المندوب القيام بخطوة جريئة ومهمة في عمله، ألا وهي القيام بزيارة ميدانية لهذه الشركة، حتى يتعرف على المسؤولين ومسيري جميع المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم أكثر أثناء أدائه للمهمة الرقابية داخل هذه الشركة[3].

[1] أنظر، غوالي محمد بشير، المرجع السابق، ص. 55 و56.

[2] V. Bouzaine BELMAMOUN, op. cit. pp. 15, 16.

[3] أنظر، رقيق بن عيسى، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية، دراسة مقارنة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية، السنة الجامعية 2009- 2010، ص. 40.

الفرع الثاني

تحضير الأوراق

خلال هذه المرحلة المكملة لسابقتها بحيث وبعد قبول مندوب الحسابات للمهمة المسندة إليه وبعد المعرفة التامة والكاملة للشركة، تأتي هذه المرحلة الموالية والتي هي ضرورية لإعداد التقارير التي تعبر عن رأيه الفني المحايد، لأن هذه الأداة تمثل وسيلة للحكم على قدرة المندوب في أداء المهام المنوطة به، ويمكن تعريف أوراق العمل بأنها تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المندوب، لإظهار ما قام به من عمل والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المندوب الأسس التي يستند عليها في إعداد التقارير. وبما أن أوراق العمل هي وسيلة لتجميع القرائن وأدلة الإثبات التي يحتاج لها المندوب فهي تتخذ أشكالا مختلفة - أنواع - ولعل أهمها تتمثل في:

- برامج المراجعة: وهي عبارة عن الخطط التي يعدها مندوب الحسابات لتنفيذ عملية المراجعة.

- موازين المراجعة: يعتبر ميزان المراجعة الوسيط بين دفتر المندوب والقوائم المالية الختامية التي يقوم بإبداء الرأي حول سلامتها وإنتظامها من خلال القيام بعملية المراجعة، فهو يمثل مستندا أساسيا لأن جميع التحليلات التي يقوم بها المندوب تنبع من الأرقام التي يحتويها.

- الجداول الملحقة والمصادقات والمستخرجات من العقود والسجلات: فالجداول الملحقة هي التي يعدها المندوب للإفصاح عن العمل الذي تم تأديته في تجميع القرائن للحصول على الإقناع بدقة الحسابات، أما المصادقات فهي التي يتم الحصول عليها العملاء والبنوك والدائنون . . .إلخ، أما المحاضر والمستخرجات من

العقود والسجلات الأخرى، فمثلا محاضر إجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئات المكلفة بالمداولة أو الجمعيات العمومية وكذا عقود إصدار الأسهم والسندات[1].

المطلب الثاني

تقديم التقارير

بعد الانتهاء من المرحلة الأولى من عمل مندوب الحسابات السابق دراستها والمتعلقة أساسا بمعرفة كل ما يتعلق بالشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، سواء من بعيد أو من قريب، أي كل شاردة وواردة تؤثر سلبا أو إيجابا على حياة الشركة، في هذه الحالة فقط تأتي المرحلة الثانية المعبرة والمبينة لحقيقة عمل المندوب، أي بمعنى تبين أن هذا الأخير يؤدي عمله كما تمليه عليه مهامه الرقابية، ذلك لأنه في هذه المرحلة بالذات يبدأ يظهر في نتائج عمله عن طريق ما يعرف بآلية تقديم التقارير المتنوعة، هذه التقارير قد تكون بصفة دورية ومنتظمة، وكنتيجة لعمله الرقابي الذي يقوم به على حسابات الشركة ودفاترها ونتائجها بالصفة الإعتيادية، أو ما يعرف بالتقرير العام السنوي (الفرع الأول)، كما قد تكون هذه التقارير تتميز بصفة الخصوصية (الفرع الثاني)، أي أنها لا تأتي كسابقتها في أوقات منتظمة ودورية، بل إن هذه التقارير بهذه الصفة الخاصة لا يقدمها مندوب الحسابات إلا إذا كانت هناك حاجة لتقديمها تفرضها ظروف ومستجدات طرأت في حياة الشركة أو نشاطها، هذه الحالات الخاصة حددها المشرع بنصوص قانونية و لم يترك الحرية للمندوب أو سلطته التقديرية حتى لا يقع الاختلاف فيها.

[1] أنظر، مخباط أمينة، مهمة محافظ الحسابات في الشركات التجارية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي بالمدية، السنة الجامعية 2007-2008 ص. من 53 إلى 56.

الفرع الأول

التقرير العام

يقصد بالتقرير بوجه عام هو عبارة عن تعليق على الإدارة عن التقدم المحرز في الشركة حول القضايا التي من شأنها أن تكون معتمدة، وشرح للقرارات المقترحة التي يطلب المسيرون من الجمعية إعتمادها، كما تعد أيضا تعليقات على الحسابات المقدمة للمصادة[1]، أو هو الناتج النهائي الملموس لعملية المراجعة، وهو التعريف السائد والمعروف في الأوساط الفقهية، والتقرير العام السنوي هو ما يلتزم فيه مندوب الحسابات بتقديمه للجمعية العامة العادية سنويا بمناسبة إنعقادها السنوي، وهذا التقرير بمثابة بيان أو المحصلة النهائية لما قام به مندوب الحسابات خلال هذه الفترة من فحص لدفاتر الشركة ومراجعة حساباتها ومتابعة نتائجها، وتبدو أهمية التقرير العام كأداة ربط وإتصال بين مندوب الحسابات من جهة، ومن جهة أخرى الأطراف المستفيدة منه[2]، بحيث تظهر هذه الأهمية من خلال عدة جوانب تتعلق أساسا بهذا التقرير، فمن جانب ميعاد تقديم هذا التقرير للجهات المعنية (أولا)، ومن جانب آخر مضمون ومحتوى هذا التقرير (ثانيا)، وفي الأخير الشكل الذي يقدم فيه هذا التقرير (ثالثا)[3].

أولا: ميعاد التقرير

إن المشرع أشار إلى التقرير العام الذي يلتزم مندوب الحسابات بتقديمه إلى الشركاء في المادة 25 من القانون رقم 1-ـ 01 المنظم للمهنة، حيث اصطلح عليه بتقرير المصادقة، كما أوجب على مندوب الحسابات بأن يقدمه للجمعية العامة قبل إنعقادها بخمسة عشر يوما على الأقل، ويجب أن يكون هذا التقرير شاملا

---

[1] V. Huguette MEAU-LAUTOUR, Droit De L'entreprise, 1 introduction au droit les personnes, éditions MASSON, Paris, 1987, p. 186.

[2] أنظر، عماد محمد أمين السيد رمضان، حماية المساهم في شركة المساهمة (دراسة مقارنة)، دار الكتب القانونية للنشر والتوزيع، المجلة الكبرى، مصر 2008، ص. 423.

[3] أنظر، القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معاير تقارير محافظ الحسابات، وكذا القرار المؤرخ في 12 يناير 2014 يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، ج ر عدد 24، الصادرة في 30 أبريل 2014، ص. 12 و22 على التوالي.

وواضحا وملفت للنظر إلى كل ما لاحظه المندوب من المخالفات وعدم صحة البيانات أثناء ممارسة مهامه الرقابية[1].

وقد أكدت على هذه الجزئية المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 202[2]، حيث نصت على أنه:" يقوم محافظ الحسابات بعرض تقاريره على الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، خلال أجل خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ إنعقادها".

هذا ويؤرخ ويوقع تقرير مندوب الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة، ولا يجوز أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة، والمقصود هنا أجهزة الإدارة والجمعية العامة، كما أن المشرع قد أكد على فترة تسليم تقرير المندوب، حيث ألزم أن يؤرخ هذا التقرير قبل خمسة عشر يوما على الأقل من تاريخ إنعقاد الجمعية العامة، ويشترط أن يتضمن هذا التقرير رقم إعتماد مندوب الحسابات ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وكذا عنوانه وإمضائه وحتى ختمه وذلك في حالة ما إذا كان مندوب الحسابات شخص طبيعي، أما إذا كان هذا المندوب عبارة عن شخص معنوي - شركة محافظة الحسابات - فإن تقريره يجب أن يوقع عليه ممثل الشركة وممثل أو ممثلو مندوب الحسابات، سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو مسيرين لهذه الشركة والذين ساهموا في إعداد هذا التقرير، هذا ويودع تقرير مندوب الحسابات بمقر الشركة أو بمقر المديرية الإدارية للكيان المعني، وذلك طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11- 202[3].

وما تجدر الإشارة إليه هو أن ميعاد تقديم هذا التقرير، وحسب بعض الفقه غير كافي حتى يقف هذا المهني على جميع الأمور التي شملها تقرير المسيرين، مع العلم أن الجمعية العامة تجتمع كل ستة أشهر، أما

---

[1] أنظر، بوعزة ديدن، المرجع السابق، ص. 15.

[2] أنظر، المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 26 مايو 2011 المتضمن تحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، ج ر عدد 30، الصادرة بتاريخ الفاتح يونيو 2011، ص. 19.

[3] المواد 03، 04 و05 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المذكور سابقا.

المسيرين فلهم مهلة 45 يوما قبل الإنعقاد ليقدموا تقاريرهم لمندوب الحسابات، وبالتالي يبقى للمندوب مهلة 30 يوما ليراجع كافة الحسابات والتقارير والنتائج، ويشهد بصحتها أو غير ذلك، وهذا ما يجعل مهنة المندوب تتسم بالتعقيدات هي في حقيقة الأمر مثبطة ومنفرة منها[1]، لكن ما يمكن قوله في هذا الصدد، هو أن مندوب الحسابات الذي يقوم بعمله كما تتطلبه مهنة مراقبة ومتابعة الحسابات فلن يجد أي نوع من الصعوبات في إنجاز هذا التقرير، ذلك لأن مهنة مندوب الحسابات تتسم بالاستمرارية والديمومة، أي بمعنى أن مهامه الرقابية يقوم بها طيلة فترة عهدته، لأنه يقوم بالتحقيقات والمتابعات وفحص النتائج، وحتى يقوم بالإختبارات اللازمة أثناء هذه المدة، وميقات إنعقاد الجمعية العامة ما هو إلا فترة زمنية داخل هذه العهدة.

ثانيا: محتوى التقرير

يمنح مندوب الحسابات من خلال تقريره العام السنوي المقدم للجمعية العامة العادية حجة إثبات بقيامه بالمهام المسندة إليه، وذلك وفقا لأحكام القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة، وكذا القانون التجاري لا سيما في المادة 715 مكرر 04 منه، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- القيام بالتحقيقات: وذلك بالإطلاع على دفاتر الشركة خاصة الإجبارية منها، وجميع الأوراق والوثائق التي تثبت تلك المعلومات المدونة والموثقة، كما يراقب مدى إنتظام حسابات الشركة وموازناتها، وعليه أن يستخلص ويستنتج من خلال هذه التحقيقات وإطلاعه على الوثائق والمستندات الضرورية مدى سلامة وجدية الحسابات وصدق الميزانية، وبالتالي تمكين الشركاء وحتى الغير من التعرف على المركز المالي الحقيقي للشركة[2].

- التدقيق في المعلومات المقدمة في تقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين والوثائق المرسلة للشركاء: إن المشرع قد أبعد العمل الروتيني على مهنة مندوب الحسابات، بحيث لم يكتفي بإلزامه بالمراقبة والإطلاع، وكذا

[1] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 117.

[2] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 216.

القيام بالتحقيقات في وثائق الشركة ودفاترها للوقوف عند مدى صحتها وجدية مسكها، وكذا مراقبة حسابات الشركة وميزانيتها وحساب الأرباح والخسائر الخاص بها فحسب، بل ألزمه علاوة على ذلك، بالمراقبة والتحقيق في مدى صحة وجدية التقارير المرفوعة من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين إلى الجمعية العامة، ومدى مطابقتها للحقيقة، وهذا كله من أجل ضمان أكبر قدر من الفاعلية والحيوية للرقابة التي يقوم بها المندوب، لأنه ما من داعي إلى صحة الحسابات والدفاتر وإنتظامها من عدمه وصدق الميزانية، إذا كانت المعلومات الحقيقية لا تصل إلى علم الشركاء، وذلك لا يتأتى إلا من خلال المقارنات التي يقوم بها مندوب الحسابات بين التقارير المرفوعة من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الهيئات المكلفة بالتسيير من جهة، ومن جهة أخرى بين ما ثبت لديه وتوصل هو إليه من جراء ما كان يقوم به من إطلاع على الوثائق والمستندات المحاسبية للشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها والموازنة بينها، وكذا ما كان يقوم به من تحقيقات وإختبارات للوصول إلى المركز المالي الحقيقي لهذه الأخيرة.

- المصادقة على صحة الجرد وحساب الشركة والموازنة: بالرغم من أن المشرع قد ألزم مندوب الحسابات بمراقبة ومتابعة مدى إنتظام الدفاتر التجارية للشركة وصحة مسكها، بحيث يتم مسك دفتر اليومية ودفتر الجرد بحسب التاريخ ودون ترك لأي بياض، كما لا يجوز التغيير فيها أو الكتابة على الهامش، ضف على كل ذلك ترقيم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من قبل القاضي المختص إقليميا، لكن ليس هذا فحسب لأن المشرع جعل عمل مندوب الحسابات يتسم بالعمل الميداني و لم يكتف بهذا القدر من الرقابة والمتابعة، بحيث ألزمه بالوقوف على صحة الجرد وذلك عن طريق المعاينة الشخصية لأصول الشركة وخصومها وموجوداتها وتحديد ما لها من حقوق لدى الغير، وما عليها من إلتزامات له عندها، وذلك بالمقارنة مع الوثائق المثبتة للقيود المدونة في الدفاتر التجارية - مهما كان وصفها - حتى غير المنتظمة منها، أي أن المندوب يقوم بعملية موازنة

ومقارنة بين التقرير المرفوع إلى الشركاء من قبل الهيئات الملزمة بذلك، مع ما ثبت عنده وتوصل إليه من تحقيقات وإختبارات على وثائق الشركة وحساباتها[1].

والسند القانوني في ذلك هو ما نصت عليه المادة 716 من ق. ت بقولها:" عند قفل كل سنة مالية يضع مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة جردا بمختلف عناصر الأصول والديون الموجودة في ذلك التاريخ،

ويضعون أيضا حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية،

ويضعون تقريرا مكتوبا عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة،

وتوضع المستندات المشار إليها في هذه المادة تحت تصرف مندوبي الحسابات خلال الأربعة أشهر على الأكثر والتالية لقفل السنة المالية".

- مراقبة مدى إحترام مبدأ المساواة بين الشركاء: تعتبر نية المشاركة ركن موضوعي خاص في عقد الشركة، بل لعله هو المعيار الذي يميز هذا العقد عن غيره من العقود الأخرى المشابهة له، ومن ثم يصبح الإخلال بمبدأ المساواة بين الشركاء خرقا لركن من أركان عقد الشركة وبالتالي يعيبه، لذلك يتعين على مندوب الحسابات وهو الأمين والراعي للشرعية داخل الشركة، أن يراقب جميع القرارات التي قد تصدر عن الجمعية العامة للشركاء، والتي يكون من شأنها أن تخل بمبدأ المساواة بين الشركاء[2]، وتفترض نية المشاركة فضلا عن التعاون الإيجابي بين الشركاء لتحقيق غرض الشركة، المساواة بين الشركاء في الحقوق والواجبات[3]، وانطلاقا من ذلك تتجسد هذه المساواة بين الشركاء خصوصا فيما يلي:

أ ــ مراعاة مبدأ المساواة في استدعاء وإنعقاد وكذا التصويت داخل الجمعيات العمومية: بحيث يعتبر من أهم أوجه المساواة التي يجب على مندوب الحسابات أن يراقبها، ألا وهو استدعاء جميع الشركاء لحضور

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 217 و218.

[2] أنظر، بوحفص جلاب نعناعة، المرجع السابق، ص. 220.

[3] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 130.

الجمعيات العمومية عند إنعقادها وذلك وفقا للإجراءات والقواعد المعمول بها، أو ما يعرف بالعرف التجاري، لأن ما يلاحظ من خلال تتبع جميع أحكام القانون التجاري أن المشرع لم ينظم الأشكال والإجراءات الخاصة باستدعاء الجمعية العامة العادية، وإكتفى فقط بتحديد الجهة المختصة باستدعائها، بإعتبار أن هذه الجمعية لا تنعقد من تلقاء نفسها بل بموجب دعوة للإنعقاد سواء من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو مجلس المراقبة أو حتى مندوب الحسابات، لكن في حالة الاستعجال فقط وإحجام الجهات المعنية القيام بذلك[1].

كما تجدر الإشارة إلى أنه يجوز لشريك أو أكثر - إذا بلغوا نصابا معينا - أن يستدعوا الجمعية العامة كما يجوز لهم في أحيان أخرى، لظروف معينة تعيين وكيل يكلف باستدعاء الجمعية العامة للإنعقاد[2].

غير أن المشرع ألزم المديرين أو المسيرين أو القائمين بالإدارة بإعلام الشركاء عن إنعقاد الجمعية العامة العادية برسالة موصى عليها مرفقة بجدول أعمالها، كما فرض المشرع صراحة إنعقاد هذه الجمعية مرة واحدة في السنة على الأقل - وهذا في الحالات العادية - وذلك خلال الستة أشهر التي تسبق قفل السنة المالية وذلك هو الحد الأدنى، أما في غير هذه الأحوال وعند الاستعجال، يجوز للجهات المعنية بدعوة هذه الجمعية للإنعقاد وذلك للنظر في هذا الظرف المستعجل.

وعليه ومن خلال استقراء أحكام القانون التجاري، يلاحظ أن المشرع تدخل بقواعد آمرة بخصوص استدعاء الجمعية العامة العادية، وذلك بشأن عدد المرات التي تجتمع فيها، وكذا في حق إطلاع الشركاء على جدول أعمالها ووقت إنعقادها، بحيث أوجب تمكينهم من جميع الوثائق والمستندات المتعلقة بالإجتماع وذلك حتى يتم إتخاذ القرارات من قبلهم عن علم ودراية وحتى عن قناعة تامة، وفي المقابل أوكل كيفية الاستدعاء والإجراءات الواجب اتباعها للقوانين الأساسية للشركات، وبإعتبار أن مندوب الحسابات هو الحارس الأمين على مراعاة مبدأ المساواة بين الشركاء، فلا بد عليه أن يتحقق من مدى إلتزام الشركة بالقواعد النظامية

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 220.

[2] المواد 580 و715 ثالثا و773 من القانون التجاري.

الخاصة بالاستدعاء، خاصة ما تعلق منها بالآجال، وذلك حتى يتمكن الشركاء من الإطلاع على وثائق الشركة، كما عليه أن يراقب الاستدعاءات في حد ذاتها والواجب إحتوائها على مجموعة من المعلومات كحد أدنى، كذكر عنوان الشركة، اسمها ومركزها الرئيسي، وتاريخ ومكان إنعقاد الجمعية، زد على هذا كله جدول الأعمال الذي من خلاله يتم تحديد المواضيع المزمع مناقشتها والتصويت عليها داخل الجمعية المنعقدة، وكذلك وفي نفس السياق من مراقبة مبدأ المساواة بين الشركاء، على مندوب الحسابات أيضا أن يراقب المساواة في التصويت داخل الجمعية العامة، بحيث أن لكل شريك عدد من الأصوات يتناسب مع مساهمته داخل رأسمال الشركة، كما يمكن أن تتدخل القوانين الأساسية لتحديد عدد الأصوات لكل شريك، هنا على المندوب أن يراقب مدى إمتثال الشركة الخاضعة لرقابته سواء للقاعدة العامة الموجودة في القانون التجاري، أو حتى تلك الاستثناءات الواردة عليها المقننة في القانون الأساسي.

وما يتوجب التأكيد عليه في هذا المقام هو أن الرقابة التي يقوم بها مندوب الحسابات على مبدأ المساواة بين الشركاء لا تعني قطعا المساواة المطلقة بينهم، وإنما المساواة داخل نفس الفئة، مثلا الشركاء الذين يمتلكون نفس النوع من الأسهم، أو الذين يحتلون نفس المراتب داخل الشركة أن يكونوا متساوين في الحقوق أو الواجبات وحتى في السلطات[1].

ب ــ **مراعاة مبدأ المساواة في إقتسام الأرباح وتحمل الخسائر:** بما أن الإلتزام الأساسي لمندوب الحسابات يتمثل في فحص ومراقبة حسابات الشركة التي يراقب حساباتها ومستنداتها وميزانيتها والتأكد من صحة وصدق هذه الحسابات، وأن الميزانية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للشركة وذلك في ختام السنة المالية، كما يقوم بالتأكد من أن حساب الأرباح والخسائر يعبر عن الوجه الحقيقي والصحيح عن أرباح الشركة، أو حتى خسائرها خلال السنة المنقضية، ومن هنا وفي هذا المجال على مندوب الحسابات أن يتأكد من أن الشركة قد

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 222.

حققت فعلا أرباحا قابلة للتوزيع، كما عليه أن يتأكد من أن الشركة لم تتوقف عن الوفاء بإلتزاماتها المالية في وقتها[1]، ومن هذا المنطلق فإن الأرباح القابلة للتوزيع هي الربح الصافي للسنة المالية، وهذا الأخير يتشكل من الناتج الصافي من السنة المالية بعد طرح المصاريف العامة وتكاليف الشركة الأخرى بإدراج جميع الاستهلاكات والمؤونات[2]، منها مصاريف تأسيس الشركة والزيادة في رأس المال، وكذا تكوين الإحتياطات على إختلافها سواء الإحتياطي القانوني، أو حتى الإحتياطي الإتفاقي إن وجد، وكذا المصاريف الآيلة للعمال والخسائر السابقة.

وتأسيسا على ذلك قضي بمسؤولية مندوب الحسابات الذي تسبب بإهماله في توزيع أرباح صورية على الشركاء هذا من الناحية المدنية، أما من الناحية الجزائية فقد قضي بأنه يعتبر شريكا في جنحة توزيع أرباح صورية المندوب الذي ساعد بإهماله في إجراء هذا التوزيع[3]، وتوزيع أرباح صورية تعد جريمة ضد الشركة ودائنيها، وبهذا تحتوي على فكرة خيانة الأمانة، ولكنها في نفس الوقت مهددة لمصالح الغير باستعمال طرق إحتيالية لإنشاء مركز مالي مزيف يجلب المكتتبين والمقرضين الذين يظنون بأن الشركة في وضعية إقتصادية جيدة، زيادة على ذلك إذا تم توزيع أرباح صورية فيعني ذلك إفتقار الشركة لجزء من رأسمالها رغم المبدأ القاضي بثبات هذا الأخير، الأمر الذي يهدد مستقبلها الإقتصادي[4].

لذلك فإن مندوب الحسابات وهو يراعي مبدأ المساواة في إقتسام الأرباح وتحمل الخسائر بين جميع الشركاء من نفس الفئة والصنف وحتى المنصب، يمر عبر هذه المحطات وتظهر له كل هذه الخبايا والمستجدات المتعلقة بحسابات الشركة ونتائجها، وما عليه هنا إلا القيام بعمله كما يتطلب منه الأمر، بحيث إذا اكتشف أي

---

[1] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 133.

[2] المواد 720 و722 من القانون التجاري.

[3] أنظر، حكم محكمة التصحيحات بسيان، في 17 أكتوبر 1932، المجلة الإجتماعية، 1933، ص. 205، مأخوذ عن سيد قاسم علي، المرجع السابق ص. 134.

[4] أنظر، بموسى عبد الوهاب، المرجع السابق، ص. 69.

أخطاء أو تلاعبات فما عليه إلا إبلاغ القائمين بالإدارة أو المسيرين بذلك، وإلا فالتقرير العام بين يديه ويمكنه تضمينه ما شاء من المعلومات والتحفظات والتحذيرات.

ثالثا: أشكال التقرير

من خلال استقراء المادة 25 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة والتي تنص على أنه:" يترتب على مهنة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر".

وقد أكد المشرع على أشكال تقرير مندوب الحسابات في المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المشار إليه أعلاه والتي نصت:" تتعلق معايير تقارير محافظ الحسابات على الخصوص بما يأتي:

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر".

مع ملاحظة أولية من خلال دراسة أولية للنصين تتمثل في أن المشرع قد أعاد ذكر نفس الحكم وبحضافره في كلا النصين، سواء في القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة، أو في المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المحدد لمعايير تقارير مندوب الحسابات.

وانطلاقا من هاتين المادتين فإن المشرع قد ألزم مندوب الحسابات أن يبين من خلال تقريره السنوي نتائج الرقابة التي قام بها حول تسيير ونشاط الشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، وذلك خلال كل سنة مالية منتهية، كما لا يكتفي المندوب في هذا الإطار بمجرد إبداء رأيه حول مالية الشركة أو المؤسسة المراقبة، أو حتى توقعاته بسلامة حساباتها والميزانية المتعلقة بها، بل إن عمله يتعدى كل ذلك ليصل إلى تقديم اشهاد على أن التقرير المرفوع للجمعية العامة من طرف أجهزة إدارتها مطابق للوقائع والحقائق التي توصل إليها، من خلال

تحقيقاته وإختباراته وجميع أعماله الرقابية على إختلاف أنواعها وأشكالها، وذلك بعد إطلاعه على دفاتر الشركة وحساباتها ونتائجها. أو بمعنى آخر فإن إقراره هذا واشهاده يثبت إكتمال إقتناع شخصي بأن الميزانية المرفوعة في التقرير السنوي صحيحة ومنتظمة وتعبر عن المركز المالي الحقيقي للشركة[1]، لأجل ذلك واستنادا على هذه الحيثيات فإن تقرير مندوب الحسابات يأخذ أحد الأشكال المبينة في المادة المذكورة سابقا. وهي إما أن يكون هذا التقرير مساندا لما جاء في تقرير المسيرين والقائمين بالإدارة وموافقا على جميع نقاطه وهو ما يعرف بالاشهاد بدون تحفظ وإما يكون رأيه موافقا لنقاط جاءت في التقرير ومتعارضا مع أخرى، مع الإشارة إلى أن النقاط الإيجابية في هذا التقرير تكون دوما هي الطاغية والغالبة على السلبية لذلك يعرف بالإشهاد المصحوب بالتحفظات، وإما يكون رأيه مخالفا تماما لما جاء في تقرير المسيرين والقائمين بالإدارة، بحيث يهدف رأيه في هذه الحالة إلى إبعاد المسؤولية ومن ثم المساءلة عن نفسه، ففي هذه الحالة المندوب يرفض الاشهاد أصلا.

مع الإشارة في هذا الصدد إلى أن المشرع قد قسم التقرير العام ككل إلى قسمين، وذلك ما يستنتج من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير مندوب الحسابات والذي سبق الاشارة إليه. الجزء الأول وهو التقرير العام للتعبير عن الرأي والذي يشتمل بدوره على نقطتين، الأولى وهي مقدمة أين يقوم المندوب فيها بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه، التعريف بالكيان المعني، ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية، الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان، التذكير بمسؤولية المسيرين في الشركة عند إعداد القوائم المالية، التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية، وكذا تحديد ما إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال، وكذا الملحق عند الإقتضاء.

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 226.

أما النقطة الثانية فهي ما تعلق برأي المندوب حول القوائم المالية، أين يشير فيه إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة، وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية، هذا الرأي الذي يمكن أن يأخذ أحد الأشكال التالية:

أ ــ الاشهاد بدون تحفظ:

عندما يقوم مندوب الحسابات بفحص دفاتر الشركة ومستنداتها، ويراجع ميزانيتها وحساب الأرباح والنتائج الخاص بها، ويحقق في موجوداتها ويقارنها مع إلتزاماتها المالية، وعندما يجد كل شيء صحيح ومنتظم وحقيقي، بحيث يجد أن هذه النتائج تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة أو المؤسسة المراقبة ونشاطها خلال السنة المالية المنتهية، ويتأكد من انتظامها ويتحقق من عدم وجود مخالفات من أي نوع سواء في أحكام القانون أو نظام الشركة الأساسي، عندئذ فقط يصدر هذا التقرير الخالي من التحفظات يبدي فيه رضاه عن النتائج المتوصل إليها، ويثبت فيه رأيه بأن الشركة أو المؤسسة المراقبة تمسك حسابات منتظمة، وأن ميزانيتها تعبر عن مركزها المالي الحقيقي المعلن عنه، وأن حساب الأرباح والنتائج الخاص بها هو فعلا الوجه الحقيقي لنتائج نشاط الشركة خلال هذه السنة المالية المزمع قفل حساباتها[1].

مع الإشارة إلى إمكانية إرفاق هذا التقرير بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية[2].

ويبقى إشكال في التقرير العام خاص بما يحويه من مصداقية للمعلومات التي فيه، الأمر الذي يجعل مندوب الحسابات حريص كل الحرص على تفقد كل كبيرة وصغيرة فيما تقدم به المسيرون والقائمون بالإدارة في تقريرهم كونه سيسأل في حالة المصادقة على التقرير رغم إحتوائه على مخالفات على مستوى التسيير، لذلك يمر التقرير على مصادقة المندوب، لأنه لا يمكن تصور تقرير موجه للجمعية العامة دون أن تكون اللمسة

[1] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 200.

[2] الفقرة الأخيرة من النقطة 2.1.1 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، المحدد لمعايير تقارير مندوب الحسابات السابق التطرق إليه.

الأخيرة فيه لصاحب الإختصاص التقني، بحيث أن المندوب - وبصفة عامة - سيراقب شرعية وصدق ما تناوله التقرير. وغالبا ما تكون العبارة الآتية هي ما يختم به مندوب الحسابات تقريره حيث يذكر:" نظرا للإجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات . . . لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية، كما أنها تعطي صورة وفية نتيجة لعملية النشاط الماضي، إضافة إلى الحالة المالية وممتلكات شركتهم في نهاية النشاط"[1].

وما يمكن قوله عن هذا التقرير هو أنه على مندوب الحسابات أن يتوخى الحذر اللازم بخصوص تصريحاته، لأنه سيكون محل مساءلة يوما ما عن هذا الإشهاد المطلق، إذا حدث وأن كانت هناك أخطاء أو مخالفات مهما كان نوعها وحجمها، لأنه يفترض فيه الخبرة والتمكن.

ب ــ الاشهاد مع التحفظات:

إذا حدث وأن لاحظ مندوب الحسابات أن إختلالا ما اكتشفه جراء رقابته، كأن تكون بعض عناصر الميزانية لا تعبر بصورة صحيحة عن مضمونها، كمبالغة في تقدير الديون التي لا توجد أصلا، أو أن الدفاتر التي تمسكها الشركة أو المؤسسة غير منتظمة، أو أن هناك إختلافا في البيانات بين ما ورد في تقرير المسيرين والقائمين بالإدارة وبين ما هو مدون في دفاتر الشركة، أو حتى تجاوزات حصلت للقانون أو النظام الأساسي، في هذه الأحوال وأخرى فما على مندوب الحسابات إلا أن يضمن تقريره المرفوع للجمعية العامة التحفظات اللازمة والرأي المصحوب بالتحفظات في حقيقة الأمر رأي إيجابي، وذلك بالنسبة للموضوعات التي لم يشملها التحفظ، لذلك ينظر إلى التقرير المصحوب بالتحفظات على أنه إشارة تحذير ولفت انتباه، لأن كل من الشركة نفسها والشركاء والدائنون وحتى مصلحة الضرائب، وبصفة عامة الغير الذي تجمعه علاقة مع

[1] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص.120، 121.

الشركة أو مصلحة معينة، يمكنهم استخلاص واستنتاج النتائج المترتبة من وراء التحفظات التي إحتوى عليها تقرير المندوب[1].

وفي هذه الحالة مندوب الحسابات يستعمل عبارة:" تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للإجتهادات التي أديتها طبقا لتوصيات المهنة، أقدر أنه بإمكاني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات . . . لهذا التقرير منتظمة وصادقة ومصداقية وتعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط"[2].

ج ــ رفض الاشهاد المبرر قانونا:

إذا لم يقدم مندوب الحسابات مساندته للتقرير المرفوع للجمعية العامة من قبل المسيرين والقائمين بالإدارة، أو حتى إذا لم يرفقه بالتحفظات التي يراها مناسبة، فما عليه إلا أن يلجأ إلى الحل الثالث المتاح أمامه ألا وهو أن يرفض الإشهاد تماما، هذا ما أجازه المشرع للمندوب حيث سمح بأن يصدر من خلال تقريره العام المرفوع للجمعية العامة رفضا للإشهاد، وذلك في حال ما إذا ثبت لديه من خلال إطلاعه على وثائق الشركة وموجوداتها وكذا التحقيقات والإختبارات التي أجراها طيلة السنة المالية المنصرمة، وكلها أشارت إلى إنعدام صحة وعدم الإنتظام في الجزء الغالب من هذه المعلومات في هذه الأحوال لا يمكنه التحفظ فقط، نفس الشيئ يجب القيام به في حالة تسبب عوائق ما في منع المندوب من ممارسة مهامه الرقابية، كامتناع المسيرين أو القائمين بالإدارة من السماح لمندوب الحسابات سواء بالإطلاع على وثائق الشركة ودفاترها، أو منعه من القيام بالتحقيقات اللازمة أو حتى إمتناعهم عن تقديم التوضيحات المطلوبة قانونا منهم في حال وجود غموض أو تناقض في المستندات المبلغة إليه، وحتى تلك التي إطلع عليها في إطار تحقيقاته الميدانية، لكن في مقابل ذلك فإن المشرع ألزمه في هذه الحالة - وهي رفض الإشهاد تماما-ــ بتقديم تبريراته القانونية التي أدت

[1] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 202 و203.

[2] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 122.

إلى هذا الرفض المطلق، وهذا بخلاف الاشهاد بدون تحفظ أو حتى مع بعض التحفظات، الذان يبقى فيهما التبرير القانوني جوازي ما دام ليس إلزاميا. لأنه إذا حدث وأن أفرغ مندوب الحسابات رفضه الاشهاد في تقريره المرفوع للجمعية العمومية مع عدم تحديد الدافع والمبرر القانوني المقبول والمعقول في نفس الوقت، سيكون مسؤولا أمام الشركة بحجة إخلاله العمدي بإلتزام قانوني متعلق بتسيير الشركة أو المؤسسة التي يتابع ماليتها، مع إشارة أخيرة وملاحظة جد مهمة تخص هذه التقارير على إختلاف أشكالها سواء بالاشهاد، أو الاشهاد بتحفض، أو حتى رفض الاشهاد المبرر قانونا، فهي كلها غير ملزمة للجمعية العامة، بحيث يجوز لها المصادقة على الميزانية السنوية رغم رفض الاشهاد من قبل مندوب الحسابات، لأن الغرض الأساسي من هذه التقارير ليس هو تحديد قرار الجمعية العامة، أو حتى التقرير في مكانها وإنما الغرض منه هو إتخاذ الجمعية العامة لقراراتها عن دراية كافية بجميع المعطيات الفنية الخاصة بالرقابة المحاسبية[1]. أو بمعنى آخر فإن هذه التقارير تؤخذ على سبيل الاستئناس وتنوير الطريق، لأنها بمثابة خبرة فنية بسبب صدورها من شخص ذو علم ودراية بكل الأمور الفنية والتقنية الخاصة بمراقبة الحسابات، لأن تركيبة الجمعية العامة بصفة عامة تحتاج إلى مثل هذه الأمور الفنية بسبب تمايز مستوى الشركاء داخلها.

وبعد رأي مندوب الحسابات مهما كان شكله تأتي فقرة الملاحظات، والتي تأتي في فقرة منفصلة يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، تهدف إلى لفت إنتباه القارئ لنقطة أو عدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية وذلك دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، وحتى في حال وجود شكوك معتبرة معينة ومبينة في شكل وجيه في الملحق بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية[2].

أما الجزء الثاني والمتعلق بالمراجعات والمعلومات الخاصة، فهو يتمحور في ثلاث فقرات منفصلة أولها: هي الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، وثانيها: تتمثل في الشكوك والمخالفات التي لا تؤثر على

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 227، 228.

[2] النقطة 3.1.1 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، المحدد لمعايير تقارير مندوب الحسابات المذكور سابقا.

الحسابات السنوية، وأخيرا المعلومات التي يوجب القانون على مندوب الحسابات الإشارة إليها، هذا كله ما جاءت به النقطة 1.2.1 من القرار المحدد لمعايير ومحتوى تقارير مندوب الحسابات والسابق ذكره.

هذا كل ما يتعلق بالتقرير العام وما يرتبط به من أمور وإشكاليات في جميع نواحيه، أما الآن فلم يبقى إلا التطرق إلى نوع آخر من التقارير لا تقل أهمية عن سابقها وهي ما يصطلح عليها بالتقارير الخاصة.

الفرع الثاني

التقارير الخاصة

يقصد بالتقارير الخاصة تلك التقارير التي يلتزم مندوب الحسابات قانونا بتقديمها في مناسبات وظروف خاصة حددها الشارع، فمصدر إلتزامه هو القانون مباشرة، بحيث لا يحتاج بذلك إلى تكليف خاص من قبل الشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها حتى يقوم بإجرائها، وإنما هي جزء لا يتجزأ من مهمته الرقابية التي رسمها له المشرع، وتسمى هذه التقارير بالخاصة وذلك تميزا لها عن التقرير العام والتي لا تتعلق بكل جوانب نشاط الشركة وإنما تتعلق بأمور محددة نظمها القانون، كما أنها تقدم مستقلة عن التقرير العام نظرا لأهمية الموضوعات التي تنجز من أجلها هذا من جهة، ومن جهة أخرى حتى لا تختفي في زحمة الموضوعات التي يتضمنها التقرير العام[1] ويمكن إجمالها فيما يلي:

أولا: التقرير الخاص بالاتفاقات والاتفاقيات

قد أولى المشرع أهمية بالغة للرقابة على الاتفاقيات التي تجمع الشركة وأحد مسيريها أو القائمين بإدارتها أو أحد أعضاء أجهزة إدارتها، وذلك على الرغم من أن هذه الاتفاقيات قد تحقق مصلحة الشركة بشكل كبير، إلا أنها تقترب من مفهوم تعاقد الشخص مع نفسه وما ينجر عن ذلك من تضارب في المصالح،

[1] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 208.

مع إحتمال ترجيح المصلحة الشخصية لهذا المتعاقد عن مصلحة الشركة التي تمثل الجماعة والمشروع[1]، وهذا ما حاول المشرع التأكيد عليه فيما يخص ذلك بالنسبة لشركات المساهمة بنوعيها في نص المادة 628 من ق. ت بالنسبة للنوع الأول، والمادة 672 من نفس القانون بالنسبة للنوع الثاني، ومن خلال هاتين المادتين يمكن التميز بين نوعين من الاتفاقيات:

أ ــ الاتفاقيات الخاضعة لشرط التقرير الخاص: إن هذه الاتفاقيات الخاضعة لشرط التقرير الخاص هي تلك التي تعقد بين الشركة مع أحد مسيريها أو القائمين بإدارتها إذا كان مالكا أم شريكا فيها، بحيث تحتاج أولا لاستئذان الجمعية العامة قبل عقدها، وبعد تقديم تقرير مفصل عنها من مندوب الحسابات، وذلك ما نصت عليه المادة 628 من ق. ت بقولها:" لا يجوز، تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات.

ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا أم لا، مسيرا أم قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك لمجلس الإدارة".

كما أكدت على ذلك المادة 670 من ق. ت بقولها:" تخضع كل اتفاقية تعقد بين شركة ما وأحد أعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة هذه الشركة إلى ترخيص مسبق من مجلس المراقبة.

ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بصورة غير مباشرة مع أحد الأشخاص المشار إليهم في المقطع السابق أو التي يتعامل فيها مع الشركة من خلال أشخاص وسطاء.

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 230.

وتخضع للترخيص المسبق أيضا، الاتفاقيات التي تعقد بين شركة ومؤسسة، إذا كان أحد أعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركة مالكا أو شريكا أو مسيرا أو قائما بالإدارة أو مديرا عاما للمؤسسة.

تعد كل اتفاقية تبرم دون مراعاة الشروط المذكورة أعلاه باطلة بطلانا مطلقا".

والملاحظ على الرغم من الأهمية البالغة التي أبداها المشرع في تنظيم الاتفاقيات التي تجمع الشركة بأحد القائمين بالإدارة، إلا أنه قد أهمل الإطار الزمني رغم أهميته فيها، أي أنه أهمل الأجل الذي يجب فيه على مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أن يخطر مندوب الحسابات بالإذن بالاتفاقية حتى يقوم بإعداد تقريره، على الرغم من أن هذا المندوب ملزم بإعداد هذا التقرير حتى دون قيام الجهات المعنية بإخطاره، وذلك إذا ما توصل من خلال مهامه الرقابية على وثائق الشركة - على إختلافها - لوجود تعامل، أوما يعرف بالاتفاق في إطار عمل بين الشركة وأحد مسيريها أو القائمون بإدارتها فهنا إلتزامه بإعداد التقرير يقوم تلقائيا، هذا من جانب، ومن جانب آخر فإن المشرع أغفل أيضا الحديث عن مضمون هذا التقرير، ما دفع جانب من الفقه للتساؤل حول مضمون هذا التقرير فهل يباشر المندوب سلطاته الرقابية ويقدم من خلال تقريره الخاص اشهادا على أن الاتفاقية تحقق مصلحة الشركة، أم يتحفظ بخصوص ذلك، أو حتى يرفض الاشهاد أصلا مبررا رفضه بعدم تحقق مصلحة الشركة، كما هو الحال عليه في التقرير العام؟ إلا أن الراجح في هذا الخصوص هو أن إلتزام مندوب الحسابات في هذا الإطار، أي ما تعلق بالاتفاقيات من هذا النوع هو أقرب للإلتزام بالإعلام منه إلى الإلتزام بالرقابة، لأن الجمعية العامة هي صاحبة السلطة في تقرير مدى تحقيق الاتفاقية لمصلحة الشركة من عدمه[1].

مع التنويه إلى أن المشرع عاد من بعيد ومن خلال قراره المؤرخ في 24 يونيو سنة 2013 والمحدد لمعايير تقارير مندوب الحسابات، والذي سبقت دراسته، فإنه تطرق ومن خلال هذا المعيار المتعلق بالاتفاقيات المنظمة

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 232، 233.

إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل مندوب الحسابات بشأن هذه الاتفاقيات وكذا محتوى التقرير الخاص بشأنها، بحيث جاء فيه بأن مندوب الحسابات يقدم تقريره الخاص بالاتفاقيات المنظمة الذي يوجه لإعلام أعضاء الجمعية العامة، أو الجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاؤه للفصل أو الموافقة بشأن هذا التقرير وذلك طبقا للمادة 628 و672 من ق. ت والأنظمة الأساسية، هذا ويتعلق هذا التقرير بالاتفاقيات التي تم إخطار مندوب الحسابات بها أو التي إكتشفها أثناء أداء مهامه الرقابية المسندة إليه، كما يتوجب على المندوب ألا يقدم في تقريره المتعلق بالاتفاقيات المنظمة بأي حال من الأحوال، أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة هذه الاتفاقيات، ويقوم مندوب الحسابات بالتذكير في تقريره الخاص بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل والتي لا تزال سارية المفعول، هذا وإذا لم يخطر المندوب بأية اتفاقية فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية[1].

وبالتالي فبما أن هذا التقرير صادر عن مهني مختص فمن البديهي أن يتسم بالموضوعية في الطرح والدقة والبساطة في التفاصيل، لتمكين الشركاء من جميع المعطيات المتعلقة بالاتفاقية دون أن يصل ذلك إلى حد تقرير ما إذا كانت تحقق مصلحة الشركة من عدمه، وبمعنى آخر فإن المندوب لا يصدر حكما على الاتفاقية بل يقتصر دوره على تقديم المعطيات المتوفرة لديه، حتى يمكن الشركاء من إتخاذ قرارهم عن علم ودراية كافية، لذلك عليه أن يبسط تقريره لأبعد الحدود ويضمنه من المعلومات ما يحتاجه الشركاء لإتخاذ مثل هذا القرار، مع العلم أن هذا التقرير لا يقدم إلى متخصصين في مجال المحاسبة، بل مجرد أشخاص ذوي إهتمامات مختلفة ومستويات متباينة. ومن بين المعطيات الضرورية والبديهية التي يجب على مندوب الحسابات تضمينها في تقريره الخاص بهذا النوع من الاتفاقيات، تحديد نوعها وطبيعتها وموضوعها، وكذا الأعضاء المعنيين بها كأسماء أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين العامين المعنيين، أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة

[1] النقطتين 8.3 ، 9.3 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير مندوب الحسابات، والسابق الإشارة إليه.

حسب الحالة، والمسيرين والشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، أو أي من الأشخاص المعنيين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية، هذا بالإضافة إلى المعلومات الخاصة بالاتفاقية كالإلتزامات الملقاة على كل طرف فيها، كيفية وآجال التسديد والضمانات المقدمة، وطبيعة المنتوج أو الخدمة المقدمة، والأهم من ذلك كله إبراز ما قد يحقق مصلحة الشركة من عدمه، سواء بإظهار ما قد تجنيه الشركة من منفعة من جراء إتمام هذه الاتفاقية من تحقيق أرباح أو تجنب خسارة، أو حتى تحسين الجودة والنوعية، وقد يتجلى كل ذلك بوضوح من خلال إجراء مقارنات بين الاتفاقية موضوع التقرير مع اتفاقيات سبق إبرامها، أو مقارنتها مع مختلف العروض التي قدمت بالموازاة معها[1].

في الأخير ما يجب التذكير به بأن مندوب الحسابات يشير في تقريره الخاص، وفي حال إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها، إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص، ويعرض التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين في الشركة ويضمنها داخل تقريره، هذا وإذا قام هو بإكتشاف اتفاقية غير مرخصة أثناء تأدية مهامه، فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أم لا، وفي حال قدر أنها يجب أن تكون اتفاقية مرخصة فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة الهيئة ضمن إحترام إلتزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، ويقوم بإعداد تقريره الخاص ويرسله إلى الجمعية العامة العادية[2].

ب ــ الاتفاقيات غير الخاضعة لشرط التقرير: وبدوره هذا النوع من الاتفاقيات يقسم إلى نوعين منها، الأولى وهي الاتفاقيات المصنفة على أنها عادية، أي التي تعقد بين الشركة من جهة، وبين زبائنها من جهة أخرى، حتى ولو كان من بين هؤلاء الزبائن أحد القائمين بالإدارة أو المسيرين لهذه الشركة، وذلك في حال ما إذا تمت هذه الاتفاقية وفق الشروط الإعتيادية ودون منح أي تفضيل أو مزايا لأي شخص كان، ففي هذه

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 233، 234، وكذا النقطة 7.3 من القرارا المحدد لمعايير تقارير المندوب ومحتواها السابق.

[2] النقطتين 10.3 و11.3 من القرار المتعلق بمعايير تقارير مندوب الحسابات ومحتواها والسابق التطرق له.

الأحوال لا حاجة لأي تقرير خاص لأنه لا يوجد ما يدعو له على الإطلاق، بسبب عدم وجود ما يهدد مصلحة الشركة لا من قريب ولا من بعيد، وذلك ما أشارت إليه المادة 628 من ق. ت والتي جاء فيها بأنه لا تسري الأحكام السابقة الذكر، والمقصود بها ما تعلق بالاتفاقيات الخاضعة للتقرير الخاص، على الاتفاقيات العادية التي تتناول عمليات الشركة مع زبنائها، هذا عن النوع الأول، أما عن النوع الثاني فهي عن الاتفاقيات المحظورة أصلا والتي لا تحتاج لشرط التقرير الخاص من مندوب الحسابات، لأنها ممنوعة منعا باتا وقاطعا على المسيرين أو القائمين بالإدارة، وهي عقد قروض لدى الشركة من طرف أحد مسيريها أو القائمين بإدارتها، أو أحد أعضاء مجالسها المكلفة بإدارتها أو فتح حسابات جارية لهم على المكشوف أو بأي طريقة أخرى لدى الشركة، كما يمنع عليهم أن يجعلوا من هذه الشركة كفيلا أو ضامنا إحتياطيا لإلتزاماتهم إتجاه الغير، وهذا ما جاءت به المادة 628 ف 02 من ق. ت، وكذا المادة 671 من ذات القانون.

ثانيا: التقرير الخاص حول تعديل نظام الشركة

وقد نص المشرع على هذا التعديل دون تحديد نوعه في المادة 717 ف 02 من ق. ت، والتي جاء فيها أنه في حال عرض تعديل تبت الجمعية العامة في التعديلات المعروضة، وبعد الإطلاع على الحسابات الموضوعة حسب الأشكال والطرق القديمة والجديدة، وبناء على تقرير مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة وكذا تقرير مندوبي الحسابات، وبصفة عامة هذه التعديلات قد تمس شكل الشركة الأصلي، أو تعديل في رأس مالها، أو حتى قيامها بعمل ما كإصدار أسهم أو سندات مثلا يؤدي إلى حركة في نشاطها وإنتاجها.

أ ــ حالتي الإدماج أو الانفصال: الإندماج هو وسيلة من وسائل التركيز الإقتصادي، حيث يتميز الإقتصاد المعاصر بظاهرة تركيز المشروعات وتحول الوحدات الإقتصادية من وحدات صغيرة إلى وحدات كبيرة، حتى غدى المشروع الكبير في هذا العصر المحرك الفعال لتحقيق التقدم الإقتصادي، ويستعمل هذا الإندماج لتحقيق هذا التركيز ونشوء المشروعات الضخمة، هذا ويكتسب الإندماج أهميته من حيث أنه يدعم القدرة على

المنافسة ويسمح بارتفاع رقم الإنتاج، والاستفادة من أقصى حد من الاستثمارات اللازمة لإعداد المشروعات الإقتصادية وتحديث الإنتاج، وخلق منتجات جديدة وتجويد المنتجات القائمة، وتخفيض تكلفة الإنتاج وزيادة العائد والقيام بالدراسات والبحوث، كما أنه يعد وسيلة لتنظيم أو إعادة تنظيم مجموعة الشركات عن طريق إمتصاص الشركة الأم لشركاتها الوليدة، أو عن طريق إلتحام الشركات الوليدة بغرض خلق شركات وليدة جديدة[1].

وانطلاقا من هذه المعطيات يمكن القول بأن المشرع قد نظم حالتي الإدماج والإنفصال في القسم الرابع من القانون التجاري إبتداء من المادة 744 منه، وعلى هذا الأساس يمكن تعريف الإدماج على أنه عملية قانونية تتوحد بمقتضاها شركتان أو أكثر قائمتان، ويتم هذا التوحد إما بإنصهار إحداهما في الأخرى ويسمى بهذه الكيفية إندماج عن طريق الضم أو الإبتلاع، كما يمكن أن يتم بمزجهما في شركة جديدة تحل محلهما ويسمى هذا الإندماج عن طريق المزج، أما المقصود بالإنفصال فهو تجزئة شركة قائمة إلى شركتين أو أكثر[2]. كما يمكن أن يتم هذا الإندماج أو الإنفصال بين مختلف أشكال الشركات التجارية[3]، إلا أن ما يلاحظ على المشرع أنه قد خص شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة بفقرة خاصة عن حالتي الإدماج والإنفصال، هاتان العمليتان تمران بعدة مراحل ومحطات قبل حصولهما، بحيث يحضر ويقدم مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة مشروع الإدماج أو الإنفصال إلى مندوب أو مندوبي الحسابات للشركات المعنية بالعملية قبل 45 يوما من البت في الموضوع، وهذا الأخير بدوره يضع تقريره الخاص بالعملية المراد تحقيقها في المقر الرسمي وتحت تصرف الشركاء أو المساهمين، وذلك قبل 15 يوما السابقة لإنعقاد الجمعية المدعوة للنظر في هذا المشروع وذلك بعد الدراسة الكافية والوافية للمشروع المراد تحقيقه، وطبعا ذلك لا يتأتى إلا بعد إطلاع المندوب أو

[1] أنظر، حسني المصري، إندماج الشركات وإنقسامها - دراسة مقارنة - دار الكتب القانونية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص. 07، 08.

[2] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 244.

[3] المادة 745 من القانون التجاري.

المندوبين لكل الشركات المعنية على الوثائق والمستندات لباقي الشركات الأخرى، مع الاستعانة بخبراء يختارونهم عند الإقتضاء، وكذا التشاور فيما بينهم والخروج بتقرير يبين فيه كل ما يتعلق بالعملية قيد الدراسة من أهداف وشروط وحتى الأسباب المؤدية إليها، ودون نسيان السبل الناجعة المؤدية للتحقيق الناجح لها، كإعادة تقدير الحصص أو توزيع الأرباح، وكذا إنتقال الديون وإنخفاضها عن قيمتها مثلا[1].

وفي الختام ما تجدر الإشارة إليه هو أنه يمكن أن تطلب من مندوب الحسابات استشارة كتابية فقط بشأن هذه العمليات ليقوم هو بتوجيه تقريره الخاص بذلك مع المشروع إلى الشركاء، وذلك ما نصت عليه المادة 752 ف 02 من ق. ت.

ب ــ تعديل رأس مال الشركة: يتسم التعديل في رأسمال الشركة إما بالزيادة أو التخفيض، فمثلا في شركة المساهمة إذا قررت الزيادة في رأسمالها فلا يتم ذلك إلا إذا سمحت به الجمعية العامة غير العادية، بناء على تقرير من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وذلك بإحدى الطرق المتاحة، إما بإضافة قيمة اسمية للأسهم الموجودة أو بإصدار أسهم جديدة، وفي هذه الحالة الأخيرة يمكن إرفاقها بشرط - لداعي مصلحة الشركة - إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب بالنسبة للمساهمين القدامى وذلك بغرض ضم مساهمين جدد، في هذه الحالة فقط لا يجوز إلغاء هذا الحق إلا بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وتقرير مجلس مندوبي الحسابات وذلك ما جاءت به المادة 697 من ق. ت، أي تقرير خاص من مندوب الحسابات، ولو أن المشرع أغفل محتوى هذا التقرير، على الرغم من أن الراجح هو أن هذا التقرير مرتبط لا محال بتقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين المرفوع للجمعية العامة غير العادية بحيث يبين من خلاله مدى صحة المعلومات الموجودة في هذه التقارير، وكذا يقف عند المصلحة التي ستحققها الشركة من وراء إلغاء هذا الحق.

[1] المواد من 750 إلى 753 و763 من القانون التجاري.

مع الإشارة في هذا الشأن لما جاء به القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى ومعايير تقارير مندوب الحسابات، حيث جاء فيه أنه على مندوب الحسابات أن يتأكد من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل المعلومات اللازمة، ومنها على الخصوص مبلغ وأسباب رفع الرأسمال المقترح، أسباب إقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب، وكذا كيفيات تحديد سعر الإصدار، أما فيما يخص تقريره الموجه للجمعية العامة غير العادية التي لها حق الترخيص برفع رأس المال، فيجب أن يتضمن المعلومات التالية على الخصوص، منها التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة، فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة، ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار، وحول إحترام الحق التفاضلي للاكتتاب وخلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب الملاحظات حول هذه العملية، مع المنع التام على المندوب بالتصريح بملائمة العملية[1].

أما في حالة تخفيض رأسمال الشركة، والذي تضمنته المادة 712 من ق. ت التي قررت نفس الشيء بالنسبة للزيادة، بحيث تقرره الجمعية العامة غير العادية، والتي يجوز لها تفويض سلطاتها لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين لتحقيقه دون المساس بمبدأ المساواة بين المساهمين، كما أوجبت إبلاغ مندوب الحسابات بمشروع التخفيض[2]، وذلك خلال 45 يوما السابقة لإنعقاد هذه الجمعية، والملاحظ أنه لم يشر إلى إعداد التقرير الخاص بالتخفيض بصفة صريحة، لكن الراجح من منح الأجل القانوني والإشارة إلى المساواة بين المساهمين، فهذه دلائل لمندوب الحسابات لإعداد تقريره الخاص بالتخفيض في رأس المال في حال ما إذا تم خرق مبدأ المساواة بين المساهمين عند تحقيق هذه العملية، وذلك بصفته حارس الشرعية وراعي المساواة بين المساهمين، ونفس الشيء يقال عند خرق القانون عند القيام بالتخفيض، كالنزول عن الحد الأدنى القانوني المحدد لرأس مال الشركة.

[1] النقطتين 2.10 ، 3.10 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمعايير تقارير مندوب الحسابات السابق الإشارة له.

[2] أنظر في نفس السياق، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 236، 237.

مع الإشارة إلى الحكم الذي جاءت به النقطتين 2.11 و3.11 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المشار إليه أعلاه، حيث يدرس المندوب ما إذا كانت شروط تخفيض رأس المال تستند إلى القانون، ويتأكد على الخصوص أن عملية التخفيض لا تنقص مبلغ رأس المال أقل من الحد الأدنى القانوني، إحترام المساواة فيما بين المساهمين أو المشاركين، إحترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية، هذا ويتضمن تقريره الخاص على الأخص التذكير بالنصوص التشريعية المطبقة، والفحوصات المنجزة، وخلاصات تشير إلى ملاحظات أو غيابها حول العملية دون أن ترقى إلى التصريح بمدى ملائمة عملية تخفيض رأس المال.

ثالثا: تقرير المصادقة على أعلى خمس تعويضات

إن مندوب الحسابات ملزم بإعداد تقرير خاص آخر وهذه المرة يتعلق بأعلى خمس تعويضات تمنح من قبل الشركة، أو ما يعرف بمكافئات أعضاء مجلس الإدارة وذلك ما نصت عليه المادة 25 ف 04 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة، كما أكد عليه المشرع في القانون التجاري في المادتين 727 و728 تحت عنوان مكافئات أعضاء مجلس الإدارة، وتطبيقا لذلك فمثلا في شركة المساهمة منحت المادة 680 من ق. ت للمساهمين الحق في الإطلاع على الوثائق المحاسبية قبل 15 يوما من إنعقاد الجمعية العامة، ومن بين هذه الوثائق المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من مندوبي الحسابات، والأجور المدفوعة للأشخاص المحصلين على أعلى أجر مع العلم أن هؤلاء يبلغ خمسة، وفي حال ما إذا كانت المعلومات المتوفرة لدى مندوب الحسابات مخالفة أو غير مطابقة للأجور الممنوحة أصلا، في هذه الحالة يرفض المصادقة على إجمالي المبالغ المدفوعة ويقوم بإعداد تقرير خاص يثبت فيه سبب رفضه المصادقة، مع إرفاقه بجميع الأدلة والإثباتات الموضحة والمدعمة لموقفه الرافض، وذلك تطبيقا للمهنة النبيلة المسندة إليه والمتمثلة في إخطار الجمعية العامة بكل المخالفات والأخطاء التي إكتشفها أثناء تأدية مهامه الرقابية[1].

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 238، 239.

ما تجب الاشارة إليه في هذا الشأن أن المشرع وفي القانون المنظم للمهنة 10- 01 السابق ذكره، وكذا في المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المحدد لمعايير تقارير مندوب الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، وحتى في القانون التجاري حصر هؤلاء الأشخاص في خمسة فقط، لكن بالرجوع إلى القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمعايير تقارير المندوب فقد جعلهم بين خمسة إلى عشرة أشخاص، ويتضمن هذا الكشف التعويضات الخام التي تشمل كل الإمتيازات والتعويضات المحصلة مهما كان شكلها وصفتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية، وكذا التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني، والعاملين بالتوقيت الجزئي، وحتى العاملين في فروع في الخارج[1].

رابعا: التقرير الخاص بإصدار الأوراق المالية

وتختلف هذه القيم المنقولة والتي تعرف بالأوراق المالية سواء كانت أسهم[2]، أو سندات بنوعيها[3]، أو حتى قيم منقولة أخرى مثل سندات الاستحقاق القابلة للتحويل إلى أسهم، أو سندات استحقاق ذات قسيمات اكتتاب بالأسهم[4]. وتظهر أهمية تقرير مندوب الحسابات خاصة في بعض الحالات المنصوص عليها قانونا كإصدار الأسهم مع إلغاء حق التفاضل[5]، أو حتى سندات الاستحقاق أو المساهمة أو أي قيم منقولة أخرى مع

---

[1] النقطتين 1.4، 2.4 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمعايير تقارير مندوب الحسابات والسابق الإشارة إليه.

[2] تنص المادة 715 مكرر 40 من ق. ت:" السهم هو سند قابل للتداول تصدره شركة مساهمة كتمثيل لجزء من رأسمالها".

[3] تنص المادة 715 مكرر 74 من ق. ت:" تعتبر سندات المساهمة سندات دين تتكون أجرتها من جزء ثابت يتضمنه العقد وجزء متغير يحسب استنادا إلى عناصر تتعلق بنشاط الشركة أو نتائجها وتقوم على القيمة الاسمية للسند". وهذا بالنسبة لسندات المساهمة، أما بالنسبة لسندات الاستحقاق، فتنص المادة 715 مكرر 81 على أنه:" سندات الاستحقاق هي سندات قابلة للتداول، تخول بالنسبة للإصدار الواحد نفس حقوق الدين بالنسبة لنفس القيمة الاسمية".

[4] أنظر، القسم الفرعي السادس من ق. ت تحت عنوان قيم منقولة أخرى، المادة 715 مكرر 110 وما يليها.

[5] تنص المادة 699 من ق. ت أنه:" يخضع الإصدار، الذي يتم باللجوء العلني للإدخار دون حق التفاضل في اكتتاب الأسهم الذي لا يمنح لصاحبها نفس حقوق الأسهم القديمة، الشروط التالية:

1ـ يجب أن يتم الإصدار في أجل سنتين إبتداء من تاريخ إنعقاد الجمعية العامة التي قررت ذلك،

2ـ تحدد الجمعية العامة غير العادية، بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وبناء على تقرير خاص من مندوب الحسابات، سعر الإصدار أو شروط تحديد هذا السعر".

Et Art 700 : L'Asseblée générale **extraordinaire** que décide l'augmentation du capital, en faveur d'une ou plusieurs personnes, peut supprimer le droit préférentiel de souscription des actionnaires. …..

إلغاء ذات الحق، وذلك ما تضمنته تفصيلا نصوص القرار المؤرخ في 24 يونيو سنة 2013 السابق ذكره، حيث جاء في النقطة 12. 2 منه أنه:" إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا حول أسباب إقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الإقتضاء".

مع الإشارة إلى أنه في هذه الحالة يوجد تقريران فيما يخص عملية إصدار الأوراق المالية، يتضمن التقرير الأول الموجه للجمعية العامة غير العادية، جملة من المعلومات منها التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة، إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر الإصدار الخاص بسندات رأس المال الواجب إصدارها مثلما هو مبين في التقرير المنجز من الهيئة المختصة، استنتاجات مرفقة وعند الإقتضاء بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر الإصدار، الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقق الإصدار، يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص، يقدم ملاحظات لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر الإصدار أو مبلغه. أما الثاني فهو التقرير التكميلي، والذي يحرره المندوب عند الإنتهاء من العملية يقدر من خلاله المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة، كما يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من طرف الجمعية والبيانات المقدمة لها، هذا ويدلي برأيه

Le prix d'émission des actions nouvelles ou les conditions de fixation de ce prix sont déterminés par l'assemble générale extraordinaire sur le rapport du conseil d'administration ou du directoire et sur rapport du commissaire aux comptes.

بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار حول المبلغ النهائي، وكذا تأثير هذا الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة[1].

خامسا: التقرير الخاص بتطور نشاط الشركة

قد جاء ذكر هذا التقرير الخاص في المادة 678 ف 06 من ق. ت، والتي أوجبت على مندوب الحسابات تقديم التقرير الخاص المبين لنتائج الشركة خلال كل سنة مالية من السنوات الخمس الأخيرة، أو كل سنة مالية مقفلة منذ إنشاء الشركة أو دمج شركة أخرى في هذه الشركة إذا كان عددها يقل عن خمسة سنوات، ويقدم هذا التقرير للجمعية العامة العادية، حيث يقوم فيه المندوب بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة، هذا ويتم إعداد تطور النتيجة في شكل جدول يعرض النتائج التالية: النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح، النتيجة الصافية، عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأسمال الشركة، النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة، وكذا مساهمات العمال في النتيجة[2].

سادسا: التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال

قام المشرع بإلزام مندوب الحسابات بإنجاز التقرير الخاص المتعلق بعرقلة نشاط الاستغلال بالنسبة للشركة أو الهيئة التي يراقب حساباتها، حيث نص على هذا النوع من التقارير الخاصة في المادة 715 مكرر 11 من ق. ت كما أكد على هذا الإلتزام في المادة 25 ف 08 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة، كما أعاد التذكير به في خضم حديثه عن معايير تقارير مندوب الحسابات وأشكال وآجال إرسالها وذلك في المادة 02 ف 08 من المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 والسابق التطرق إليه، بحيث يتوجب على مندوب الحسابات إعداد هذا التقرير الخاص وتقديمه لأقرب جمعية عامة عادية مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، وفي حالة الاستعجال

[1] النقطتين 6.12 و7.12 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمعايير ومحتوى تقارير مندوب الحسابات والذي سبق ذكره.

[2] النقطتين 2.6 و3.6 من ذات القرار.

يقوم هو باستدعائها. ويتم ذلك بعد المرور بمراحل وإجراءات أولية، محاولة منه لحل هذه المعضلة المعرقلة لاستغلال نشاط الشركة، إذ عليه في بادئ الأمر أن يطلب توضيحات من القائمين بالإدارة بشأن هذه الوقائع المكتشفة أثناء تأدية مهامه الرقابية، وفي حال إنعدام الرد أو كان الرد ناقصا، يطلب من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين باستدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة بشأن الوقائع الملاحظة ويتم استدعاء المندوب لهذه الجلسة، لكن في حال عدم إحترام كل هذه الإجراءات، أو إذا لاحظ المندوب أنه رغم إتباع هذه الإجراءات بقيت مواصلة الاستغلال معرقلة، فحينها فقط يقوم هو بنفسه بإعداد تقريره الخاص بشأن هذه الحوادث ويقوم بتقديمه لأقرب جمعية عامة عادية أما في حالة الاستعجال فيقوم هو بنفسه باستدعاء الجمعية العامة، وهذه المرة غير العادية ليطلعها على الوضع ويكون بذلك قام بما فرضه عليه المشرع وهو القيام بالإخطار.

مع التنويه في هذا الصدد إلى أن المشرع لم يحدد الوقائع التي من شأنها أن تؤدي إلى عرقلة مواصلة الاستغلال، لا في القانون التجاري ولا حتى القانون المنظم للمهنة، لكن في القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمعايير تقارير المندوب ومحتواها قام بتقسيمها إلى مؤشرات، منها ما هو ذات طبيعة مالية، تتمثل في رؤوس الأموال الخاصة السلبية، عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق، قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية للتسديد، اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل، مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين، القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر، النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية، خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال، توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم، عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى، ومن هذه المؤشرات ما هو ذات طبيعة عملية، كمغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم، خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي،

نزاعات إجتماعية خطيرة نقص دائم في الموارد الأولية الضرورية، هذا بالاضافة إلى مؤشرات أخرى، تتمثل في عدم إحترام الإلتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو إلتزامات قانونية أساسية أخرى، الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها[1].

بالإضافة إلى هذه التقارير الخاصة والتي جاء المشرع على ذكرها في القانون التجاري بإعتباره في هذه الدراسة قانونا خاصا، لأنها تتعلق أساسا بالدور الرقابي الذي يقوم به مندوب الحسابات في مختلف أشكال الشركات والهيئات والمؤسسات على إختلافها، فإنه نص كذلك على أنواع أخرى من التقارير الخاصة في القانون 10- 01 المنظم للمهنة، وكذا المراسيم والأوامر المنظمة والمفسرة له، وتتمثل هذه التقارير في:

أولا مكرر: التقرير الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية

حيث تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل مندوب الحسابات، وذلك كون عملية المحافظة على أموال المنشأة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستمرار المنشأة وتطويرها من واجبات المندوب، ومنه فإن نظام الرقابة يعتمد على عملية الفصل بين المسؤوليات في المنشأة، وخاصة أن المنشآت تعتمد على العنصر البشري في عملية المعالجة المحاسبية لذلك وحتى تتمكن أي منشأة من تحقيق أهدافها سواء تحقيق ربح، أو تقديم خدمة، أو إنتاج منتوج بمواصفات ذات جودة معينة، فإنه يتوجب عليها أن توجه مواردها المالية والبشرية إلى تحقيق هذه الأهداف، ولا يتم ذلك إلا إذا وضعت هذه المنشأة خطة تسير عليها جميع الأطراف ويتم تحديد مسؤولية كل طرف، ولكي يتم تنفيذ الخطة وفقا لما هو موضوع لها لابد من متابعة تنفيذها والإلتزام بها وذلك ما يسمى بالرقابة الداخلية[2]، ومنه تظهر أهمية تحديد طبيعة نظام هذه الرقابة، والتي تمثل كافة السياسات والإجراءات والضوابط التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى

[1] النقطة 3.8 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمعايير تقارير المندوب ومحتواها السابق.

[2] أنظر، غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية - الطبعة الثانية، دار ميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009 ص. 205.

هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفؤة للعمل، والمتضمنة الإلتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع وإكتشاف الغش والخطأ، ودقة وإكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب. وهي تتكون من بيئة الرقابة وتعني الموقف العمومي للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته للمنشأة ولبيئة الرقابة تأثير على بعض إجراءات الرقابة، وتتضمن بعض العوامل مثل وظيفة مجلس الإدارة واللجان التابعة له، كما تشمل نشاطات الرقابة والتي تعني تلك السياسات والإجراءات التي إعتمدتها الإدارة إضافة إلى بيئة الرقابة بغرض تحقيق أهداف المنشأة، وتشمل تقديم التقارير وفحص الدقة الحسابية للسجلات، كذلك تضم تقسيم المخاطر حيث تسمح الرقابة الداخلية بتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة، سواء المؤثرات الداخلية أو الخارجية كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرط أساسي لتقييم المخاطر، كما تشمل المعلومات والإتصالات بحيث يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة والآخرين الذين يحتاجونها، وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى، زيادة على كل ذلك مراقبة النظام لأن مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية تعمل على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة[1].

هذا إذن فيما يخص الطبيعة القانونية للرقابة الداخلية ومكوناتها وما تحتاج إليه، أما الآن فماذا عن تعريفها بحد ذاتها ومراحلها وتقسيماتها؟

إنطلاقا من هذه المعطيات فإن الرقابة الداخلية تعرف على أنها مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المنشأة، ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الإعتماد عليها، كذا زيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الإلتزام بسياسات الإدارة الموضوعة، ومنه يمكن أن تعرف على أنها الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة للمحافظة على أصول الهيئة والتأكد من صحة

[1] أنظر، عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص. 56، 57 و58.

البيانات المحاسبية، أو هي نظام الفحص والتدقيق الداخلي المضيق من قبل المنشأة وذلك لتمكن إدارتها من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية التي تكون من مسؤوليتها، ومنه يمكن أن تقسم الرقابة الداخلية إلى نوعين، الرقابة المحاسبية وهي رقابة مانعة في طبيعتها حيث أنها مجموعة إجراءات ومقاييس الرقابة والأمن التي يمكن أن تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات والإجراءات المحاسبية واللوائح، ومنه نجد أن الرقابة المحاسبية يمكن تسميتها بالرقابة الوقائية، وذلك كونها تمكن من حماية الأصول والموارد من سوء الاستخدام وكذلك التحقق من صحة الحسابات ومصداقيتها ومدى إمكانية الإعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية، أما الرقابة الإدارية فهي تتضمن السياسات والخطط التنظيمية والسجلات التي تكون متعلقة بإتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية، وتهدف هذه الأساليب إلى زيادة الكفاءة التشغيلية، وتنمية روح الإلتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشأة، وهذه - الرقابة - لا تخضع لتقييم مندوب الحسابات لأنها لا تتعلق بالجانب المالي[1].

هذا وتمر عملية تقييم الرقابة الداخلية بخطوات، أولها تتمثل في فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية، حيث يتوجب على المندوب أن يحقق المعرفة الكافية عن هذا النظام عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المنشأة، وكذا الرجوع إلى المستندات التي تصف نظام الرقابة الداخلية والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظامها، وثانيها تتمثل في تحديد مخاطر الرقابة، والتي يتسنى للمندوب تحقيقها عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، أما الثالثة فتنحصر في إختبارات الإلتزام، حيث تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة في المنشأة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين في المنشأة ملتزمين بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة[2].

[1] أنظر، غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص. 206، 207 و208.

[2] أنظر، غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص. 214، 215.

هذا عن الناحية النظرية بالنسبة لإجراءات الرقابة الداخلية التي يتوجب على مندوب الحسابات القيام بها، أما عن الناحية التنظيمية أو ما يعرف بالتشريع، فإن المشرع نظمها في النقاط 1.7، 2.7، 3.7 و4.7 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمعايير تقارير مندوب الحسابات ومحتواها السابق، حيث بين المشرع أن هذا المعيار - ويقصد تقرير الرقابة الداخلية - يهدف إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية، وذلك كله قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، هذا ويتضمن هذا التقرير تقييم المندوب لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

ثانيا مكرر: التقرير الخاص بحيازة أسهم الضمان

وتذكيرا نقول أن المشرع قد ألزم أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حسب الأحوال، بحيازة أسهم الضمان التي تمثل عشرين في المائة من رأس مال الشركة تخصص لضمان أعمال التسيير وهي غير قابلة للتصرف فيها، وذلك ما جاءت به المواد 619، 620 و621 وكذا 659 و660 من ق. ت، لكن ما يجب الاشارة إليه وبالرجوع إلى هذه المواد نجد أن المشرع قد ألزم مندوب الحسابات بالسهر على إحترام الأحكام المتعلقة بأسهم الضمان، ويبلغ عن كل مخالفة في تقاريره المرفوعة للجمعية العامة السنوية وكان يقصد هنا التقرير العام السنوي الذي يقدمه للجمعية العامة قبل إنعقادها، لكن بالرجوع إلى القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمعايير تقارير مندوب الحسابات ومحتواها، يتضح أن المشرع قد أدرج هذا التقرير ضمن التقارير الخاصة التي يجب على المندوب تقديمها للجمعية العامة في حالة الخرق للأحكام، وذلك ما نصت عليه النقطة 5.9 بقولها:" تطبيقا لأحكام المادة 660 من القانون التجاري على الخصوص، يشير محافظ الحسابات عند الإقتضاء، إلى المخالفة في شكل تقرير، في أقرب إجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل".

مع التذكير أنه يتوجب على مندوب الحسابات وقبل رفع تقريره الخاص بالمخالفات المتعلقة بأسهم الضمان إلى الجمعية العامة، عليه أن يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة - حسب الحالة - في البداية، هذا وفي حال غياب هذه الإشارة للإختلالات يؤدي إلى الإعتبار الضمني أن مندوب الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته الرقابية[1].

ثالثا مكرر: التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

وفيه يتحقق مندوب الحسابات من أن الميزانية المنجزة من قبل المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم تظهر إحتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع كما هو محدد في القانون التجاري، وتكفي للسماح بتوزيعها ويصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات مع أرباح الأسهم ويضمنه بعض البيانات، منها أهداف تدخله والجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم، وتحديد مبلغ هذه التسبيقات، خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة[2].

المبحث الثاني

مسؤولية مندوب الحسابات

منذ أن وجدت مراجعة الحسابات كان من الطبيعي أن يكون مندوب الحسابات مسؤولا أمام أصحاب الطلب على خدمة المراجعة، ومن طبيعة الأعمال أن تكون ديناميكية تتأثر بمتغيرات بيئة عملها، وبالتالي كان من الطبيعي أن تتغير مسؤوليات مندوب الحسابات، ومن المتفق عليه أن أصحاب المصالح في الشركات هم مستخدمو مخرجات خدمات مندوب الحسابات وناتج وفائه بمسؤولياته، وأنهم في حاجة إلى هذه المخرجات

[1] النقطتين 3.9، 4.9 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمعايير تقارير مندوب الحسابات ومحتواها السابق التطرق إليه.

[2] النقطتين 2.13 و4.13 من القرار المحدد لمعايير تقارير مندوب الحسابات ومحتواها السابق ذكره.

ويدفعون تكلفة الحصول عليها، ويطلبونها لأن لها مردودا إيجابيا على قراراتهم التي تحقق مصالحهم، ومما لا شك فيه أن نجاح مندوب الحسابات في الوفاء بمسؤولياته ينعكس إيجابا في ترشيد قرارات أصحاب المصالح[1].

والحقيقة التي لا نقاش فيها أن المشرع منح لمندوب الحسابات مجموعة من الحقوق والإمتيازات، لكن في المقابل فرض عليه أيضا جملة من الواجبات والإلتزامات حتى يخلق بذلك توازن، أو ما يصطلح عليه بمركز الثقل. وكل هذه الحقوق والواجبات الهدف من ورائها هو السعي وراء قيام المندوب بأداء عمله على أتم وجه وأحسن صورة، أي يقوم بتقديم تقاريره في وقتها، ويعبر عن النتائج المتوصل إليها من وراء نشاطه بكل صراحة وحيادية لكن السؤال الذي يطرح نفسه هو أنه هل هذه الأمور وحدها تكفي لذلك؟ أو بالأحرى ما الرادع لهذه الأعمال وكيف يتم ضبطها إن حدث وأن تجاوز المندوب حدود الصلاحيات الممنوحة له، بل وحتى إذا لم يقم بالواجبات المفروضة عليه؟ كل هذا جعل المشرع يسلط على مندوب الحسابات في مقابل هذه الحقوق والواجبات ميزة أخرى تقوم هذه الأخيرة، وهو ما يعرف بنظام المسؤولية على إختلاف أنواعها وأسبابها، فإن كانت نتيجة لإرتكاب خطأ وتتصف بالعامة فهي مسؤولية مدنية (المطلب الأول)، أما إذا كانت نتيجة لإرتكاب عمل يصنف بأنه جرم فهي مسؤولية جزائية (المطلب الثاني)، وفي الأخير إن جاءت مخالفة لسلوك أخلاقيات المهنة فهي تأديبية (المطلب الثالث).

المطلب الأول

المسؤولية المدنية

إن السبب في إيجاد المسؤولية المدنية هو جبر الضرر الذي تسبب فيه مندوب الحسابات أثناء تأدية مهامه الرقابية، هذا الخطأ الذي اقترفه المندوب لا يختلف إن إرتكبه في حق الشركة أو الغير المتعامل معها، هذا

[1] أنظر، عبد الوهاب نصر علي، مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الأموال مطلب حيوي لاستقرار أسواق المال العربية، بدون طبعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2011، ص. من 10 إلى 15.

والمسؤولية المدنية لمندوب الحسابات تجد أساسها القانوني في نص المادة 715 مكرر 14 من ق. ت بقولها:" مندوبو الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم.

ولا يكونون مسؤلين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها".

كما أكدت على هذه المسؤولية، المادة 59 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة بقولها:" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".

وكذا المادة 61 من ذات القانون بقولها:" يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون".

أول ملاحظة على هذين النصين هو أن المشرع حمل مندوب أو مندوبي الحسابات المسؤولية الكاملة عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء التي قد ارتكبوها أثناء تأدية وظائفهم، ليس هذا وحسب بل وجنبهم المسؤولية عن تلك الأضرار التي كان سببها القائمين بالإدارة شريطة إعلام وإخطار مجلس الإدارة أو الجمعيات العمومية أو حتى وكيل الجمهورية.

كما أن المشرع لم يولي أية أهمية للأساس القانوني الذي تبنى عليه مسؤولية المندوب أو المندوبين سواء عقدية أو تقصيرية، بل تجاوزها مبتعدا بذلك عن النقاشات والمشادات الواقعة بين الفقه حول أساسها، لأنه في كلتا الحالتين فإن مصدر إلتزام مندوب الحسابات هو القانون[1]، أو ما يعرف في الفقه الحديث بالمسؤولية

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 257.

القانونية[1]. ومعناها أن مسؤولية مندوب الحسابات تجد أساسها في القانون سواء المنظم للمهنة أو القانون التجاري، لأن كلاهما معا يشكلان نظام قانوني، وينظمان مهنة المندوب من جميع الجوانب والنواحي.

الفرع الأول

أركان المسؤولية

عند البحث في طي القوانين المنظمة لمهنة مندوب الحسابات، وحتى في القانون التجاري لا يوجد دلالة بأن المشرع نظم أركان المسؤولية المدنية للمندوب وخصها بنظام خاص له وحده، وذلك ما يعني وبمفهوم المخالفة أنه أراد بذلك الرجوع والإعتماد على القواعد العامة المنظمة للمسؤولية المدنية وأركانها المنصوص عليها في القانون المدني، وهي الخطأ الواجب الإثبات (أولا)، والضرر الناتج عن هذا الخطأ (ثانيا)، وكذا علاقة السببية التي تربط بين الخطأ والضرر (ثالثا).

أولا: الخطأ

على الرغم من أن الخطأ ركن من أركان المسؤولية المدنية وقد إعتمده المشرع كأساس لقيام هذا النوع من المسؤولية، سواء في المادة 61 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة بقولها:" . . عن الأخطاء التي يرتكبها . . .". أو حتى في المادة 715 مكرر 14 من ق. ت التي نصت:" . . . عن الأخطاء واللامبالاة . . . ". هذا من جانب، ومن جانب آخر وحتى في القانون المدني بإعتباره الشريعة العامة، لا يوجد تعريفا للخطأ في الشق المخصص للمسؤولية المدنية تحت عنوان الفعل المستحق للتعويض، لأن المادة 124 من هذا القانون لم تأت بتعريف للخطأ وإكتفت بالقول أن كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه ويسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض، في حين جاءت المادة 124 مكرر من ق. م ببعض صور الخطأ، والتي جاءت على سبيل المثال لا الحصر، ويحدث ذلك إذا كان فيه استعمالا تعسفيا للحق، ويتحقق ذلك إما إذا وقع بقصد

[1] أنظر، معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 28.

الإضرار بالغير، أو إذا كان يهدف لتحقيق فائدة قليلة بالنسبة إلى الضرر الناشئ للغير، وإما إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة.

وعزوف المشرع عن إعطاء تعريف للخطأ فتح الباب على مصراعيه للفقه وذلك للإدلاء بدلوه في هذا المجال، ومن بين التعريفات المعطاة للخطأ بصفة عامة، التعريف الذي جاء به الفقيه "بلانيول" والذي يعتبر أكثر دقة وشمولية وهو:" الخطأ هو إنتهاك لإلتزام سابق الوجود". مع أخذ كلمة إلتزام بمفهومها الواسع والعام أي الواجب، وليس بمعناها الضيق أي الحق الذي ينشأ بين الدائن والمدين نتيجة إلتزام عقدي، لأن الخطأ يمكن أن يرتكب من طرف شخص ليس ملزما بمقتضى أي علاقة[1]، هذا عن الخطأ بصفة عامة، أما عن خطأ مندوب الحسابات الذي يوجب مسؤوليته المدنية فقد عرفه بعض الفقهاء على أنه إنحراف محافظ الحسابات عن السلوك الفني المألوف، أو هو الخطأ الذي يرتكبه أو يقوم به رجل فن الذي يقدم خدمة[2]، ومن هذا المنطلق يمكن وبصفة عامة وشاملة تقسيم أخطاء مندوب الحسابات إلى جزئين، أخطاء ترتكب أثناء قيام مندوب الحسابات بأعمال الرقابة، وأخرى يأتي بها في نتائج هذه الرقابة وذلك تفصيلا كالآتي:

أ ــ الخطأ في الرقابة:

كما سبق وذكرنا فإن مندوب الحسابات ملزم بفحص دفاتر الشركة ومستنداتها وتحقيق موجوداتها وإلتزاماتها، كما لا يغفل عن مراجعة ميزانيتها وحساباتها، ويراقب مدى إحترامها للنصوص القانونية المنظمة للشركات والمؤسسات وإلتزامها بالأنظمة الأساسية لهذه الأخيرة، وعليه أن يبذل في ذلك عناية الرجل الحريص المتبصر صاحب المهنة، وبالتالي عليه كنتيجة لذلك إخطار الجمعيات العمومية ومجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو الهيئات المكلفة بالمداولة، وأحيانا إخطار حتى وكيل الجمهورية عن الأخطاء والمخالفات التي يكتشفها أثناء قيامه بعمله الرقابي، ومن هنا يكون مندوب أو مندوبي الحسابات مسؤولين مدنيا سواء اتجاه الشركة، أو الغير

[1] أنظر، معيزي خالدية، المرجع السابق، ض. 29.

[2] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 142.

عن الأخطاء والمخالفات والتجاوزات الحاصلة من القائمين بالإدارة في حسابات الشركة ودفاترها، لأنهم لم يبذلوا العناية المطلوبة والتي تقتضيها أصول مهنتهم[1].

وفي هذه الحالة يقع عبء الإثبات على من يدعي المسؤولية المدنية للمندوب، لأن هذا الأخير وكما أسلف الذكر لا يتحمل أخطاء القائمين بالإدارة بصفة عامة، إذا أخطر بها الجمعيات العمومية وحتى وكيل الجمهورية إذا كانت أخطاء بالغة الخطورة تصنف كأعمال جرمية.

ومن ذلك كله يمكن الوصول إلى اتجاه واحد هو أنه إذا حدث وأن وقعت مخالفات وتجاوزات في حسابات الشركة، أو في ميزانيتها لا يعتبر قطعا خطأ تنعقد من جرائه مسؤولية مندوب الحسابات، ذلك أن هذا الأخير وهو يلتزم ببذل العناية اللازمة التي تقتضيها أصول المهنة - كما سبق ورأينا - وليس بتحقيق نتيجة، لا يسأل إلا عن الأضرار التي تلحق بالشركة و/أو الغير والناشئة عن مخالفات كان له أن يكتشفها لو أنه بذل في ذلك العناية والحرص المطلوبين منه لآداء مهمته، وإنطلاقا من هذا المبدأ قضي بمسؤولية المندوب الذي لم يباشر رقابة جدية وحقيقية على حسابات الشركة، إذ لم يقم بمراجعة دفاترها ومستنداتها المحاسبية أو لم يجري الإختبارات اللازمة عليها للكشف عن حقيقتها، وإعتمد فقط على الحسابات المقدمة له من قبل القائمين بالإدارة كما أعطيت له كما تنعقد مسؤولية المندوب الذي إعتمد حسابات الشركة وصادق عليها دون أن يراجعها أو يجري إختبارات عليها، من خلال المطابقة بين القيود الواردة في هذه الحسابات مع ما هو ثابت في دفاتر الشركة أو المؤسسة الخاضعة لرقابته[2].

يحدث كل هذا في الحالة التي يكون فيها إلتزام مندوب الحسابات لا يتعدى كونه بذل العناية اللازمة التي تقتضيها أصول المهنة، لكن في بعض الأحيان يحدث تحول للإلتزام ببذل عناية إلى إلتزام بتحقيق نتيجة كما

---

[1] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 233، 234.

[2] أنظر، القرار الصادر عن محكمة النقض التجارية الصادر في 16 نوفمبر 1981، المجلة الإجتماعية 1982، باريس، ص. 522، مأخوذ عن سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 234 و235.

سبق التطرق إليه[1]، ففي هذه الحالة من يدعي خطأ مندوب الحسابات ليس عليه إلا إثبات عدم تحقق النتيجة لتقوم بذلك مسؤولية المندوب، والذي بدوره إذا ما أراد التخلص من هذه المسؤولية فما عليه إلا إثبات أحد الأسباب التي تعفيه من المسؤولية وفقا للقواعد العامة، وهي خطأ الضحية، أو فعل الغير، أو القوة القاهرة، لذلك قضي بمسؤولية المندوب الذي لم يراقب قيام القائمين بالإدارة بتكوين الإحتياطات المنصوص عليها قانونا أو المندوب الذي لم يتحقق من إمتلاك أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للأسهم المفروض أنها مخصصة لضمان أخطاء هؤلاء، أو المندوب الذي لم يقدم تقريره بشأن الاتفاقية المبرمة بين أحد القائمين بالإدارة والشركة، كذلك تنعقد مسؤولية المندوب الذي لم يقم بإجراءات الإنذار الموجه للجمعية العامة أو الهيئات المكلفة بالمداولات بالنشاطات المعرقلة للاستغلال في الشركة، أو الذي لم يقم بإخطار وكيل الجمهورية حول أخطاء ومخالفات القائمين بالإدارة[2].

ب ــ الخطأ في نتائج الرقابة:

تتحقق هذه الفرضية عندما يقوم مندوب الحسابات بواجبه الرقابي لكن ليس على أتم وجه وكما ينص عليه القانون ويفرض عليه، وهذا ما سينعكس سلبا على حياة الشركة ومستقبلها، وكمثال على هذه الحالة عدم الكشف عن المخالفات والأخطاء التي إطلع عليها المندوب خلال قيامه بعمله الرقابي مما يجعل الشركة أو المؤسسة تبدو في وضعية مريحة ومظهر مالي حسن، مما يسبب أضرار للغير المتعامل معها وحتى الشركاء في بعض الأحيان لأنه إذا حدث وأن طرحت هذه الشركة أسهم أو قيم منقولة من أي نوع للتداول فستلقى هذه الأخيرة رواجا كبيرا في السوق بسبب الصورة المزيفة عن الشركة والذي حدث جراء المعلومات الكاذبة المنشورة عنها، والتي وافق عليها مندوب الحسابات[3]، لذلك قضي بمسؤولية المندوب الذي لا يقدم

[1] أنظر، المطلب الثاني من المبحث الثالث من الفصل الأول المتعلق بإلتزامات مندوب الحسابات، ص. 68 وما يليها.

[2] أنظر، نفس المعنى معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 42.

[3] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 151.

تقرير كافي شافي وصحيح عن الميزانية للشركاء في الجمعيات العمومية والذين هم بصدد إعتماد هذه الميزانية، فيقترح عليهم إعتمادها رغم علمه اليقين بعدم صحة البيانات التي تضمنتها أو حتى نقصها، أو المندوب الذي لم يرفض الإشهاد تماما رغم هذه المعطيات، كما قضي بمسؤولية المندوب الذي أكد صحة حسابات الشركة وعلى وجود أرباح قابلة للتوزيع مع العلم أنها أرباح صورية، كما يسأل المندوب عندما تتقدم جماعة من الغير للاكتتاب في أسهم الشركة بعد أن يطلعوا على تقرير مندوب الحسابات، والذي يؤكد فيه سلامة حسابات الشركة على أنها تعبر عن المركز المالي الحقيقي لها، وأنها في حالة إزدهار ونمو وذلك كله عكس حقيقتها، ومن هذا المنطلق يمكن القول أن عدم علم مندوب الحسابات بهذه المخالفات لا يكفي وحده لنفي المسؤولية عنه، بل يجب أن يكون عدم العلم قد صاحبه الدراسة الوافية والكافية لمستندات الشركة ودفاترها الموضوعة تحت تصرفه في أي وقت وفي كل حين، كذا فحص موجوداتها وكل عناصرها التي تحافظ على بقائها واستمرارها، كما قام بعمليات الجرد والتسجيل وفقا للقواعد المعمول بها[1].

وقبل طي صفحة الخطأ يجب الإشارة إلى شيء ذو أهمية بالغة، وهو ما يتعلق بمسؤولية الشخص المعنوي الممثل في محافظة الحسابات، في هذه الحالة يكون الأشخاص مسؤولين مسؤولية شخصية عن أعمالهم، وبالتالي عن أخطائهم حتى ولو كانوا في إطار شركة محافظة الحسابات[2].

هذا فيما يخص المسؤولية عن العمل الشخصي، غير أنه يمكن أن يكون مندوب الحسابات مسؤولا عن أخطاء الغير الذي سبب ضررا للشركة، يحدث ذلك إذا كان هذا الغير يعمل لحساب مندوب الحسابات أو تابعا له، ونخص بالذكر هنا وكما بينهم وأشار إليهم المشرع، المندوبين المتربصين والخبراء الذين استعان بهم

[1] أنظر، القرار الصادر عن محكمة النقض المدنية في 19 ماي 1903 أميان، ص. 221، وفي 1915 ليون، ص. 261، مأخوذ عن سيد قاسم علي المرجع السابق، ص. 237.

[2] قطع المشرع الطريق عن أي جدال فقهي في هذا الشأن بنص المادة 57 من القانون المنظم للمهنة، والذي جاء صريحا في ذلك بنصه:" تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة".

لإنجاز مهمته[1]، كما تجب الإشارة هنا إلى أنه على مندوبي الحسابات أن يوكلوا إلى المساعدين والخبير المحاسب جزءا فقط من مهامهم، وبذلك فإن المسؤولية الشخصية للمندوبين تظل قائمة حتى وإن إرتكبت الأخطاء من غيرهم شريطة التبعية، لأنهم هم من يقوم بإختيار هؤلاء الأشخاص ويوجهونهم في أعمالهم. فمندوب الحسابات هو من سيكون له الحق في آخر المطاف بإعطاء رأيه الشخصي المتجسد في الإمضاء الذي يوقع في تقرير المراقبة، وبهذا التوقيع ترجع إلى حسابه الأعمال التي يقوم بها هؤلاء، وبالتالي المسؤولية هنا تتضاعف لأنه هو من يقع عليه عبء الإختيار الصحيح لهم[2].

ثانيا: الضرر

إن من بين الميزات الخاصة التي تنفرد بها المسؤولية عن باقي الأنواع هو أنها مسؤولية تعويضية، أي بمعنى لا يكفي وقوع الخطأ لقيام هذه المسؤولية، بل يجب أن يصاحب وقوع هذا الخطأ حدوث ضرر بسبب هذا الخطأ وبمناسبته[3]، وذلك وفقا للقواعد العامة في القانون المدني، هذه الأخيرة هي الأخرى تطبق في خصائص الضرر الموجب للتعويض عن المسؤولية المدنية، ومنه يلزم أن يكون الضرر مؤكدا أي أنه قد حصل ووقع حقا، وذلك في حالتين: إما بفقدان المتضرر للكسب، أو لإصابته بالخسارة، ويكون الضرر مؤكدا إذا كان محقق الوقوع سواء في الحال أو حتى في المستقبل، وكذا يكون متوقعا، وهذا ما يجر للحديث عن الضرر المستقبلي أو ما يعرف بضياع الفرصة، وهذا ما جعل القضاء يجد حلا من خلال إجتهاداته ويتمثل في أن هذا النوع من الضرر يمكن أن يكون في ضياع الفرصة في وضع حد للإختلاسات في الوقت المناسب، ولو أنه يختلف تمام

---

[1] بالنسبة للمندوبين المتربصين، فقد نص المشرع على ذلك صراحة في نص المادة 78 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة، لأن المندوب عندما يستقبلهم للتربص فهو بذلك يشرف عليهم ومنه يكون مسؤولا عن أعمالهم، أما بالنسبة للخبراء المعتمدين والذين يستعين بهم المندوب لإنجاز ما أوكل إليه من عمل، فالملاحظ أن المشرع تكلم بنص صريح في القانون القديم 91- 08 عنهم في المادة 42 منه، أما في القانون الجديد 10- 01 السالف ذكره فلم يتم حتى الإشارة إليهم، وكل ما هنالك أنه أشار إليهم لكن هذه المرة في القانون التجاري وبالتحديد في المادة 715 مكرر 13 ف02 بصدد حديثه عن الإلتزام بالسر المهني.

[2] أنظر، معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 59.

[3] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 238.

الإختلاف عن الضرر نفسه الناتج عن الإختلاسات في حد ذاتها[1]، كذلك من بين مميزات الضرر هو أن يكون حال وحقيقي، والضرر من هذا المنطلق نوعان، إما أن يكون ماديا أم معنويا، فالأول يصيب الشخص في ممتلكاته وماله، أما الثاني فيصيبه في عاطفته وشعوره ولو أن هذا الأخير لا يمكن تصوره في خطأ مندوب الحسابات لصعوبة تحققه، إذ وفي الغالب الأعم يتسبب خطا المندوب في ضرر يتمثل أساسا في ضياع فرصة للربح أو حتى للتقليل من الخسائر، أو إلحاق خسارة بالذمة المالية للشركة أو المؤسسة التي يراقب حساباتها، أو الغير الذي تعامل معها بسبب تقاريره، لكن هذا ليس معناه أنه لا يوجد أصلا ضررا معنويا أو أدبيا، لأنه وفي حقيقة الأمر قد يتحقق هذا النوع من الأضرار إذا ما قام مندوب الحسابات على سبيل المثال، بتقديم تحفظات أو حتى القيام برفض المصادقة على حسابات الشركة بحجة أنها تخلو من المصداقية وبعيدة كل البعد عن الشرعية، في حين أن ذلك غير صحيح بالمرة، ففي هذه الحالة فهو بعمله هذا يسبب تشويها لسمعة المديرين والقائمين بالإدارة وشبهة وريبة في أعمالهم، وبذلك يسبب لهم ضررا أدبيا، هذا فيما يخص مميزات الضرر بصفة عامة وموجزة. أما فيما يخص تقدير التعويض عن هذه الأضرار أو الضرر الحاصل حيث يرى بعض الفقه أن ذلك التقدير تحيط به كثير من الصعوبات والعراقيل، لكن بالرغم من ذلك فإذا كانت تصاحب هذا الضرر بعض الدلائل والوقائع المرتبطة به فذلك سيسهل الأمر في تقديره، فمثلا عدم قيام مندوب الحسابات بالكشف في تقاريره عن الإختلاسات والتبديد لأموال الشركة بصفة غير قانونية ومشبوهة مما عرضها إلى خسارة مالية تقدر بثمن معين ومعلوم يوازي الأموال المختلسة والمبددة، ومن هنا يكون التعويض عن الضرر في هذه الحالة يتماشى وقيمة الأموال المختلسة، إلا أنه في بعض الأحيان يكون تقدير الضرر تواجهه عدة مشاكل، خاصة إذا غابت مثل هذه الوقائع والدلائل المصاحبة والمساعدة، كما أن الإشكال بهذا الخصوص يطرح بصفة حادة وملحة فيما يخص تقدير التعويض عن الضرر المعنوي، لكن رغم هذه الصعوبات والإشكالات إلا أنه

[1] أنظر، معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 63، 64.

أحيانا يصعب تقدير التعويض أصلا مهما كان نوع الضرر، فمثلا شراء مكتتبين لأسهم شركة معينة مطروحة للبيع على أساس أن هذه الشركة في بحبوحة مالية جيدة وتحقق أرباحا ورقم أعمال محترم، وذلك على أساس التقرير المعد من طرف مندوب الحسابات والمنشور، إلا أن الحقيقة مغايرة تماما لما تم الإعلان عنه ليتضح فيما بعد أن قيمة هذه الأسهم أقل بكثير من سعر الشراء، لأن الشركة تعاني صعوبات مالية حادة وتتخبط في مشاكل إقتصادية، ففي هذه الأحوال يصعب تقدير التعويض، لذلك إقترح القضاء حلين ناجعين أولهما شراء المندوب لتلك الأسهم بمبلغ شرائها، أو دفع فارق الثمن بين مبلغ الشراء والقيمة الحقيقية لهذه الأسهم لتدارك الإختلال الذي تسبب فيه بسبب تقريره المعيب هذا[1].

ثالثا: علاقة السببية وأسباب انتفائها

إن علاقة السببية تعتبر الركن الثالث الذي تنعقد به المسؤولية، وهي ركن مستقل عن الخطأ، بحيث قد يوجد الخطأ ولا توجد السببية، أو في أحيان أخرى قد توجد السببية وينتفي الخطأ، وتعتبر السببية على أنها العلاقة المباشرة بين الخطأ الذي إرتكبه المسؤول والضرر الذي أصاب المضرور، وهم في هذا الصدد مندوب الحسابات من جهة، والشركة أو الغير المتعامل معها من جهة أخرى على التوالي، ومن هذا المنطلق يكون مندوب الحسابات مسؤولا إذا كان الخطأ الذي إرتكبه هو الذي تسبب في الضرر بصفة مباشرة، لأنه إذا لم تجتمع هذه الشروط معا فلا يكون مسؤولا، أي أنه إذا لم يكن خطأ المندوب هو الذي تسبب في الضرر الحاصل للشركة أو الغير المتعامل معها، أو حتى إذا كان هذا الخطأ ليس هو السبب المباشر والحقيقي في هذا الضرر، فلا يكون مندوب الحسابات مسؤولا عن التعويض ولا تنعقد مسؤوليته المدنية.

ويكفي لإثبات علاقة السببية إثبات عدم إلتزام مندوب الحسابات ببذل العناية اللازمة المألوفة في عمله والتي تحول دون حدوث الضرر، وإعمالا لكل هذه المعطيات والمستلزمات لا يكون مندوب الحسابات

[1] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 153، 154.

مسؤولا عن الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها مديري الشركة والقائمين بإدارتها، ما لم يكن على علم بها وأثبت استحالة الكشف عنها رغم قيامه بأعماله الرقابية كما يجب وتستلزمه أصول مهنته، أما عن الأخطاء التي كان على علم بها أو كان من السهل عليه الكشف عنها، لو أدى واجبه الرقابي كما يملي عليه القانون وتفرضه أصول مهنته، و لم يكشفها في تقاريره للجهات المعنية، فسيكون مسؤولا عنها مناصفة وتضامنا مع هؤلاء المديرين والقائمين بالإدارة حتى ولو لم يرتكبها، لأن من واجبه الكشف عنها وإتخاذ إجراءات معينة بشأنها - الإعلام والإخطار - للحد من أضرارها والتخفيف من حدتها كأدنى شيء يجب الوصول إليه، كما يكون المندوب متضامنا معهم إذا كان في الأصل متواطئا معهم في فعل يقع تحت طائلة نصوص التجريم، أو حتى إذا كان مشتركا معهم في القيام بهذا الخطأ أو الفعل الضار المجرم، كما لا يسأل المندوب وفي نفس السياق عن الأخطاء التي إرتكبها المندوبون السابقون لعهدته، ولو أن العمل الرقابي يتواصل حتى ولو تغير الأشخاص القائمين به، إلا أنه ملزم بالكشف عنها للجمعيات العامة والشركاء حالة الإطلاع عليها ليقوم هؤلاء بتصحيحها وإتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها، كما لا يسأل مندوب الحسابات عن المخالفات التي تقع بعد إنتهاء مدة عهدته الرقابية لدى الشركة، ما لم يكن قد ساهم فيها أثناء عمله بطريقة مباشرة أو حتى غير مباشرة.

وإن تحققت عناصر المسؤولية كما سبق تعدادها أعلاه، فلا يبقى للمندوب إلا تحملها، بحيث لا يمكن له أن يدفعها بالتذرع بغلطة في القانون أو حتى بحسن نيته، ولا بضيق وقته وكثرة العمل الملقى على عاتقه، كما لا يجوز له التحجج بقلة أو عدم كفاية الأتعاب التي يحصل عليها لقاء عمله، كذا لا يستطيع إلقاء اللوم على مديري الشركة بسبب عدم تعاونهم معه وتمكينه من الأوراق والمستندات التي يطلبها لإتمام عمله، لأن المشرع فرض عليه في هذه الحالة أن يكون حازما في تصرفه ويتخذ الإجراءات اللازمة للحد من تعنتهم ورفض

تعاونهم، وذلك بإتخاذ إجراءات الإنذار والتحذير الموجه للشركاء والجمعيات العمومية على حد سواء كما سبق التطرق إليه[1].

صحيح أن المشرع تشدد في عناصر المسؤولية الملقاة على عاتق مندوب الحسابات، حيث لم يتساهل في شروط تحققها، لا لشيء إلا كي يضمن مع ذلك قيام المندوب بعمله على أتم وأحسن صورة، وفي أفضل الظروف لكن هذا ليس معناه أن المندوب لا يمكنه دوما درأ المسؤولية عن نفسه، لأنه إذا حدث ذلك قد يكون إجحافا في حق مندوب الحسابات، وتخويفا له من ولوج مجال المراقبة الحسابية للشركات والمؤسسات أصلا خوفا من صعوبة الأمر.

لأجل ذلك منح المشرع للمندوب إمكانية التخلص من المسؤولية وذلك إعمالا للقواعد العامة للمسؤولية المدنية، بسبب غياب نصوص خاصة بالنسبة لمسؤولية المندوب، ومن هذا المنطلق فإن الحديث عن أسباب نفي المسؤولية لا يعني أبدا شروط التخفيف منها، حيث أنه لا يمكن التخفيف من مسؤولية مندوب الحسابات ولا حتى الإعفاء منها، لأن إلتزاماته محددة بنصوص قانونية ولا يجوز مخالفتها، لأن ذلك يعتبر من النظام العام[2]. والحديث عن أسباب النفي ما هو إلا مستوحى من القواعد العامة، نتيجة أنه في هذه الأحوال يتحقق ما معناه إنتفاء خطأ المندوب، مما يجعل سببا آخر كان محدثا للضرر ومن ذلك:

أ ــ القوة القاهرة: تعتبر القوة القاهرة وعلى حد تعبير الفقه، الاستثناء الممتاز والذي يعفي صراحة مندوب الحسابات من المسؤولية المدنية، ولو أن ذلك مرتبط ببعض الشروط الخاصة والتي أهمها دوام أثار القوة القاهرة نظرا لأن مهام المندوب تتسم بالاستمرارية والدوام[3]، ومثال ذلك ضياع وثائق ومستندات حسابية لا يمكن

[1] أنظر، سيد قاسم علي، المرجع السابق، ص. 243.

[2] أنظر، معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 70.

[3] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 158.

للمندوب القيام بمهامه على أتم وأحسن وجه من دونها، وفي هذه الأحوال عليه تقديم تقرير ينوه فيه عن التحفظات المناسبة.

ب ــ خطأ الغير: كما سبق وأن تطرقنا أن مندوب الحسابات لا يكون مسؤولا عن أخطاء غيره إلا إذا كانوا يعملون تحت إشرافه ومسؤوليته كمساعديه، أما البقية من مسيرين وقائمين بالإدارة فيعتبرون هم المسؤولون عن أخطائهم، على الرغم من أن مندوب الحسابات هنا ملزم بإتخاذ بعض التدابير والإجراءات، سواء بإعلام القائمين بالإدارة ولفت نظرهم للتجاوزات الحاصلة، وفي حالة الاستمرار عليه إبلاغ الهيئات المشرفة على الشركة كالجمعية العمومية.

ج ــ خطأ الضحية: كذلك يعتبر خطأ الضحية من دوافع إبعاد المسؤولية عن مندوب الحسابات، متى أثبت هذا الأخير أنه لولا خطأ هذه الضحية لما كان هناك ضرر، مثل إهمال الشركة وتهاونها في تقديم حساباتها قد يؤدي إلى حدوث إختلاسات بداخلها، حتى ولو لم يقدم مندوب الحسابات تقريره في هذا الشأن[1].

الفرع الثاني

دعوى المسؤولية

إذا توافرت أركان المسؤولية من خطأ وضرر وعلاقة سببية بينهما، تحققت المسؤولية وترتب عليها آثارها فوجب على المسؤول تعويض الضرر الذي أحدثه بخطئه، فالتعويض إذن هو الحكم الذي يترتب على تحقيق المسؤولية وهو جزاؤها، ويتحقق ذلك من خلال دعوى المسؤولية[2].

ومنه يمكن الجزم ما دام أن المسؤولية المدنية لمندوب الحسابات تعويضية كما سبق ورأينا، فمعناه أن المسألة تبدأ هذه المسؤولية مجتمعة لتنتهي إلى تقرير التعويض، لكن هذا لا يتم إلا بالمرور عبر رابط أهم ألا وهو

[1] طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 59.

[2] أنظر، عمرو عيسى الفقي، الموسوعة القانونية في المسؤولية المدنية(دعوى التعويض)، دار الكتب القانونية، مصر، 2002، ص. 131.

حلقة الوصول بين العنصر الأول والذي هو تحقق كل عناصر وشروط المسؤولية، والثاني وهو التعويض، هذا الرابط هو ما يعبر عنه بدعوى المسؤولية، والحال في هذه الدعوى لها أطراف فقد تحرك من طرف الشركة (أولا) أو من طرف واحد أو مجموعة من الشركاء الذين تضرروا (ثانيا)، أو حتى من الغير المتعامل مع الشركة[1] (ثالثا)، ويتم ذلك ضد الطرف الآخر المعني بإكمال الحلقة وهو مندوب الحسابات (رابعا)، على العموم.

أولا: الشركة

ففي حالة ما إذا كانت الشركة هي المتضرر من أعمال مندوبها فستدعي عليه، وذلك بواسطة الجهاز المكلف بتمثيل الشركة الذي هو المدير أو المديرين إذا ما تعددوا في الغالب الأعم، لكن بعض الفقه يرى في ذلك بعض التناقض فمن جهة المدير هو من يملك السلطة القانونية لتمثيل الشركة، لكن ومن جهة أخرى قد يكون ساهم في أعمال الإختلاس، أو على الأقل يكون متهما بها حتى وإن لم يقم بها كونه المسؤول الأول عن الشركة.كما قد تعهد هذه الأعمال إلى مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، أو حتى يتم تعيين وكيل خاص يباشرها باسم الشركة[2]، أما المشرع الجزائري فقد كان واضحا بالنسبة لأخذ رأي الجمعية العامة، حيث قضى بأن أي شرط في القانون الأساسي يوجب بأخذ رأي هذه الجمعية لمباشرة دعوى الشركة، أو حتى للعدول عنها يعد كأن لم يكن كما لا يمكن حتى تكييف ذلك على أنه أخذ رأيها أو استشارتها المسبقة، لأن الأمر سيان فكل ذلك يعتبر باطلا بطلانا مطلقا لهذا الشرط[3].

وسؤال يتبادر إلى الأذهان هنا هو ما دخل الجمعية العامة في هذا الخصوص؟ ما دام أن المدير أو المديرين - في حال تعددهم - له السلطة المطلقة والكاملة لتمثيل الشركة وفي كل الظروف.

---

[1] V. Claude PENHOAT, Droit Des Sociétés, 5e édition, AENGDE, DALLOZ, Paris, 1998, p. 220.

[2] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 160.

[3] المادة 715 مكرر 25 من القانون التجاري.

ولعل الإجابة الوحيدة عن هذا التساؤل هو أن الجمعية العامة تعتبر أعلى وأول سلطة في الشركة، فهي بمثابة السلطة التشريعية بداخلها.

ثانيا: الشركاء

يحق للشريك الذي لحقه من جراء عمل مندوب الحسابات ضرر يختلف بطبيعته عن ذلك الذي أصاب الشركة، أن يرفع دعوى فردية ضد مندوب الحسابات مطالبا فيها إياه بجبر الضرر، كما يحق وفي نفس السياق للمساهم الذي أقدم على شراء أسهم الشركة المطروحة للبيع بعد الإطلاع على تقرير المندوب، والذي أوهمه بهذا التقرير بصورة خاطئة وغير حقيقية عن المركز المالي للشركة، والدعوى الفردية التي يرفعها شخص المتضرر وحده تبقى مشروطة بشخصية الضرر وإختلافه عن الضرر الذي يلحق بالشركة إن وجد، لكن يثور تساؤل في هذا الشأن ماذا لو كان هذا الضرر جماعي؟ أي أصاب مجموعة من الشركاء، فهل يجوز للشريك الواحد أن يمارس دعوى الشركة إلى جانب دعواه الشخصية؟ خاصة إذا ما لاحظ القائمين عليها متقاعسين عن فعل ذلك في مواجهة مندوب الحسابات.

وفي هذا الشأن يمكن القول أن المشرع لم يتطرق إلى هذا الحكم لا في القانون المنظم للمهنة ولا حتى القوانين الأخرى، لكن بالرجوع إلى القانون التجاري ففيه المادة 715 مكرر 24 التي تعالج نفس المسألة، لكن هذه المرة في مواجهة القائمين بالإدارة وليس مندوب الحسابات، ومثل هذا القياس لا يمكن القيام به إلا بنص صريح يجيزه ويسمح به.

ثالثا: الغير

يحق للغير المتعامل مع الشركة في إطار المشروع الذي أنشأت من أجله، ألا وهم في هذه الحالة دائني الشركة أن يرفعوا دعوى ضد مندوب الحسابات الذي بسببه وجراء تصرفاته لحقت بهم أضرار معينة، غير أن الفقه يفرق بين نوعين من الغير، فدائنين لحق بهم ضرر جراء حل أو إفلاس الشركة أو نقص في ذمتها المالية،

وهذا النوع يحق لهم رفع دعوى فردية ضد المندوب، في حال تقاعس الجهة المختصة بتحريك الدعوى الجماعية ضده، أما النوع الثاني فهم دائني الشركاء مباشرة فيحق لهم رفع دعوى المسؤولية فقط في حدود حقوق الشركاء المدينين لهم اتجاه هذا المندوب المتسبب في الضرر[1].

رابعا: مندوب الحسابات أو ورثته

ترفع دعوى المسؤولية المدنية للتعويض عن الأضرار التي حدثت، سواء للشركة و/أو الغير و/أو الشركاء ضد من تسبب فيها، وهو الطرف الآخر في العلاقة أي مندوب الحسابات، والأمر سيان سواء كان هذا الأخير شخصا طبيعيا، أو حتى شخصا معنويا فلا إشكال، ما دام أن المشرع كان صريحا وواضحا في حكمه على تحمل تبعة الأعمال الشخصية للمندوب حتى ولو كان منظما إلى شركة محافظة الحسابات[2]، لكن الإشكال يثور في حالة وفاة مندوب الحسابات الذي بسببه لحق ضرر بأحد هؤلاء، فمن يا ترى يتحمل تبعة عمله هذا؟ لأن المتصفح للقانون المنظم للمهنة وحتى القانون التجاري، يلاحظ عدم تطرق المشرع لمثل هذا الحكم، وهذا خلافا لما فعلته بعض التشريعات التي جاءت صريحة في ذلك، حيث ألزمت ورثة المندوب المتوفى بتحمل التعويض لمن تضرر من جراء عمل مورثهم شريطة قبول ذلك[3].

هذا إذن عن أطراف الدعوى على إختلافهم لكن قبل قفل باب هذه الدعوى لابد من الإشارة إلى نقطة ذات أهمية بالغة في هذا المجال، وهي ما تعلق بالإختصاص في الدعوى المدنية وكذا فيما يخص إنقضاؤها. فبالنسبة للإختصاص القضائي للدعوى المدنية ضد مندوب الحسابات فهو نوعان، إما إختصاص محلي هذا الأخير والذي لم ينظمه المشرع بصفة منفردة بالنسبة لمندوب الحسابات بإعتباره مهني مستقل، وبالتالي يتم الرجوع إلى القواعد العامة، وبذلك على المدعي بالتعويض - الشركة، الشركاء والغير - رفع دعواه أمام الجهة

[1] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 161.

[2] راجع المادة 57 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة.

[3] فمثلا التشريع الفرنسي يلزم الورثة إذا ما أرادوا أن يقبلوا تركة مورثهم، أن يوافقوا على كل عناصرها الإيجابية وحتى السلبية.

القضائية التي يقع في دائرة إختصاصها موطن المندوب، فإن لم يكن له موطنا معروفا، فيؤول الإختصاص إلى الجهة التي يقع بها محل إقامته، وإن لم يكن له محل إقامة معروفا، فيكون الإختصاص للجهة الواقع بدائرتها آخر موطن له[1]، هذا في حال ما إذا كان مندوب الحسابات شخصا طبيعيا، لكن إذا ما كان هذا المندوب شركة محافظة الحسابات، فينعقد الإختصاص للمحكمة التي يقع في دائرة إختصاصها أحد فروع الشركة، أما في حال تعدد المدعى عليهم، أي أكثر من مندوب للحسابات تسبب في الضرر، ففي هذه الحالة يكون للمتضرر حق الإختيار في رفع دعواه أمام الجهة القضائية الكائن بها موطن أحد هؤلاء المندوبين، هذا عن الإختصاص المحلي. أما بالنسبة للإختصاص النوعي فهو الآخر ما يلاحظ عليه أن المشرع لم يخص دعوى المسؤولية ضد مندوب الحسابات بنص خاص لا في القانون التجاري ولا في القانون المنظم للمهنة، مما يفتح المجال مرة أخرى للقواعد العامة، فينعقد الإختصاص للمحكمة الإبتدائية المختصة إقليميا[2].

وفي الأخير ما يمكن الختم به وهو أن دعوى المسؤولية ضد مندوبي الحسابات تنقضي بطريقين، إما بتنازل أصحاب الحق في مباشرتها، مع الإشارة إلى أن تنازل الشركة عن حقها في متابعة مندوبي الحسابات عن خطئهم في إعداد التقارير والمصادقة عليها لا يعني بالضرورة سقوط حق الشركاء، أو حتى الغير المتعامل معها في رفع هذه الدعوى، هذا طريق، والطريق الثاني هو إنقضاء الدعوى بالتقادم التي تطبق فيها القواعد العامة، أو بالأحرى إسقاط المدة نفسها المطبقة على القائمين بالإدارة[3]، وبالتالي تتقادم هذه الدعوى بمضي ثلاث سنوات من يوم إرتكاب الفعل الضار - الخطأ -، أو من وقت العلم به إن كان قد أخفي، هذا في الحالة العادية، أما

[1] أنظر، المادة 37 من القانون رقم 08- 09 المؤرخ في 25 فبراير 2008 المتضمن قانون الاجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21 الصادرة بتاريخ 23 أبريل 2008، ص. 03.

[2] أنظر، معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 113 إلى 115.

[3] المادة 715 مكرر 26 من القانون التجاري والتي تحدد مدة تقادم الدعوى المدنية ضد القائمين بالإدارة.

استثناءا فتمدد مدة التقادم إلى عشر سنوات، وذلك في حال تصنيف الفعل الضار المرتكب من قبل مندوب الحسابات على أنه جريمة[1].

المطلب الثاني

المسؤولية الجزائية

تدعيما للمسؤولية المدنية لجبر الضرر الذي تسبب فيه مندوب الحسابات وذلك في حالة جسامة الخطأ المرتكب من طرفه وخطورته، أقام المشرع مسؤولية أخرى لا تقل عنها أهمية سعيا منه لتقويم تصرفات هذا الأخير في حال إرتكاب أخطاء ومخالفات مجرمة، لذلك تقررت مسؤولية مندوب الحسابات الجزائية سواء بنصوص في قانون العقوبات (الفرع الأول)، أو حتى في نصوص خاصة كالقانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري (الفرع الثاني)، والأساس القانوني لهذه المسؤولية هو ما نص عليه المشرع صراحة في القانون رقم 10-01 المنظم للمهنة في المادة 62 منه التي نصت:" يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بإلتزام قانوني".

الفرع الأول

الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات

إن مندوب الحسابات وهو يمارس مهامه الرقابية ليس بمنأى عن إرتكاب بعض الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات[2]، وذلك عند تكييفها حسب نشاطه بإعتباره مهني محترف.

أولا: إفشاء السر المهني

[1] أنظر، في نفس السياق معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. من 118 إلى 121.

[2] أنظر، الأمر رقم 66- 156 المؤرخ في 08 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل بالقانون رقم 14- 01 مؤرخ في 04 فبراير 2014، ج ر عدد 07، الصادرة بتاريخ 16 فبراير 2016، ص. 04.

إن مندوب الحسابات ملزم هو الآخر بالمحافظة على السر المهني كما سبقت دراسته، وبالرجوع إلى المواد المنظمة للسر المهني وما صاحبها من عقوبات في المواد 301 و302 من قانون العقوبات، والتي تعاقب - المادة 301 - بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 10.000دج إلى50.000دج، الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة، على أسرار أدلي بها إليهم وأفشوها في غير الحالات التي يوجب فيها القانون إفشاءها ويصرح لهم بذلك، ومندوب الحسابات يدخل في خانة المؤتمنين بحكم المهنة والوظيفة لذلك تشمله هذه العقوبات، أما المادة 302 منه فتعاقب كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة - ومندوب الحسابات يعمل كمراقب ومتابع للحسابات - بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 10.000دج إلى 20.000دج، إذا أدلى أوشرع في الإدلاء لأجانب أو جزائريين يقيمون بالخارج أسرار هذه المؤسسة، كما يعاقب بالحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000دج إلى 100.000دج، إذا أدلى بهذه المعلومات إلى أشخاص يقيمون بالجزائر كما يمكن في جميع الأحوال أن يحكم عليهم بالحرمان من حق أو أكثر من الحقوق الوطنية لمدة سنة على الأقل وخمس سنوات على الأكثر.

هذا ويرد الإفشاء على كل ما يعتبر سرا، فإذا لم تشكل الوقائع والمعلومات الصادرة عن الشخص سرا فلا يعتبر إفشاء بمعنى المادة 301 من ق.ع، والأصل أن العلم بالسر ينحصر في فئة محددة لكن ذيوعه ووصوله إلى علم العامة من الناس لا يرفع عن مندوب الحسابات واجب التكتم عليه، لأن المعلومات قد تكون غير مؤكدة في محيط من يعلم بها وإذا أقرها المهني فلا يخلو سلوكه من إقتراف الإفشاء، ومن ثم فجوهر الإفشاء هو الإفضاء بمعلومات ووقائع محددة بما فيه الكفاية لكي تمثل مضمونا لسر ولها معنى بغض النظر عن الوسيلة التي تم بها، أي صدور الإفشاء عن أمين السر ليصل إلى علم من ليس له الحق في الإطلاع عليه من قبل هذا المهني، ويتحقق بإعلام مندوب الحسابات بالرغم من إنعدام أي نص يعطي الحق للمستفيد بالكشف عن السر، هذا ومن المقرر أن الإفشاء يتم بإطلاع الغير على المعلومات والوقائع المنطوية تحت طي الكتمان وإنتقاله إلى حالة

العلنية بالإعلام به ونشر مضمونه، كما يشمل تأكيد أو تصديق المعلومات والوقائع غير الدقيقة أو غير الثابتة، لذا فإطلاع الغير يتم بأي وسيلة كانت سواء شفاهية، أو كتابية، ولا يفترض شكلا محددا لتحقق الإفشاء على أن تحقق العلنية فيه كاف، لأنها هي الدليل على فقدان السر طابع الكتمان والتستر إلى الذيوع والإنتشار، سواء كان لسبب الإعلام أو فقط الكلام، ومهما كانت وجهته إلى جماعة من الأشخاص، أو لشخص واحد، إذ يكفي أن يصل إلى شخص واحد لحصول العلنية وتحقق الإفشاء[1].

ثانيا: خيانة الأمانة

قد يسأل مندوب الحسابات عن جريمة خيانة الأمانة بإعتباره الجهاز الممثل لحامي الشرعية، عين في منصبه لحراسة أموال الشركاء من التلاعب بها وإختلاسها من طرف القائمين بالإدارة والمسيرين، وذلك في تقاريره المقدمة إليهم للمصادقة عليها، إلا أن ما يجب الإشارة له في هذا النوع من الجرائم هو استبعاد تصور أن يكون مندوب الحسابات كفاعل أصلي فيها، لأنه في غالب الأحيان إن لم نقل في جميع الأحوال لا تكون أموال الشركة في حيازته، إلا أن مسؤوليته تقوم فيها على أساس أنه شريك ساعد المسيرين أو القائمين بالإدارة في القيام بعملية الإختلاس[2].

ثالثا: النصب والتزوير

قد يسأل مندوب الحسابات عن جريمة النصب والتزوير إذا ما قام بالتواطؤ مع القائمين بالإدارة إلى نشر معلومات كاذبة عن حالة الشركة معاكسة للحقيقة، أو قام بإعداد أو المصادقة على تقرير أو عدة تقارير تفيد بأن مالية الشركة تحقق أرباحا قابلة للتوزيع على الشركاء، مما يؤدي إلى توزيع أرباح صورية والتي تعتبر هي الأخرى جريمة معاقب عليها قانونا.

---

[1] أنظر، فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص. 285، 286.

[2] أنظر، زروال معزوزة، المسؤولية المدنية والجنائية للمسيرين في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2006- 2007، ص. 151.

الفرع الثاني

الجرائم الموجودة في القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري

هناك بعض الجرائم الخاصة التي يمكن أن يرتكبها مندوب الحسابات أثناء تأدية وظائفه قام المشرع بالنص عليها سواء في القانون المنظم للمهنة - القانون رقم 10- 01 السابق ذكره – أو حتى في القانون التجاري على التوالي.

أولا: الممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات

تقوم مهمة محافظة الحسابات على مبادئ أساسية أصلها شرعية الرقابة لأنه الحارس الشرعي على حسابات الشركة، فيشترط أن يمارس هذه الرقابة بطريقة نظامية - أي إحترام النظام القانوني الذي يخضع له - وتتم متابعة الممارسة غير الشرعية للرقابة على مختلف الشركات جزائيا، حيث ترمي هذه الجرائم إلى ضمان إحترام لقب ومهنة مندوب الحسابات، والتي تجد تأصيلا لها من خلال استقلاليته وحياده في تأدية مهامه، كما تهدف إلى حماية المندوب ومهمته وتحقيق فعالية ممارستها، وبالتالي تسمح بمراقبة أي شركة من لدن مندوب حسابات حقيقي، كما يهدف تحديد الممارسات غير المشروعة إلى حماية إحتكار مهنة مندوب الحسابات لإثبات توافر الضمانات الضرورية في المهني لاسيما الخبرة والشرف، لأن كل إحتكار يستدعي معه حمايته.

وإنطلاقا من هنا يمكن القول أن الممارسات غير المشروعة مفهوم عام يجد له تطبيقا خاصا في إطار جرائم المساس بحرمة مهنة مندوب الحسابات، حيث يسعى المشرع من خلال تنظيمه لها لحمايتها من كل دخيل، لضمان إحترام النظام القانوني لكل من يحمل لقب مندوب الحسابات واستبعاد من لا تتوافر فيه الشروط، أي ضمان التطبيق الصحيح للأحكام القانونية المرتبطة بمهنة المحاسب الشرعي للشركات، كما ترمي

إلى حماية النظام العام بالنظر إلى السلطات الممنوحة للمندوب، فيتم حماية الإدخار والمدخرين والحد من إرتكاب الجرائم، وتمكين الغير من معرفة الصحة المالية للشركة التي يتعاملون معها[1].

وبالتالي فإن أول جريمة يمكن التطرق إليها موجودة في القانون المنظم للمهنة، هي جريمة الممارسة غير الشرعية لمهنة المندوب، وبالرجوع إلى نص المادة 74 من هذا القانون نجده يبين ويعرف معنى الممارسة غير الشرعية لهذه المهنة، بحيث جاء فيها أنه يعد ممارسا غير شرعيا لمهنة مندوب الحسابات كل شخص إما غير مسجل أصلا في جدول المصف الوطني، أو تم توقيف تسجيله مؤقتا لسبب ما، أو تم شطبه تماما من هذا الجدول، إلا أنه ورغم ذلك يواصل القيام بأداء مهامه الرقابية وإلتزاماته اتجاه الشركة التي يراقب حساباتها وكأن شيءلم يحدث، كما أضافت نفس المادة نوعا آخر للممارسة غير الشرعية للمهنة، حيث إعتبرت أن إنتحال صفة مندوب الحسابات أو تسمية شركة محافظة الحسابات، أو أي صفة أخرى من أي نوع الهدف منها خلق تشابه أو خلط في هذه الصفات والتسميات، يعد أيضا من قبيل الممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات.

هذا إذن فيما يخص تعريف المخالفة والحالات التي تتحقق فيها، أما بالنسبة للعقوبة فقد نصت عليها المادة 73 من ذات القانون بقولها:" يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000دج إلى 2.000.000دج. وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة".

ليس هذا فحسب بل إن المشرع نص على عقوبة أخرى في القانون التجاري تخص الممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات في نص المادة 829 منه، والتي تخص شركات المساهمة - ولو أن تطبيق هذه الأحكام لا يقتصر عليها وحدها بل يشمل شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة -

[1] أنظر، فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص. 12، 13 و14.

والتي تنص بأنه:" يعاقب بالحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000دج إلى 200.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف مندوبي الحسابات بالرغم من عدم الملائمات القانونية".

وبالتالي الملاحظة الأولى على هذين النصين توحيان بأن هناك عقوبتان للتطبيق على الممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات، لكن في الحقيقة هناك قاعدة واحدة واجبة التطبيق بالنسبة لهذه المخالفة وذلك تطبيقا لقاعدة أخرى مشهورة في القانون، وهي أن الخاص يقيد العام، ومنه العقوبة المنصوص عليها في القانون المنظم للمهنة هي الواجبة التطبيق[1].

كما أن حالات التنافي تدخل في هذا السياق وتعتبر ممارسة غير شرعية لمهنة مندوب الحسابات، لأنها بهذا الوصف تعد مخالفة بحد ذاتها، لأن المندوب إذا ما واصل مهامه الرقابية وهو موجود في حالة من حالات التنافي ففي هذه الحالة يعتبر مندوبا فعليا، والركن المادي لهذه الجريمة محقق بهذا الوصف دون الحاجة إلى القيام بأفعال وتصرفات تلحق أضرارا بالشركة أو غيرها، أما فيما يخص الركن المعنوي أو ما يعرف بالقصد الجنائي فهو ممارسة المهنة أو مواصلة القيام بها رغم علمه بتوافر سبب يمنعه من ذلك[2].

ثانيا: جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو التصريح بها

إن مهمة مندوب الحسابات وكما سبق الإشارة إليها تتمثل دوما وفي جميع الظروف، بالمراقبة الدائمة والمستمرة لدفاتر الشركة وحساباتها وكل ما يتعلق بماليتها، بمعنى أن عمله يتميز بالديمومة والاستمرار، ومن هذا المنطلق فإن مندوب الحسابات يسهر على أن يكون كل شيء يسير بصفة جيدة ومنتظمة وهو بدوره يبلغ كل شيء إلى أصحاب الشأن، وهم على العموم الشركاء أو الجمعيات العامة، أو حتى الهيئات المكلفة

[1] إن هذا الكلام منطقي ومعقول، لكن ألا يتبادر إلى الأذهان سؤال مهم وهو ما الذي دفع بالمشرع إلى النص على نوعين من العقوبات على نفس المخالفة، هل كان ساهيا أو جاهلا لقاعدة الخاص يقيد العام وهو واضعها؟ أم كان الهدف المنشود من ذلك هو وضع نص خاص بشركة المساهمة فتنقلب القاعدة رأسا على عقب لتصبح المادة 829 من ق. ت هي الخاص والمادة 73 من القانون المنظم للمهنة هي العام؟

[2] أنظر، معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 78 و79.

بالمداولات داخل الشركة أحيانا أخرى، وذلك من خلال تقاريره التي يرفعها لهذه الهيئات طوال عهدته الرقابية، وإنطلاقا من ذلك يمكن لمندوب الحسابات وهو يقوم بعمله أن يرتكب جريمة إعطاء معلومات كاذبة وغير صحيحة أو التصريح بهذه المعلومات، وهي فرضية شائعة أين يقوم القائمين بالإدارة بإعطاء معلومات غير صحيحة حول الشركة والمندوب يدركها ويوافقهم عليها أو لايقوم بتوعيتهم بشأنها[1]، وقد نص المشرع على هذه الجريمة في القانون التجاري في المادة 830 منه وهذا فيما يخص شركة المساهمة، حيث جاء فيها أنه:" يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة ...".

وتتحقق هذه الجريمة بتوفر عنصرين، العنصر المادي المتمثل في حالتين - وذلك حسب النص - إما إعطاء معلومات كاذبة، أي أن مندوب الحسابات في هذه الحالة يكون هو مصدر المعلومة الكاذبة أو الخاطئة وذلك بتضمينها تقاريره المرفوعة للجمعيات العمومية أو المساهمين، وسواء كانت هذه التقارير المرفوعة العام أو الخاصة، بل الأكثر من ذلك حتى ولو كانت هذه المعلومات الكاذبة قد أعطاها بطريقة شفوية، إذا تم تقديمها في سبيل الإجابة على تساؤلات واستفسارات المساهمين أثناء إنعقاد الجمعيات العامة، وهذه الجريمة تقوم على أساس علم مندوب الحسابات بالوضعية المالية الحقيقية للشركة، لكن رغم هذا العلم قام بالتصريح بعكس الحقيقة وذلك دون النظر إلى الجهة التي قدمت إليها هذه المعلومات، لأن المشرع إعتمد على التصريح الكاذب و لم يعتمد على الجهة التي قدمت إليها المعلومات الكاذبة، كما إعتمد القصد الجنائي أي تعمد إعطاء معلومات كاذبة، لأنه وفي المقابل في حال عدم توفر هذا القصد كالخطأ أو عدم الإنتباه المبرر مثلا فهذا يعد الأساس للمسؤولية المدنية وليس الجزائية، كل ذلك حالة، أما الحالة الثانية للركن المادي والتي يمكن أن تتحقق

[1] V. Tayeb BELLOULA, droit pénal des sociétés commerciales, éditions DAHLAB, Alger, 1995, p. 130.

هي قيام مندوب الحسابات بمجرد تأكيد ما ورد في تقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو الهيئات المكلفة بالمداولات المرفوعة للجمعية العامة بإعتبار أن المندوب يعلم بأنها كاذبة، غير أنه صرح بصحتها وجديتها[1].

ثالثا: جريمة عدم الإبلاغ عن جريمة

لعل أهم وأخطر إلتزام يقع على عاتق مندوب الحسابات - في مختلف الشركات - يتمثل في إلزامية إعلامه وكيل الجمهورية بالجرائم المرتكبة في الشركة والتي عاينها أو علم بها أثناء القيام بمهامه الرقابية، وبذلك يكون المشرع قد قصد حماية الوضعية المالية للشركة وائتمانها، كما لم يكتف المشرع بإلزام مندوب الحسابات إعلام وكيل الجمهورية بالجرائم التي إكتشفها أثناء ممارسة وظائفه، بل ذهب إلى حد تجريم إمتناعه عن إتمام هذا الإلتزام القانوني وذلك بتشريعه لجريمة عدم إبلاغ المندوب لوكيل الجمهورية بالأفعال الإجرامية التي إكتشفها أثناء رقابته للشركة[2].

من هذا المنطلق يمكن القول أن إبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال المجرمة قد جعله المشرع من بين الإلتزامات الخاصة المفروضة على مندوب الحسابات، وذلك لأنه ليس عميلا أو واشيا للنيابة العامة ولا يعمل لحسابها وذلك حسب تقدير الفقه، لكن ما دام أن المشرع قد فرض عليه ذلك وإلا عرض نفسه لإرتكاب جريمة عدم الإبلاغ عن جريمة لوكيل الجمهورية، وهذا ما قام المشرع بالنص عليه صراحة في المادة 830 من ق. ت والتي جاء فيها:" يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000دج إلى 500.000دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات .... أو الذي لم يكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها".

[1] أنظر، صابونجي نادية، المرجع السابق، ص. 264، 265.

[2] أنظر، بوقرور سعيد، جريمة إمتناع محافظ حسابات شركة المساهمة عن إبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال الإجرامية ودوره في حماية الشركة من جرائم الفساد بين شرعية التجريم وواقعية الأعمال، مجلة العلوم القانونية والإدارية والسياسية، سنة 2013، العدد 16، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، ص. 204، 205.

وإقامة الدليل على إهمال مندوب الحسابات غير كاف لإدانتهم، بل يجب توفر عنصر القصد الجنائي من وراء ذلك والمتمثل في نية عدم الكشف عن الأعمال المجرمة رغم توفر قرينة العلم بها بشكل واضح وحقيقي[1]، إلا أنه في أحيان أخرى وعند تشديد المسؤولية على المندوب تكون قرينة العلم مفترضة، وذلك لأن مندوب الحسابات وهو يقوم بعمله الرقابي لابد عليه من التفطن لما يجري من حوله من أعمال وتصرفات صغيرها وكبيرها وذلك بإعتباره مهني محترف لابد أن يقوم بعمله على أكمل وجه.

وما تجب الإشارة إليه في هذا الشأن والأمر الذي لا يختلف بشأنه إثنان، ألا وهو مبدأ شرعية العقاب، أي لا جريمة ولا عقاب إلا بنص قانوني وهو ما يعرف بالركن الشرعي، بحيث يتحدد هذا الأخير بالنسبة لجريمة إمتناع المندوب بإبلاغ وكيل الجمهورية عن الجرائم التي إكتشفها أثناء تأدية مهامه في نص المادة 830 من ق. ت المذكورة أعلاه وذلك بالنسبة لشركة المساهمة، حيث جاء في القسم الخامس من المخالفات المتعلقة بمراقبة شركات المساهمة من الفصل الثاني الخاص المخالفات المتعلقة بتأسيس شركات المساهمة، وبذلك فهو نص خاص فقط بشركة المساهمة، وبالتالي لا يطبق على ما عداها من الشركات التجارية، حيث يرى البعض أنه لا يطبق حتى على شركة التوصية بالأسهم بالرغم من إحالة تطبيق أحكام شركة المساهمة على شركة التوصية، لأنه لم يحل صراحة تطبيق أحكام المادة 830 من ق. ت تطبيقا للمبدأ المنشود[2]، غير أن هذا الرأي إذا أخذ على مطلقه فإن فيه إجحافا في حق مندوبي حسابات شركات المساهم، إذ أن ما ينطبق عليه وصف الجريمة في نظام شركتهم يعتبر فعل غير مجرم - أي مباح - في باقي الشركات الأخرى، فقط لأن المشرع لم ينص عليه صراحة أو حتى لم يقم بالإحالة إليه حتى، ومن هذا المنبر ندعو المشرع إلى تدارك هذه الثغرة وتسهيل الأمر على القضاة لأنهم من غير المعقول أن يحكموا على مندوب الحسابات في شركة المساهمة بالسجن

[1] أنظر، معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 96.

[2] أنظر، بوقرور سعيد، المرجع السابق، ص. 206، 207.

والغرامة، ونفس المنصب لكن في شركة أخرى يحكم له بالبراءة لا غير، تطبيقا لمبدأ شرعي هو أوجده و لم يحسن التعامل معه.

الفرع الثالث

آثار المسؤولية الجزائية

إن النتيجة الحتمية لأي مسؤولية وعلى غرار المسؤولية المدنية - وكما سبق الإشارة إليه - فإنه يترتب على المسؤولية الجزائية أيضا ما يعرف بدعوى المسؤولية، ومن هذا المنطلق يمكن القول بأن المسؤولية الجزائية لمندوبي الحسابات تختلف عن مسؤوليتهم في الشقين المدني والتأديبي، فإلى جانب النصية - الشرعية - التي يجب أن تتوفر في هذه المسؤولية، هناك مسألة أخرى تتعلق بالمتابعة الجزائية لشركة محافظة الحسابات، أين لا توجد النية كونها شخصية معنوية ومع ذلك يتابع أعضاء هذه الشركة بالجرائم التي يرتكبونها باسمها ولحسابها، ومنه فإن الدعوى الجزائية كما هو معلوم ترمي إلى حماية حقوق المجتمع وكذا الأفراد داخله، وبالتالي فقد جاء في المادة الأولى من قانون الإجراءات الجزائية[1] أن الدعوى العمومية لتطبيق العقوبات يحركها رجال القضاء أو الموظفون المعهود إليهم بمقتضى القانون، وتكون إما النيابة العامة التي تباشر الدعوى العمومية باسم المجتمع وتطالب بتطبيق القانون وهي تمثل أمام كل جهة قضائية، فالدعوى العمومية يعهد بها إليها كونها الممثل الشرعي الوحيد لحقوق المجتمع وهذا هو الحال بالنسبة للدعوى الجزائية المرفوعة ضد مندوب الحسابات، والذي يقدم على أفعال معاقب عليها جزائيا غير أنه قد يكون من الصعب على قضاة النيابة العامة الوقوف على أعمال المندوبين المكونة للجريمة، على الأقل عندما يتعلق الأمر بالجرائم التي لها صلة بالمهنة، إذ يصعب تقنيا الوقوف على العناصر المكونة لها، أما الجرائم التي تدخل في الإطار العام أي تلك التي يرتكبها المندوب بصفته

[1] أنظر، الأمر رقم 66- 155 المؤرخ في 08 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم بالأمر رقم 15- 02 المؤرخ في 23 يوليو 2015 ج ر عدد 40، الصادرة بتاريخ 23 يوليو 2015، ص. 28.

فردا في المجتمع فإن تحريك الدعوى العمومية فيها سيكون أسهل نسبيا مقارنة مع الجرائم الأخرى التي تتعلق بطبيعة مهام مندوبي الحسابات.

هذا عن الطرف الأصيل في تحريك الدعوى العمومية، كما يمكن أن تحرك هذه الدعوى عن طريق بعض السلطات الإدارية سواء غير المهنية، أي التي لا تربطها بالمندوب أي علاقة وهنا يتعلق الأمر على الخصوص بوزير العدل والوالي، حيث أكد المشرع على أن وزير العدل يحق له تحريك الدعوى العمومية عن طريق إخطار النائب العام التي تقع الجريمة المتابع بها المندوب في دائرة إختصاصه، وذلك ما يفهم من فحوى المادة 30 من ق إ ج. ورغم أن هذا الحكم جاء في الأحكام العامة المتعلقة بالجرائم إلا أنه يطبق على الجرائم الخاصة بالمهنة، لأنها جرائم تحتكم لمسألة النصية في التجريم مثلها مثل الجرائم العادية، أما عن الوالي فإن المشرع قد أكد على إمكانية تحريكه للدعوى العمومية في حالة وقوع جناية أو جنحة ضد أمن الدولة وعند الاستعجال فحسب، وذلك إذا لم يتم إخطار السلطات القضائية المختصة، ورغم أن هذا المثال قد لا يطرح في مجال المحاسبة مع مهنة كمهنة مندوب الحسابات، إلا أن هذا لا يمنع من توقع ذلك خاصة وأن مندوب الحسابات أصبح يتدخل في شتى الأمور التي قد تمس بطريقة أو بأخرى بمصلحة ترتقي إلى ما يعرف بمصالح الدولة، والتي يعد المساس بها مساس بأمن الدولة كالإختلاسات الكبرى مثلا[1]، ولعل أحسن مثال يمكن أن نسوقه من الواقع المعاش ألا وهو قضية العصر وهو ما تناقلته وسائل الإعلام على إختلافها المكتوبة والمسموعة، ألا وهي قضية سوناطراك الشركة العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي التي تأخذ شكل شركة مساهمة، أو كما يحلو للبعض أن يسميها شركة ذات أسهم، حيث أن أي جريمة ترتكب فيها تعتبر من الجرائم الماسة بأمن الدولة وذلك نظرا لأن الإقتصاد الجزائري يرتكز كلية على عائدات هذه الشركة.

[1] أنظر، طيطوس فتحي، مسؤولية محافظي الحسابات دراسة في القانون المقارن، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2012- 2013، ص. 238 إلى 243.

أما عن السلطات الإدارية المهنية والتي هي أجهزة تعمل مباشرة مع مندوب الحسابات، كالأجهزة المشرفة على المهنة والمتمثلة أساسا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمحاسبة والتي لا يوجد أي حكم خاص بشأن تحريك هذه الأخيرة للدعوى العمومية، ولا حتى بالنسبة للجنة تنظيم عمليات البورصة وتنظيمها وكذا مديرية الضرائب، مع العلم أن هذه الأخيرة تلعب دورا هاما في الحياة المحاسبية مجال عمل مندوب الحسابات بالإضافة إلى الإحتكاك الدائم والمباشر لهذا الأخير مع هذه الأجهزة في العديد من المرات، إن لم نقل أن هذا التعامل يكون يوميا.

ليس هذا وحسب بل يجوز أن يحرك الدعوى العمومية أطراف أخرى تتمثل أساسا في الضحية، حيث يمكن لها تحريك الدعوى العمومية ضد مندوب الحسابات إعمالا للقواعد العامة، ويختلف الضحية بإختلاف نوع الضرر أو المصلحة التي أعتدي عليها، وهكذا قد يحركها شريك أو مساهم في الشركة التي تخضع للرقابة من قبل المندوب إذا قام هذا الأخير بإلحاق ضرر شخصي لهم، وإنطلاقا من هنا فإن شخصية الضحية تتحدد بطبيعة المصلحة، حيث يجب أن تكون المصلحة المعتدى عليها شخصية حتى يتأسس الضحية كطرف مدني محركا بذلك الدعوى العمومية، ومنه قد إعتبر خطأ مندوب الحسابات في حساب أصول الشركة والتقديمات أثناء مرحلة رفع رأسمالها من قبيل الأضرار التي تضر بالشركة والشركاء على حد سواء، الأمر الذي يمنح للشركاء الحق في تحريك الدعوى العمومية عن طريق التأسس كطرف مدني، وبالتالي لا يمكن قبول الضحية كطرف مدني إذا ما كان الضرر يمس بمصلحته الشخصية، أو في حال تعذر إثبات العلاقة السببية بين فعل مندوب الحسابات والضرر[1].

لكن ما يجب الإشارة إليه في هذا الشأن أنه ليس للمدعين بالحق المدني بعد تحريك الدعوى الجنائية سوى مباشرة دعواهم المدنية فقط، وليس لهم أي دور في مباشرة الدعوى الجنائية، ذلك لأنه لا يمكن لهم أن

[1] أنظر، طيطوس فتحي، مسؤولية محافظي الحسابات دراسة في القانون المقارن، المرجع السابق، ص. 245 و248.

يطلبوا من المحكمة توقيع أي عقوبة على مندوب الحسابات، إذ ليس لهم سوى الطعن في الجانب المدني دون الجانب الجزائي حتى ولو صدر الحكم بالبراءة ضد هذا المندوب في هذا الجانب، في المقابل ترك الدعوى المدنية لا يؤثر على سير الدعوى الجنائية لأن هذا الحق كما هو معلوم قرر لحماية حق المجتمع، ولكي يتأسس المدعي المدني كطرف في الدعوى الجزائية ضد مندوب الحسابات لابد أن يكون قد لحق به ضرر من وراء الفعل المجرم والمعاقب عليه قانونا سواء في القوانين العامة، أو حتى الخاصة منها.

وقبل طي صفحة آثار الدعوى الجزائية لابد من التعريج على تقادم وإنقضاء الدعوى العمومية التي تعتبر من النظام العام، حيث لا يمكن للمتضرر التنازل عنها لأنها حق المجتمع، كما يمكن للقاضي أن يدفع بها من تلقاء نفسه، ومنه فإن مدة تقادم الجنايات هي عشر سنوات، والجنح ثلاث سنوات، وسنتين بالنسبة للمخالفات، أما عن إنقطاع التقادم في الدعوى العمومية فهو ينقطع بإجراء تحقيق أو القيام بمتابعة، وهذا ما يؤدي إلى البدء في حساب المدة من جديد، كما تؤثر الدعوى الجزائية على المدنية إلى حد أنها تصل إلى إيقافها، أي بمعنى أن النزاع إذا كان مطروحا على المحاكم المدنية ثم عرض على المحكمة الجزائية فعلى القاضي المدني إرجاء الفصل في الدعوى المدنية، حيث غالبا وعند تطبيق هذه القاعدة على مسؤولية مندوب الحسابات تكون عند متابعة المسيرين والقائمين بالإدارة بتهمة إختلاس أموال الشركة وفي نفس الوقت متابعة المندوب بدعوى مدنية، لذلك تساعد الدعوى الجزائية بفضل فاعلية البحث والتحري ونجاعة التحقيقات وسرعتها، في تقدير التعويض وسرعة الإجراءات للحصول عليه، كما يؤثر الحكم الجزائي على القاضي المدني في حكمه، حيث يتقيد هذا الأخير وينصاع للحكم الجزائي خاصة في حالة الحكم بالبراءة، أو رفض الدعوى لعدم كفاية الأدلة[1].

[1] أنظر، معيزي خالدية، المرجع السابق، ص. 132، 133، 136 و137.

المطلب الثالث

المسؤولية التأديبية

إلى جانب المسؤولية المدنية والجزائية اللتان أقرهما المشرع في حق مندوب الحسابات، قام بتدعيم هاتين الأخيرتين بمسؤولية أخرى حتى يضبط تصرفاته اتجاه عمله ومهنته، لذلك يصطلح على هذه المسؤولية أيضا بالمهنية بما أنه يمارس مهنة حرة ويتقاضى مقابلها أتعاب، وقد نص المشرع الجزائري على هذه المسؤولية في القانون المنظم للمهنة – 10- 01 - وبالتحديد في نص المادة 63 منه، والتي جاء فيها:" يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".

وبداية سنحاول الوصول إلى تعريف لهذه المسؤولية ومعرفة الأساس القانوني الذي تقوم عليه، ومنه يمكن القول أنه تختلف المصطلحات التي يعبر بها عن المسؤولية التأديبية، إلا أنها تؤدي نفس المعنى فهناك إلى جانب المسؤولية التأديبية، المسؤولية المهنية، الأخلاقية أو الإنضباطية، فقد يكون استعمال الأخلاقية عندما يتعلق الأمر بممارسة المهنة في إطار أخلاقي يتحدد بأحكام لا يجب التعدي عليها، أما المهنية فيرمي إلى تعزيز طابعها التقني أما التأديبية مرتبطة بمواجهة المهني لما ينشأ من خرق للقواعد المهنية وإنتهاك لأصول المهنة، أما الإنضباطية عندما يتعلق الأمر بإيراد العقوبة التأديبية. وبالتالي إذا كان مصدر المسؤولية بصفة عامة قانونيا، فإن المسؤولية الأخلاقية هي أوسع وأشمل لأنها لا تقوم في مواجهة النظم القانونية فقط، بل تشمل مختلف علاقات الإنسان المادية والمعنوية في معيشته ونشاطه، لأنها مسؤولية ذاتية تعتمد على الضمير الإنساني والأخلاقي اتجاه الفرد نفسه ويتعداه إلى غيره من بني البشر، فهذه العلاقة بين الشخص والآخر تحكمها قواعد قانونية يمكن تحديدها أو تغير أثارها، كما تسعى السلطات داخل الدولة المخولة قانونا إلى ضمان إحترامها وتنفيذها، أما

المسؤولية الأخلاقية فيفرضها الضمير الإجتماعي المنبثق من الشخص وهو سلطته الأولى[1]، إذ تظهر ذاتية الأخلاق من هذا المنطلق لما لها من قوة ذاتية. فالأخلاق هي مرآة عاكسة للمجتمع الذي نشأت فيه وتحمل القيم التي يسير عليها نحو الرقي والكمال والشرف والعزة، وعليه فقد إعتمدت بعض المهن على وجود أسس وقواعد ترتكز عليها لاستمراريتها وتطورها. فالأخلاقيات هي مجموعة الآداب والمبادئ والقيم التي تعبر عن السلوك السليم والصحيح والمتعارف عليه بين أصحاب المهنة الواحدة، وتكون هذه القواعد ضرورية وتمثل الوثيقة التي تحدد مختلف معايير السلوك المهني الواجب التحلي به، والمطلوب أن يتبعها مجموع الأشخاص المنتمين إلى نفس المهنة، وكأنها تمثل مجتمعا كما يعتبر ميثاقا تبنته هذه المجموعة ليتوجه أعضاؤه مما يسمح بتحميلهم المسؤولية الأخلاقية عن خرق هذه المبادئ، لذا فهي تمثل مصدرا قاعديا مهنيا، ومنه تجد المسؤولية التأديبية أساسها في الصلة القائمة بين المهني والمهنة المنظمة التي يمارسها مما ينشئ الرابطة من بين السلوك المثالي الواجب توافره في المنظم إلى المهنة من جهة، ومن جهة أخرى مختلف تصرفات المهني ومدى الإنطباق بينها، وإذا تبين إختلاف بين السلوكين فما هو إلا لتحديد درجة الإنحراف عن الإلتزام بالواجبات المهنية والاستجابة للمتطلبات الأخلاقية، مما يعرض المهني معه إلى مواجهة المسؤولية التأديبية ونتيجة لها العقوبة المقررة لها، ويكون نطاق السلوك المنحرف للمهني إما فعلا أو إهمالا، لأن المخالفة التأديبية ما هي إلا التصرف الذي يقترف المهني إخلالا وإنتهاكا لواجباته، سواء كان سلبيا أو إيجابيا، غير أنه يمكن إمتداد المسؤولية المهنية إلى ما يتعدى القواعد المهنية وواجباتها، بحيث تتأثر كلما سلك المنتمي إلى المهنة سلوكا يمس بكرامة المهنة وشرفها، بل وحتى وإن مس كرامته كشخص خارج نطاق المهنة، فالخطأ المهني ينتج بالإخلال بالأسس التنظيمية والأخلاقية أثناء تأدية المهام المتعلقة بالمهنة بل وخارجها، أي حتى في سلوكه كفرد من أفراد المجتمع[2].

---

[1] أنظر، فنينخ عبد القادر، النظام القانوني للمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري، حوليات كلية الحقوق، جامعة وهران، سنة 2012 العدد 04، ص. 225 و227.

[2] أنظر، فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص. 228، 229.

وإنطلاقا من هذه الحيثيات سيتم دراسة الخطأ المهني (الفرع الأول) وهذه المرة بمنظور المشرع، ثم بعدها تحديد العقوبات المقررة لهذه الأخطاء المهنية كل حسب درجة خطورته (الفرع الثاني).

الفرع الأول

الخطأ المهني

لم يقم المشرع بتعريف الخطأ المهني في إطار القانون المنظم للمهنة 10- 01، لكن تدارك هذا النقص وقام بالنص على ذلك من خلال المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 الذي بين فيه أنواع الأخطاء المهنية المرتكبة ودرجتها والعقوبات التي تقابلها[1]، بحيث وفي مادته 02 عرف الخطأ المهني على أنه كل تقصير في إحترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية وكل إهمال صادر من مندوب الحسابات، وسواء صدر هذا الفعل عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما تعرض هذه الأخطاء المهنية على لجنة مختصة تؤسس خصيصا لذلك في مجلس المحاسبة تدعى بلجنة الإنضباط، كما تعد هذه الأخيرة الهيئة الوحيدة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى، وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من قبل مندوب الحسابات[2].

وفي الأخير ما تجدر الإشارة إليه هو أن الإجراء التأديبي مستقل تماما عن الدعوى المدنية وحتى عن الدعوى الجزائية المرفوعة ضد مندوب الحسابات.

لذلك ما يمكن أن يقال هو أنه بالرغم من جملة الأحكام القانونية إلا أنها لا تبين الفحوى الدقيق للخطأ المهني، لأن جميع العبارات جاءت مجردة وعامة من دون أن تتأسس على مبدأ يحدد معالمها مثلما يعتمد عليه في النظام الجزائي، أي ما يعرف بمبدأ الشرعية وهو تحديد للتصرفات التي تعتبر جرائم والعقوبات المقررة لها بصورة محددة وواضحة لا تدع للشك مجالا، وإذا كان الخطأ المهني يخضع إلى مبدأ الشرعية، فهذا يعني أن

---

[1] أنظر، المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 المؤرخ في 13 يناير 2013 المحدد لدرجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج ر عدد 03، الصادرة بتاريخ 16 يناير 2013، ص. 18.

[2] نص المادة 04 من المرسوم التنفيذي المشار إليه أعلاه.

السلوك المكون له متضمن في نص قانوني ويحدد لها بالمقابل عقوبة تأديبية، إلا أنه لا يجب أن يؤخذ بالصورة الصارمة التي يعرف بها قانون العقوبات، هذا وبالإعتماد على تعاريف المسؤولية التأديبية يتضح بأن المخالفات المنشئة لها تتخذ طابعا خاصا يميزها عن غيرها من المخالفات التابعة لأنظمة قانونية أخرى، إلا أنه ونظرا لقيام المشرع من تحديده على وجه الدقة فيستعصي حصرها وتعدادها، كما أن المشرع ذاته في تحديده قواعد وأسس المهنة يستعمل في بعض الأحيان ألفاظا واسعة وتحتمل العديد من التفسيرات والمعاني التقنية المرتبطة بالمهام المنوطة بالمهنيين، ومن كل ذلك يستخلص صعوبة تحديد الأخطاء المهنية وحصرها، وبالتالي فهي لا تخضع لمبدأ أنه لا جريمة إلا بنص في ظل غياب هذا النص بالذات، لكن هذا ليس معناه بأن السلوك مباحا ومطلقا، بل يكفي أن يرتكب خطأ ينسب إلى المهني فيمكن أن يعاقب تأديبيا، سواء نص المشرع عليه أم لا، ومن آثار عدم حصر الخطأ المهني لعدم وروده على سبيل الحصر، فإن للهيئة التي تملك سلطة التأديب أن ترى في الفعل المقترف سلوكا منافيا للمهنة حتى ولو لم يتضرر منه شخص محدد وإنما تضررت منه المهنة، مع الإشارة إلى الطابع المختلط بين المسؤولية الجزائية والمدنية التي تؤثران على قيام المسؤولية التأديبية، غير أنه إذا إنعدمت المسؤولية المدنية والجزائية فليس مانعا من قيام المسؤولية التأديبية لوحدها، لذا فلا يؤخذ في إطار هذه المسؤولية بنصوص قاطعة ومحددة أمام استغنائها عن مبدأ الشرعية. لكن هذا ليس معناه أن المنظمة المهنية التي تتابع المخالفة التأديبية لها مطلق الحرية في إصدار أي عقوبة ضد المهني متى شاءت، بل لابد أن ترتكز على مفهوم الخطأ المهني، وبالتالي قيام المشرع بتحديد العقوبات التأديبية إلى جانب عدد من الأفعال التي تكون خطأ مهني دليل على عدم تخليه عن مهمة تحديد العقوبة، فلا يبقى للهيئة المهنية إلا تكييفها ومستوى درجتها وخطورتها[1]. ولذلك سيتم التطرق إلى العقوبات التي أقرها المشرع في حق مرتكب هذه الأخطاء المهنية حسب الترتيب الذي جاء به.

[1] أنظر، فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص. 230 إلى 235.

الفرع الثاني

العقوبات المقررة للخطأ المهني

أما عن العقوبات المقررة لهذه الأخطاء المهنية فقد ذكرتها المادة 63 ف 02 المشار إليها أعلاه، وهي ووفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها - على حد تعبير المادة - الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر، وأخيرا الشطب من الجدول.

أما فيما يخص تحديد درجة هذه الأخطاء وتصنيفها، فتكفل به المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 المذكور آنفا، بحيث وفي مادته 05 حدد الأخطاء وما يقابلها من عقوبة، إذ أن خطأ من الدرجة الأولى فيقابله الإنذار والخطأ من الدرجة الثانية يقابله التوبيخ، والخطأ من الدرجة الثالثة يقابله التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر أما الخطأ من الدرجة الرابعة فيقابله الشطب النهائي من الجدول هذا من جانب، ومن جانب آخر فقد حددت على أنها أخطاء مهنية من الدرجة الأولى: التصريح بمراجع كاذبة - تصريح بالإنتماء إلى الغرفة الوطنية خلال ممارسة الوظيفة - الإنتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المندوب كتابيا أو شفاهيا أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم - نقص الإحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.

أما الأخطاء المهنية من الدرجة الثانية هي: في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى - رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة - فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به - الغياب المهني عن حضور إجتماعين للجمعيات العامة وللإنتخابات أو عدم تمثيله - عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة نظمتها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وحظورها.

أما الأخطاء المهنية من الدرجة الثالثة فهي: في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية - خطأ في الإحتفاظ بالأرشيف - استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته - عدم دفع الإشتراك المهني

- عدم اكتتاب عقد تأمين - مقاولة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المندوب مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات - استعمال ختم غير مطابق للنموذج الذي تمنحه الغرفة الوطنية.

أما الأخطاء المهنية من الدرجة الرابعة فتشمل: في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثالثة - إفشاء السر المهني - إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها - تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة - ممارسة المهنة خلال مدة التوقيف - ممارسة المهنة دون مكتب مهني[1].

أما وقد تم التعرف على الخطأ التأديبي وتعريفه، ثم تحديد درجة كل خطأعلى حدة، والعقوقبة التأديبية التي تقابله، فماذا بشأن المسؤولية التأديبية وخصوصياتها؟

المبدأ بأنه لا مسؤولية بدون إرتكاب خطأ بفعل أو بإهمال والذي قد تنجر عنه المسؤولية الجزائية أو المدنية أو كلاهما معا، غير أن المسؤولية التأديبية وخلافا لباقي لأنواع المسؤوليات تستغني عن عنصر الضرر الذي لا يعتد به بل يكفي صدور الخطأ المنافي للقواعد المهنية لكي تقوم، كما يعتبر هذا الضرر عنصر إضافي للإقناع فقط وعليه فمندوب الحسابات يسأل تأديبيا عن مخالفته لقواعد السلوك المهني، سواء الأحكام التشريعية أو التنظيمية المنظمة لمزاولة هذه المهنة، أو حتى تلك التي تحددها الهيئات المشرفة، والمقصود بها الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[2]، لأن الأصل من إيجاد المسؤولية التأديبية أصلا ليس جبر الضرر ولا تعويض المتضرر لأنه توجد أنواع أخرى من المسؤوليات تؤدي هذا الغرض، لكن الهدف من هذه المسؤولية هو تقويم سلوك مندوب الحسابات داخل مجتمعه المهني الذي ينتمي إليه، والحرص على القيام بمهامه المطلوبة منه على أحسن صورة وأتم شكل.

[1] المواد 06، 07، 08، 09 على التوالي من المرسوم التنفيذي 13- 10 السابق ذكره.

[2] أنظر، فنينخ عبد القادر، المرجع السابق، ص. 237 إلى 248.

ما يجب التنويه إليه هو أن المشرع قد أقر بإمكانية تعيين أكثر من مندوب للحسابات في الشركة وخاصة إذا كانت هذه الأخيرة مهمة للإقتصاد الوطني كما هو الحال عليه بالنسبة للمؤسسات المالية، وفي هذه الحالة تكون مسألة تحديد الأخطاء التأديبية ونسبها إلى مقترفيها أمرا صعبا نوعا ما، خاصة إذا كان هناك أكثر من إرادة أدت إلى الإتيان بالفعل المشكل للخطأ التأديبي، مع العلم أن مسألة تحرير التقارير لا تطرح إشكالا من الناحية العملية ما دام أن كل مندوب للحسابات ملزم بالتأشير على التقرير والإمضاء عليه، وبالتالي تسهل عملية إثبات مرتكب الخطأ إن كان التقرير يحمل في طياته ما يمكن أن يمثل خطأ تأديبي، وكمثال عن ذلك التقرير الذي يثبت بطريقة عفوية وجود منافسة غير مشروعة أدت إلى حدوث ضرر لمندوب حسابات آخر، فهنا هذا التقرير لا يدع أي شك بشخصية مرتكب فعل المنافسة، والذي يدخل في الأفعال التي تشكل خرقا لواجبات المندوب اتجاه زملائه. لكن الإشكال قد يثور في حالة وجود أكثر من فعل أدى إلى حدوث ما يعرف بالخطأ التأديبي، وكمثال عن ذلك تسريب معلومة سرية أدت بإحدى الشركات إلى الإفلاس وعدم ثبوت مرتكب هذا الفعل الذي يسأل عنه مندوب الحسابات جزائيا كما يسأل عنه تأديبيا، نظرا لأنه يدخل ضمن الأفعال التي تشكل خرقا لمبادئ النزاهة والشرف المعروفة بها مهنة محافظة الحسابات[1]، وفي هذه الحالة إن استطاع الجهاز التأديبي تحديد مرتكب هذا الفعل عن طريق تحقيق إداري عوقب الشخص بحد ذاته، أما إذا لم يستطع ذلك فتطبق قاعدة عدم إمكانية تجزئة الأفعال في الشق المدني وتبقى المسألة الجزائية في سلطة قاضي الموضوع.

وفي الأخير ما يجب لفت النظر بشأنه هو أنه يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، وذلك طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها والمقصود هنا هو قانون الإجراءات المدنية والإدارية 08- 09، وذلك ما نصت عليه المادة 63 ف 03 من القانون رقم 10- 01 المنظم للمهنة.

[1] أنظر، طيطوس فتحي، المرجع السابق، ص. 143، 144.

الباب الثاني

رقابة مندوب الحسابات على مختلف الشركات

إن الشركات التجارية والمؤسسات المالية على إختلاف أنواعها وأشكالها تلعب دورا أساسيا وفعالا في تدوير عجلة إقتصاد الدول والمجتمعات لتصل بها إلى أرقى المراتب وأعلاها، فتجعل منها قوة إقتصادية لها وزنها في الإقتصاد العالمي ومنه في المجتمع الدولي، أو العكس من ذلك تنزل بها إلى أسفل المراتب لتصبح في حالة تبعية وخضوع تام للدول الصناعية والإقتصادية، لذلك ونظرا لهذا الدور الحساس الذي يوصف أنه ذو حدين، قام المشرع بفرض آلية للرقابة عليها تشمل جميع الجوانب كما تشمل مختلف الأجهزة المكونة لها، سواء الداخلية أو الخارجية وذلك تبعا لنشاطها وحجمها وحتى متطلباتها في بعض الأحيان، وتتمثل هذه الرقابة الفاعلة والناجعة فيما تقوم به أجهزة هذه الشركات أو المؤسسات الموضوعة خصيصا لهذا الغرض، أو تلك التي يقوم بها مندوب الحسابات، لأنها معا وبفضل هذه الرقابة المفروضة ستسعى إلى الوصول بهذه الشركات لتحقيق مبتغاها والهدف الذي وجدت من أجله، وبما أن مندوب الحسابات هو موضوع الدراسة فإنه سيتم الحديث على الشركات والمؤسسات التي خصها المشرع بهذا النوع من الرقابة، لأن دوره من جهة، والحاجة إليه من جهة أخرى، هي التي تفرض نفسها في هذا الصدد، لذلك سيتم الحديث عن مندوب الحسابات والدور الذي يلعبه داخل الشركات التجارية (الفصل الأول)، مع الإقتصار على نوع واحد كنموذج عن الشركات والتي يكون له فيها نفس الدور الرقابي، وذلك تفاديا للتكرار الذي يتسبب في الملل سواء للمتصفح أو القارئ، ثم بعدها دور مندوب الحسابات في بعض المؤسسات الأخرى (الفصل الثاني)، مثل المؤسسات العمومية الإقتصادية والمؤسسات المالية كالبنوك وذلك لإبراز الدور المهم الذي يقوم به المندوب من جهة، والحاجة الملحة إليه من جهة أخرى، في الحياة الإقتصادية بصفة عامة، وفي حياة ونشاط هذه المؤسسات بصفة خاصة.

الفصل الأول

مندوب الحسابات داخل الشركات التجارية

إن المنظومة التشريعية الخاصة بالشركات التجارية أفرزت العديد من أنواع الشركات، لعل أبرزها وأهمها التقسيم الذي يصنف هذه الشركات إلى شركات أموال وشركات أشخاص وأخرى مختلطة، فأما شركات الأشخاص والتي تشمل شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة، فإن الموضوع المتعلق بالدور الرقابي لمندوب الحسابات بها هو إختياري بالنسبة لها، لأنه لا يوجد أي نص قانوني - صريح أو ضمني - عبر جميع المراحل التي مر بها التشريع التجاري، وحتى قوانين المالية للدولة، يدعو إلى تعيين هذا الجهاز ليقوم بالرقابة على أعمال هذه الشركات ونشاطها. ولعل سبب ذلك هو أن هذه الشركات شخصية إلى أبعد الحدود وتقوم على الإعتبار الشخصي[1]، بمعنى أنها تؤسس عادة بين أفراد العائلة أو الأصدقاء المقربون، كما أن شخصية الشركاء فيها محل إعتبار حيث يمكن أن تستمر الشركة أو تحل تبعا لما يجري لهم في حياتهم، كإفلاس أحدهم أو الحجر عليه أو حتى وفاته[2]، أضف إلى ذلك نظام إدارة هذه الشركات وتسييرها لا يجعل من داع لوجود شخص آخر يكلف بأعمال الرقابة، لأنه إضافة إلى أن كل شريك مسؤول عن التصرفات التي يقوم بها في سبيل إدارة هذه الشركة مسؤولية شخصية وغير محدودة عن أعماله، لأنه وحسب ما جاء به المشرع فإن إدارة شركة التضامن تعود للشركاء جميعا ما لم يحدد مدير في القانون الأساسي للشركة وذلك ما جاءت به المادة 553 من ق. ت، زد على ذلك تكون مسؤوليته تضامنية مع باقي الشركاء في مواجهة الغير، إضافة إلى كل

[1] تنص المادة 551 من القانون التجاري:" للشركاء بالتضامن صفة التاجر وهم مسؤولون من غير تحديد وبالتضامن عن ديون الشركة". هذا فيما يخص شركة التضامن، كما تنص المادة 563 مكرر 01 من ذات القانون:" يسري على الشركاء المتضامنين، القانون الأساسي للشركاء بالتضامن". وهذا فيما يخص شركة التوصية البسيطة، ومنه يمكن القول أن المشرع قد منح صفة التاجر للشركاء المتضامنين داخل هذه الشركات وذلك نظرا للقواعد الصارمة التي يخضع لها هؤلاء من قيد في السجل التجاري، إلى مسك للدفاتر التجارية، إلى إخضاعهم لنظام أقل ما يمكن أن يقال عنه أنه شديد القسوة ألا وهو نظام الإفلاس والتسوية القضائية، أنظر في هذا السياق، الكتاب الأول من القانون التجاري المتعلق بالتجارة عموما.

[2] المادتين 562، 563 من القانون التجاري.

هذا الضمان الذي توفره هذه المسؤولية المتشددة والصارمة التي تقوم عليها هذه الشركات لأن الشركاء إذا لم يقوموا بالرقابة الفعالة والجادة على أعمال الشركة كل في منصبه، فإنهم سيسألون من أموالهم الخاصة للتضامن مع الشريك الذي خرج عن الإطار المرسوم لإدارتها في مواجهة الغير، كما أن المشرع وعند تنظيمه لهذا النوع من الشركات لم يشر ولو بصفة ضمنية للرقابة التي يقوم بها مندوب الحسابات، مما يعني أنها معفية وغير ملزمة بتعيين مثل هذا الجهاز داخل منظومتها للقيام بالرقابة على حساباتها ونتائجها، لكن بالرغم من مجموع هذه الإيجابيات في الرقابة والتنظيم المحكم والمسؤولية المشددة على الشركاء حتى يقوموا بما طلب منهم على أتم وأحسن صورة، ليس معناه قطعا أن هذه الشركات ممنوع عليها تعيين مندوب أو أكثر للحسابات يقوم بأعمال الرقابة والمتابعة، ويكون كجهاز مستقل بداخلها لتعزيز العمل الرقابي بها، لأنه ما ليس ممنوع بنص صريح فهو مباح وجائز، خاصة إذا كانت هذه الشركات تقوم بتشغيل يد عاملة كبيرة وتستثمر رؤوس أموال ضخمة ومعتبرة، ولها عدة فروع وعملاء عبر مناطق جغرافية واسعة سواء بالداخل أو الخارج[1].

هذا ما يجرنا للقول بأن تعيين مندوب الحسابات داخل شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة بقي منذ حقبة زمنية طويلة إختياريا وليس إجباريا، حيث يبقى الإختيار للشركاء للقيام بالتعيين، وذلك بالرجوع للأمر رقم 75- 59 المتضمن القانون التجاري وتعديله بالمرسوم التشريعي رقم 93- 08 وحتى الأمر رقم 96- 27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 المتضمن تعديل القانون التجاري، ولا حتى في القانون رقم 91- 08 المتضمن تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المعدل بالقانون رقم 10- 01 المتضمن تنظيم هذه المهنة، إلا أن هذا الأمر تغير بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 ليصبح التعيين أمرا واجبا إذا بلغ

[1] مثلا توجد بعض التشريعات كالتشريع الفرنسي مثلا، والتي تلزم شركات الأشخاص خاصة شركات التضامن منها والتي تعتبر كأبرز مثال عنها بتعيين مندوب أو أكثر للحسابات إذا بلغ رقم أعمالها رقما معينا.

رقم أعمال هذه الشركات رقم أعمال معين[1]، حيث وبالرجوع إلى هذا القانون وبالتحديد في المادة 44[2] منه التي تنص:" تعدل المادة 12 من القانون رقم 05- 05 المؤرخ في 25 يوليو 2005 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 وتحرر كما يلي:

المادة 12:" لا تخضع المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار (10.000.000دج) إلى التصديق على حساباتها من طرف محافظي الحسابات.

ثم قام بالتأكيد على هذا الحكم في المادة 66 من القانون رقم 10- 13 المتضمن قانون المالية لسنة 2011[3] حيث جاء فيها:" .... غير أنه لا يتعين على المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين (10.000.000دج) التصديق على حساباتها من طرف محافظ حسابات.

تحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم".

إذن ما يمكن قوله بداية في هذا الشأن هو أن المشرع قد جعل تعيين مندوب واحد للحسابات أو أكثر ليراقب حساباتها ويتابع نشاطها، إختياريا في بعض الشركات التجارية على خلاف أخرى[4]، وليس إجباريا إلا

---

[1] V. Farha ZERAOUI – SALAH, La désignation facultative ou obligatoire des commissaires aux comptes de sociétés commerciales: les dernières modifications de textes ou un imbroglio législatif difficilement justifiable, Revue Entreprise et Commerce, Année 2011, N° 07, pp. 11 à 15.

[2] أنظر، المادة 44 من القانون رقم 09- 09 المؤرخ في 03 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 78، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2009، ص. 03.

[3] أنظر، المادة 66 من القانون رقم 10- 13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 80، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2010، ص. 03.

[4] قد يتبادر إلى الأذهان أن هذا الحكم يسري على الشركات التي يتوجب عليها تعيين مندوب للحسابات أو أكثر، حتى يراقب حساباتها ونتائجها ونخص بالذكر في هذا الصدد شركة المساهمة وشركة التوصية بالأسهم، إلا أن ما يمكن أن يقال هو أن هذه الشركات لا تخضع للحكم الذي جاء به قانون المالية التكميلي لسنتي 2010 و2011، لأن المشرع خصها بحكم خاص جاء في مواد القانون التجاري، ويلزمها بالقيام بالتعيين وإلا تعرض مسيروها والقائمون بإدارتها لعقوبات جزائية، حيث في هذا الشأن يمكن القول بأن نصوص القانون التجاري وزيادة على أنها نصوص خاصة، والخاص يقيد العام كما هو معلوم، فإنها جاءت واضحة وصريحة ولا تثير أي شك بخلاف قواعد قانون المالية.

إذا بلغ رقم أعمالها قيمة معينة[1] حددها المشرع بـــ 10.000.000دج، وبالتالي فإن شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة[2] تصبح ملزمة بتعيين مندوب للحسابات حتى يقوم بالمصادقة على حساباتها، إذا توسع نشاطها وبلغت أعمالها الرقم الذي حدده المشرع في المواد المذكورة آنفا، والتي جاءت بموجب قوانين المالية السابق الإشارة إليها.

أما ما يهم في هذا المقام هو الدور الرقابي الذي يقوم به مندوب الحسابات في شركات الأموال (المبحث الأول)، التي تنتفي فيها إلى حد كبير فكرة الإعتبار الشخصي وتقوم كأصل عام على الأموال، أي سهولة دخول وخروج المساهمين بها وصعوبة متابعتهم، وكذا مسؤولية مساهميها حسب مساهمتهم في رأس مالها أي بقدر حصصهم هذا من جانب، ومن جانب آخر سيتم التعريج على الدور الذي يقوم به مندوب الحسابات في نوع آخر من الشركات وهي المختلطة منها (المبحث الثاني)، وذلك لأنها تجمع بين نظامي شركات الأموال وشركات الأشخاص، وكيف أن المشرع وفي جانب الرقابة عليها أخضعها للأحكام السارية على شركات الأموال.

[1] يمثل رقم الأعمال مبيعات البضائع والمنتوجات المباعة وسلع وخدمات مقومة على أساس سعر البيع دون إحتساب الرسوم، والمحققة من طرف الكيان مع الزبائن في إطار نشاطه العادي والمعتاد، هذا ما عبرت عنه المادة 27 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والسابق الاشارة إليه.

[2] قد يفسر الحكم الذي جاءت به المادة 44 من قانون المالية لسنة 2010 المعدلة بالمادة 66 من قانون المالية لسنة 2011 تفسيرا حرفيا، وفي هذه الأحوال يشمله هذا الحكم، أي يجب على هاذين النوعين من الشركات الإلتزام بتعيين مندوب للحسابات ليصادق على حساباتها إذا بلغ رقم أعمالها عشرة ملايين دينار جزائري، لكن إذا فسر هذا الحكم تفسيرا ضيقا، والبحث في نية المشرع يمكن القول أن المشرع قصد فقط الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسة ذات الشخص الوحيد، لأن المشرع كان يتحدث عنها، ثم جاء بهذا الحكم مباشرة أي جاء برقم الأعمال الذي معه تلتزم هذه الشركة أو المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة بتعيين مندوب للحسابات ليصادق على حساباتها.

المبحث الأول

مندوب الحسابات وشركات الأموال

شركات الأموال هي الشركات التي لا تقوم على الإعتبار الشخصي بل على الإعتبار المالي، ولا يعتد فيها بشخصية الشريك بل العبرة فيها بما يقدمه كل شريك من حصة مالية، ولذلك فإن الغلط في شخص الشريك لا يكون مبطلا للعقد، كما أن حصة الشريك فيها والتي تسمى بالسهم قابلة للتداول بطرق سريعة وسهلة دون أن يتوقف ذلك على قبول من الشركة أو الشركاء، فينتقل السهم بطريق التسليم إذا كان للحامل، أو بطريق القيد في دفاتر الشركة إذا كان اسميا، وإذا وفى المساهم بقيمة السهم فإنه لا يتحمل أية مسؤولية شخصية عن ديون الشركة. زيادة على أن وفاة المساهم أو الحجر عليه أو إعساره أو إفلاسه لا يترتب عليه حل الشركة، ولما كانت شركات الأموال تقوم على الإعتبار المالي وحده فقد اكتسبت أهمية تفوق ما تتمتع به شركات الأشخاص، حتى أصبحت تضطلع وحدها بالمشروعات الكبرى، نظرا لضخامة رؤوس أموالها وسهولة جمعها بسبب حرية تداول الأسهم وتحديد مسؤولية المساهم، ولاستقلال شخصيتها التام عن شخصية الشركاء بما يكفل لها الاستمرار والاستقرار[1]. وإن كان البعض يرى بأنها لا تخلو من الإعتبار الشخصي وأعطوا أمثلة عن ذلك تتمثل في عدم قابلية أسهم الضمان للتداول بالرغم من أنها تبقى أسهما لا تختلف عن باقي الأنواع الأخرى، إضافة إلى صعوبة تنقل الحصص العينية المكونة لرأس مال الشركة، كما يضاف لها مبدأ آخر لا يقل أهمية هو ثبات رأس المال، بحيث لابد من حمايته من التجاوزات ومنع التعدي والتلاعب واستغلاله للمصلحة الخاصة والشخصية للمساهمين أو الإدارة وذلك حفاظا على المصلحة المشتركة، أي مصلحة الشركة من جهة، ومن جهة أخرى مصلحة الغير الذين تعاملو ويتعاملون معها، هذه الحماية تبدأ

[1] أنظر، مصطفى كمال طه، الشركات التجارية الأحكام العامة في الشركات - شركات الأشخاص - شركات الأموال - أنواع خاصة من الشركات دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص. 159.

منذ نشوء رأس المال بداية بفرض شروط التأسيس والدعوة إليه، والشروط الواجب توافرها في المؤسس وشروط وإجراءات الاكتتاب وكيفية السداد، وواجبات الجمعية العمومية التأسيسية وواجبات القائمين بالإدارة، ومندوب أو مندوبي الحسابات الأولون هذا عند التأسيس، كما أن هذه الحماية تستمر مع استمرار الشركة من خلال منع توزيع الأرباح الصورية، ومنع القيام ببعض الأعمال التي من شأنها أن تزيد في أعباء وإلتزامات المساهمين، أو التأثير على حقوق الغير[1].

لذلك تدخل المشرع بترسانة من القوانين الآمرة في تنظيم هذه الشركات خاصة ما تعلق منها بالرقابة على نشاطها، ومن هنا يقوم مندوب الحسابات بدور أساسي وفعال داخل شركات الأموال في إطار الرقابة المالية على حساباتها ونتائجها، ويقصد بها شركات التوصية بالأسهم وشركات المساهمة، هذه الأخيرة وكما أسلف الذكر ستكون محل دراسة كنموذج لبيان دور مندوب الحسابات داخل شركات الأموال لتجنب التكرار والإعادة للأحكام، لأن نفس الدور الذي يقوم به المندوب داخل شركات التوصية بالأسهم يقوم به في شركات المساهمة. بدليل أن المشرع قد أحال في كثير من الأمور المتعلقة بشركات التوصية بالأسهم إلى الأحكام المطبقة داخل شركات المساهمة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تقارب إن لم يكن تطابق للأحكام بين أعمال أجهزة الإدارة وكذا المهام التي يقوم بها مندوب الحسابات داخل كلا النوعين من الشركات، إلا في بعض الأحكام مثل الاتفاقيات التي تخضع للإذن المسبق من مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بحسب الأحوال، بالإضافة إلى التقرير الخاص من لدن مندوب الحسابات بشأن هذه الاتفاقيات[2].

---

[1] أنظر، عبد المنعم موسى إبراهيم، الإعتبار الشخصي في شركات الأموال وقانون تملك الأجانب للعقارات - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008، ص. 153 وما يليها.

[2] المواد 715 ثالثا و715 ثالثا 03 من القانون التجاري، حيث جاء في الأولى بأنه:" تطبق القواعد المتعلقة بشركات التوصية البسيطة وشركات المساهمة باستثناء المواد 610 إلى 673 المذكورة أعلاه، على شركات التوصية بالأسهم ما دامت تتطابق مع الأحكام الخاصة المنصوص عليها في هذا الفصل". ومنه ومن خلال استقراء واستنطاق هذه المادة يفهم بأن جميع أحكام شركات المساهمة تطبق على شركات التوصية بالأسهم اللهم إلا ما خالف نظامها ماعدا المواد المتعلقة بمجلس الإدارة ورئيس المجلس في النظام القديم وما يخص مجلس المراقبة ومجلس المديرين في النظام الجديد. ومنه يمكن القول بأن المواد من 715 مكرر 04 إلى 715 مكرر 14 والمتعلقة بمراقبة شركات المساهمة، جميعها تطبق على شركات التوصية بالأسهم، أما

ومن هنا يمكننا الجزم بأن شركات المساهمة تشبه من حيث تكوينها الدولة الديمقراطية، فكما أن لمثل هذه الدولة دستور فلشركة المساهمة نظامها الأساسي، وكما أن للدولة برلمانا فللشركة هيئة عامة عادية وغير عادية تتداول في أمورها وتعدل نظامها إذا اقتضى الحال هذا التعديل، وكما أن للدولة حكومة تباشر الإدارة الفعلية وتكون مسؤولة أمام البرلمان، فللشركة مجلس إدارة أو مجلس مراقبة - بحسب نوع الشركة - يصرف شؤونها الإدارية ويكون مسؤولا أمام الهيئة العامة، وكما أن للبرلمان في الدولة الديمقراطية تأليف لجان للتحقيق والإشراف على أعمال الحكومة، فللشركة مندوبو حسابات قانونيين يشرفون على أعمال الهيئات الإدارية ويقدمون تقاريرهم للهيئة العامة[1].

وإنطلاقا من هذه الجزئيات ونظرا للأهمية البالغة للرقابة التي يقوم بها مندوب الحسابات على شركات الأموال بصفة عامة، وشركات المساهمة بصفة خاصة، لذلك قام المشرع بتخصيص باب في القانون التجاري أسماه برقابة مندوب الحسابات على شركات المساهمة نظمه من جميع نواحيه وجوانبه، لكن قبل ذلك سيتم التعريج على نقطة ذات أهمية بالغة تدخل في إطار العمل الرقابي الذي يقوم به المندوب، ألا وهي تقييم نظام الرقابة الداخلية داخل هذه الشركات، لذلك سيتم دراسة الرقابة الداخلية أولا (المطلب الأول)، التي تقوم بها أجهزة الشركة، ثم تليها الرقابة من قبل مندوب الحسابات (المطلب الثاني).

المادة الثانية فقد نصت صراحة على أنه:" تعين الجمعية العامة العادية مندوبا واحدا للحسابات أو أكثر". وذلك بصفتها صاحبة الإختصاص الأصيل للقيام بهذه المهمة.

[1] أنظر، العوفي بدر بن راضي بن عمران، مسؤولية مجلس الإدارة عن التجارة المضللة والتجارة الخاطئة في الشركة المساهمة العامة - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص. 13.

المطلب الأول

الرقابة الداخلية (الذاتية)

تقوم شركات المساهمة برقابة ذاتية داخلية على أعمالها من قبل الأجهزة المكونة لها على إختلافها وتعددها وسواء تعلق الأمر بشركات مساهمة تتبع نظام إدارة قديم أو حديث، وصفوة القول أن شركات المساهمة تخضع لرقابة أجهزة الإدارة المكونة لها كل حسب مهامه ومكانه، وهذه الأجهزة هي بصفة عامة مجلس الإدارة (الفرع الأول) في النظام القديم للتسيير، ومجلس المراقبة (الفرع الثاني) بالنسبة للإدارة الحديثة، والجمعية العمومية على إختلافها (الفرع الثالث) كأعلى سلطة داخل الشركة.

الفرع الأول

مجلس الإدارة

إذا كانت الجمعية العمومية هي صاحبة السيادة القانونية في حياة شركة المساهمة، فإن مجلس الإدارة هم أصحاب السيطرة الفعلية فيها[1]، ولكن لا يغيب عن البال أن تدرج السلطات وانسجام هيئات الإدارة وتكوينها قد أصبح غير قائم في هذه الشركات، إذ أصبحت السلطة الحقيقية داخل الشركة في أيدي أعضاء مجلس الإدارة وفقدت الجمعية العامة سيادتها على الشركة، وغدت سلطتها نظرية أكثر منها حقيقية، والسبب في ذلك هو ضعف نية المشاركة لدى المساهمين، بل لا نخالف الحقيقة إذا قلنا أن إدارة شركة المساهمة أصبحت - في كثير من الأحيان - ينفرد بها مجلس الإدارة، بعدما أصبحت هذه المجالس تسيطر على الجمعيات العمومية التي أصبحت عبارة عن برلمانات غائبة[2].

[1] أنظر، إبراهيم سيد أحمد، العقود والشركات التجارية، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 1999، ص. 179.

[2] أنظر، صفوت بهنساوي، الشركات التجارية، بدون طبعة، دار النهضة العربية للنشر، بني سويف، مصر، 2007، ص. 422، 423.

ومنه نستطيع القول أنه يضطلع مجلس الإدارة في شركة المساهمة بالدور الأساسي لتسيير شؤون الشركة، وقد تعاظم دوره حتى أصبح هو المهيمن على إدارة شؤونها، يقابل ذلك تراجع واضح في دور الجمعية العامة للشركة رغم أنها من الناحية النظرية أعلى هيئة في الشركة وصاحبة الكلمة العليا في إدارتها، بإعتبارها جهة الإختصاص في إتخاذ أهم القرارات في حياة الشركة، ولعل بروز دور مجلس الإدارة راجع إلى عوامل عديدة، منها ضآلة قيمة الأسهم من بعض المساهمين وقابليتها للتداول بيسر وسهولة، حيث أصبح المساهم غير مكترث بحضور إجتماعات الجمعية العامة، مما أدى إلى تفشي ظاهرة غياب المساهمين عن إجتماعات الجمعية العامة وعدم الإكتراث بشؤون الشركة، وأن كثرة عدد أعضاء الجمعية العامة لا يسمح بإتخاذ قرارات عديدة ومناقشة تفاصيل إدارة الهيئة، وأصبحت إجتماعات الجمعية العامة وسيلة لإضفاء طابع الشرعية على أعمال مجلس الإدارة[1].

لهذه الأسباب ومن أجل التوضيح والتفصيل أكثر، سيتم التطرق في البداية إلى النظام القانوني الذي يخضع له مجلس الإدارة (أولا)، ثم بعدها يتم التعرف على السلطات الرقابية التي يتمتع بها هذا الأخير (ثانيا)، وذلك تفصيلا كالآتي:

أولا: النظام القانوني للمجلس

لقد نظم المشرع مجلس الإدارة وكل الأحكام التي تتعلق به في القسم الفرعي الأول من القسم الثالث المخصص لإدارة شركات المساهمة وتسييرها، بحيث نص في المادة 610 من ق. ت بأنه:" يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل ومن إثني عشر عضوا على الأكثر.

وفي حالة الدمج، يجوز رفع العدد الكامل للقائمين بالإدارة إلى العدد الكامل للقائمين بالإدارة الممارسين منذ أكثر من ستة أشهر دون تجاوز أربعة وعشرين (24) عضوا".، كما حدد من يعينهم حيث أوكل هذه المهمة

[1] أنظر، العوفي بدر بن راضي بن عمران، المرجع السابق، ص. 14.

للجمعية العامة التأسيسية أو العادية بحسب الأحوال، والتي تحدد مدة عضويتهم، سواء في القانون الأساسي دون أن تتجاوز المدة ستة سنوات، هذا ولا يجوز حسب المادة 612 من ذات القانون لشخص طبيعي الإنتماء في نفس الوقت لأكثر من خمس مجالس إدارة يوجد مقرها بالجزائر، هذا ولا يسري هذا الحظر في حق الشخص المعنوي والذي يجب عليه مباشرة وبعد تعيينه كعضو في هذا المجلس، أن يعين ممثلا دائما له يخضع لنفس الشروط والواجبات ويتحمل نفس المسؤوليات المدنية منها والجزائية، كما لو كان يقوم بذلك باسمه الخاص ولحسابه، دون الإنقاص من المسؤولية التضامنية مع الشخص المعنوي الذي يمثله، هذا ولا يجوز للأجير المساهم في الشركة أن يعين كقائم بالإدارة إلا إذا كان عقد عمله سابقا بسنة واحدة على الأقل لتعيينه في هذا المنصب، ومطابقا لمنصب العمل الذي عين فيه دون أن يضيع عقد العمل، كما لا يجوز للقائم بالإدارة وبعد تعيينه في هذا المنصب أن يقبل من الشركة العامل بها أو التابع لها عقد عمل[1].

أما في حالة شغور منصب أو أكثر من القائمين بالإدارة سواء بسبب الاستقالة، أو الوفاة، يتوجب على المجلس أن يسعى إلى التعيينات اللازمة وذلك بين جلستين عامتين، بحيث إذا أصبح عدد أعضاء مجلس الإدارة أقل من الحد الأدنى المنصوص عليه في القانون - الحد القانوني - وجب على القائمين بالإدارة الباقين أن يستدعوا فورا الجمعية العامة العادية للإنعقاد بقصد إتمام عدد الأعضاء للحد المطلوب قانونا، أما إذا أصبح عدد الأعضاء أقل من الحد المنصوص عليه في القانون الأساسي للشركة - الحد الإتفاقي - دون أن ينقص عن الحد الأدنى المنصوص عليه في القانون، وجب على المجلس أن يسعى إلى التعيينات المؤقتة في أجل ثلاثة أشهر إبتداء من اليوم الذي حدث فيه الشغور، هذا وتعرض التعيينات الجوازية التي يقوم بها باقي أعضاء المجلس على الجمعية العامة العادية المقبلة للمصادقة عليها، مع ملاحظة أنه في هذه الأحوال حتى ولو لم تتم المصادقة فإن المداولات والتصرفات التي قام بها المجلس في فترة الشغور والسعي للتعيين المؤقت تبقى صحيحة، هذا وإذا أهمل

[1] المادتين 615، 616 من القانون التجاري.

المجلس القيام بالتعيينات اللازمة أو استدعاء الجمعية العامة للقيام بذلك، يجوز لكل ذي مصلحة أن يطلب من القضاء تعيين وكيل يكلف باستدعاء الجمعية العامة لإجراء التعيينات الناقصة، أو المصادقة على التعيينات الحاصلة[1].

هذا ويجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يكونوا حائزين لعدد من الأسهم تمثل على الأقل عشرين في المائة من رأس مال الشركة، تخصص جميعها لضمان أعمال وأخطاء التسيير وتكون غير قابلة للتصرف فيها، ويحدد القانون الأساسي الحد الأدنى من الأسهم التي يجب أن يحوزها كل قائم بالإدارة، لأنه إذا لم يكن هذا القائم مالكا لهذه الأسهم سواء في اليوم الذي يقع فيه تعيينه في هذا المنصب، أو حتى تتوقف ملكيته لها أثناء مدة توكيله، فإنه يعتبر مستقيلا تلقائيا، إذا لم يقم بتصحيح وضعيته في أجل لا يزيد عن ثلاثة أشهر، وهذا ما قررته المادة 619 من ق. ت.

كما لا تصح مداولات مجلس الإدارة إلا إذا حضر نصف عدد أعضائه على الأقل، وأي إتفاق يقضي بخلاف ذلك يعد باطلا، كما تتخذ قرارات المجلس بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، ما لم ينص القانون الأساسي على أغلبية أكثر، ويرجح صوت الرئيس عند تعادل الأصوات، ما لم يقضي القانون الأساسي بخلاف ذلك[2]، كما يلتزم القائمين بالإدارة ومجموع الأشخاص الحاضرين في إجتماعات مجلس الإدارة بكتم المعلومات ذات الطابع السري أو التي تعتبر كذلك، هذا ما جاءت به المادة 627 من ق. ت.

هذا فيما يتعلق بالإجتماعات، أما عن الأجر فإن الجمعية العامة للمساهمين تقوم بمنح أعضاء مجلس الإدارة بدل عن الحضور، وهي عبارة عن مبالغ مالية كمكافأة عن نشاطهم تمنح لهم سنويا وتقيد في تكاليف الاستغلال، هذا ويتولى المجلس تحديد كيفية توزيع هذه المبالغ بين أعضائه، كما يجوز للمجلس منح أجور

[1] المادتين 617 و618 من القانون التجاري.

[2] المادة 626 من القانون التجاري.

استثنائية للقائمين بالإدارة عن المهام أو الوكالات المعهود بها لهم، كما يجوز له وفي نفس السياق منح الإذن بتسديد مصاريف السفر والتنقلات وأي مصاريف أداها القائمون بالإدارة في مصلحة الشركة[1].

وفي الأخير يقوم المجلس بإنتخاب رئيسا له من بين أعضائه، شريطة أن يكون هذا الأخير شخصا طبيعيا وذلك تحت طائلة بطلان التعيين، ويقوم المجلس بتحديد أجره، وتكون مدة عضويته موافقة لمدة نيابته داخل المجلس، كما يجوز إعادة إنتخابه، كما يمكن للمجلس عزله في أي وقت، و في حالة حصول مانع مؤقت للرئيس أو وفاته أو استقالته، أو حتى عزله، فيجوز للمجلس أن ينتدب قائما بالإدارة ليقوم بوظائف الرئيس، أما في حالة المانع المؤقت تكون مدة الإنتداب محددة وقابلة للتجديد، أما في حالة الوفاة أو الاستقالة أو الإقالة، فتستمر هذه المدة إلى غاية إنتخاب رئيس جديد، وذلك ما تضمنته المادتين 636 و637 من ق. ت على الترتيب.

ثانيا: السلطات الرقابية للمجلس

قبل دراسة السلطات الرقابية التي يضطلع بها مجلس الإدارة كهيئة داخلية وجهاز فعال في حياة شركات المساهمة ونشاطها، لابد من التذكير بأن هذا المجلس يتمتع بجميع السلطات والصلاحيات للتصرف وفي كل الظروف باسم الشركة ولحسابها، ويمارس هذه السلطات في إطار مصلحة الشركة ومنفعتها مع التقيد دوما بالسلطات الممنوحة للأجهزة الأخرى، كجمعيات المساهمين خاصة، هذا وإن كانت الشركة ملزمة - في علاقاتها مع الغير - حتى بأعمال مجلس الإدارة والتي لا تتصل بموضوع الشركة ونشاطها، إلا إذا أثبت أن هذا الغير كان يعلم بأن هذا العمل يتجاوز موضوع الشركة، أو كان لا يستطيع أن يجهله دون أن يكون نشر القانون الأساسي وحده كاف لإقامة هذه الحجج والدلائل، هذا ما تناولته المادتين 622 و623 من ق. ت.

[1] المواد 632، 633 و634 من القانون التجاري.

فحسب هذه النصوص يتمتع مجلس الإدارة بسلطة عامة في تسيير أمور الشركة، فله أن يقوم بجميع أعمال الإدارة العادية، وهنا مصطلح الإدارة له معنى واسع يشمل أعمال التسيير والإدارة، كشراء وبيع البضائع والسلع وتجديد العتاد والآلات، وإبرام وفسخ عقود التأمين، وفتح وغلق الحسابات الجارية في البنوك، وتوظيف العمال وتسريحهم وتحديد أجرهم، والقيام بالدعاوى باسم الشركة، كما يجوز له القيام بأعمال ذات أهمية كبيرة في القيمة والنتائج المالية التي تترتب عن الشركة، كشراء أو بيع العقارات، وفتح فروع لها والمساهمة بأموالها في تأسيس شركات أخرى، وإنشاء شركات وليدة بشرط أن تدخل هذه التصرفات في موضوع الشركة، كما يمكن لمجلس الإدارة أن يؤجر تسيير المحل التجاري الذي تستغله الشركة شريطة عدم المساس بالأمكنة، هذا وإذا جاز لجمعية المساهمين أن تنظم كيفية ممارسة المجلس لسلطاته في عقد الشركة، وتكون هذه الشروط صحيحة وتحدث أثارها في علاقة المجلس بالشركة والشركاء، ولكنها غير نافذة في مواجهة الغير، كما أن العمليات التي تخرج عن نطاق موضوع الشركة ترتب مسؤوليته اتجاه الجمعية العامة، وإن كان المشرع يعتبرها صحيحة في علاقة الشركة مع الغير حسن النية.

أما عن السلطات الرقابية للمجلس فإن المشرع لم يشر إليها صراحة في مادة كما قام بذلك بالنسبة لمجلس المراقبة في النظام الجديد، لكنها تفهم من خلال النصوص القانونية المختلفة، ويمكن تقسيمها إلى سلطات قرار فيها خصص القانون التجاري ميادين مختلفة يمارس فيها المجلس سلطة القرار، بحيث هو الذي يعين رئيسا له يزاول - وفي نفس الوقت - مهمتي رئاسة المجلس والمديرية العامة للشركة، كما يكلف المجلس شخص أو شخصين من الأشخاص الطبيعين لمساعدة الرئيس كمديرين عامين ويحدد أجرهما، وبالموافقة مع رئيسه يحدد مدى ومدة سلطتهما، بحيث وحسب الفقه الراجح لا يجوز للمجلس أن يفوض هذه السلطات لفائدة الرئيس لأن القانون أسندها له شخصيا، كما يعد المجلس الميزانية وجدول الموجودات وحساب الاستغلال وحساب الأرباح والخسائر ويحرر تقريرا عن نشاط الشركة خلال السنة المالية وعن مركزها المالي، وينشر الميزانية

وملخص عن تقريره وتقرير مندوب الحسابات، وذلك قبل إجتماع جمعيات المساهمين (م 716 من ق. ت)، وفي حالة شغور منصب في المجلس بسبب الوفاة، أو عارض من عوارض الأهلية، أو مانع يتولى هذا المجلس تعيين مسير مؤقت في إنتظار جلسة الجمعية العامة التي تصادق على التعيين، أو تفوض شخصا آخر (م 617 من ق. ت)، هذا وإن لم يكن جائز للمجلس تقرير الزيادة في رأس المال - لأنه من إختصاصات الجمعيات العامة - فإنه يمكن للجمعية العامة أن تفوض له السلطات اللازمة لتحقيق هذه العملية، وتحديد كيفية واجراءات التنفيذ، وتعديل العقد الأساسي للشركة (م 691 من ق. ت)، وهو الذي يستدعي جمعية المساهمين فيتولى تحديد جدول أعمالها (م 676 ق. ت).

وسلطة إذن بحيث أنه في الأصل ترجع سلطة القرار فيما يتعلق بهذه التصرفات إلى جهاز آخر غير المجلس ولكن لا يمكن ممارستها إلا بعد الحصول على إذن هذا الأخير، ومنه يمكن القول أنه يجوز لمجلس الإدارة أن يأذن لرئيسه أو لمدير عام بإعطاء الكافلات أو الضمانات الإحتياطية، أو الضمانات باسم الشركة ما لم تكن الشركة مؤسسة بنكية أو مالية[1]، ويشترط المشرع التجاري لصحة تفويض سلطة القرار في هذا الميدان أن يحدد المجلس المقدار الإجمالي للديون المضمونة، ومدة الضمان التي لا يمكن أن تتجاوز سنة واحدة، فإن تجاوز التصرف الحد الأقصى أو حتى المدة، وجب طلب إذن خاص من المجلس، لأن سلطة القرار في هذه الحالة ترجع أصلا إلى المجلس.

كما يجب استئذان مجلس الإدارة وذلك قبل عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها، سواء كان بصورة مباشرة، أو غير مباشرة، وهي ما يعرف بالاتفاقيات المنظمة، لأنه قد تتعارض مصالح الشركة مع مصالح أحد أعضاء المجلس في بعض العقود، كأن يتعامل المسير لحسابه الخاص مع الشركة، أو تكون له مصلحة في مشروع معين له علاقة مع أعمال الشركة، وخشية من تغليب المسير لمصلحته الشخصية على مصلحة

[1] أنظر، بموسى عبد الوهاب، المرجع السابق، ص. 20، 21.

الشركة والمساهمين وضمانا لسلامة الإدارة، ومنعا لأعضاء مجلس الإدارة بأن يستغلوا مناصبهم للحصول على مزايا مالية غير مشروعة، ولعدم حضر هذه الاتفاقيات التي قد تعود بالنفع على الشركة، لذلك قد أخضع المشرع بعض الاتفاقيات لإجراءات خاصة، وفي هذا السياق يمنع القانون التجاري على المجلس القيام بأي عمل تبرعي أو بمنح قروض لفائدة أحد أعضائه، كما يحضر تحت طائلة البطلان فتح حساب جاري على المكشوف أو توفير كفالة أو ضمان إحتياطي لإلتزامهم الشخصي (م 628 من ق. ت)، ويسقط هذا الحظر إذا كانت الشركة بنك أو مؤسسة مالية وتمت العملية وفق شروط السوق، لأن في هذه الحالة التصرف يعد عاديا مع زبون لا يحتاج أي إجراء[1]، أما الاتفاقيات الأخرى التي يمكن أن يكون فيها تعارض بين مصالح الشركة مع مصلحة أحد المسيرين فقد أخضعها المشرع لإجراءات خاصة، هي ما يعرف بسلطة الإذن من لدن مجلس الإدارة وذلك ما نص عليه المشرع في المادة 628 من ق. ت[2]، وهي تعتبر الصياغة الصحيحة بعكس ما جاء في في الصياغة العربية التي تذكر الإذن من الجمعية العامة، وهذا غير منطقي لأن هذه الأخيرة مهمتها هي المصادقة على الإذن وليس منح الإذن في حد ذاته.

ومن هذا المنطلق فإن الاتفاقيات المقصودة هي تلك التي تعقد بين الشركة ومؤسسات أخرى عندما يكون أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا أم لا، مسيرا أو قائما بالإدارة، أو مديرا للمؤسسة، وعلى العضو الذي يكون في حالة من الحالات المتقدمة أن يصرح بذلك لمجلس الإدارة، ولا تخضع لهذه الإجراءات الاتفاقية التي تعقد بين الشركة والقائم بالإدارة المبرمة قبل أن يتولى العضوية إذا كانت سارية المفعول خلال مدة عضويته، لأنه لم يقدر المصلحة التي يجنيها من الشركة، و لم يستغل نفوذ منصبه وبالتالي التعارض لم يقم، أما بخصوص الاتفاقية المبرمة قبل إكتساب صفة العضوية بمجلس الإدارة، لكن مفعولها يسري بعد تولي المنصب

[1] أنظر، بموسى عبد الوهاب، المرجع السابق، ص. 21.

[2] Art. 628:" Toute convention entre une société et l'un de ses administrateurs soit directement soit indirectement doit, à peine de nullité, étre soumise à l'autorisation préalable **du conseil d'administration** après rapport du commissaire aux comptes".

فلا تخضع للترخيص إلا إذا كان فيه غش، والملاحظ أن الترخيص خاص بالاتفاقية التي يأذن بها مجلس الإدارة، وبالتالي لا يكفي الترخيص العام لأنه يعد بمثابة عملية غير مرخص بها، كما يشترط كذلك بأن يفصل المجلس شخصيا في الاتفاقية المعروضة عليه إذ لا يجوز له التفويض لأحد أو أكثر من أعضائه للقيام بذلك[1].

هذا وتخرج من شرط الحصول على الإذن المسبق من مجلس الإدارة نوعين من الاتفاقيات نظرا لطبيعتها أما الأولى هي ما يعرف بالاتفاقيات العادية أو الحرة التي تفلت من ميدان المراقبة، وهي جائزة وفقا للمبادئ العامة الواردة في القانون المدني، بغض النظر عما إذا كانت تتم ما بين الشركة وأحد مديريها أو شركائها[2]، لأنه بالرجوع إلى القانون التجاري نجده ينص صراحة في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة على أن الإجراءات الخاصة بالاتفاقيات المنظمة لا تطبق إذا ما تعلق الأمر بالاتفاقيات العادية، والتي تتناول عمليات الشركة مع زبائنها وذلك وفقا للمادة 628 ف 03 من ق. ت، ولقد رأى جانب من الفقه بأن العمليات العادية هي تلك العمليات الجارية أو المعتادة التي تبرمها الشركة مع زبائنها الأخريين، وعلى إثر ذلك إعتبر أن الطابع العادي يتم تقديره بالرجوع إلى نشاط الشركة الوارد ضمن بنود قانونها الأساسي، والشروط العادية للتعامل في السوق والتأكد من أن موضوع وطبيعة الاتفاقية المبرمة مع القائم بالإدارة لا يخرج عن تلك التي تبرمها الشركة مع زبائنها الأخريين، ومنه يتم تكييف الاتفاقيات العادية بصفة عامة على عاتق مجلس الإدارة تحت مراقبة مندوب الحسابات، وعليه عدت من قبيل الاتفاقيات العادية تلك التي تتم بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها بكونه زبونا، أو ما بين الشركة والمؤسسة إذا ما كان لأحد القائمين بالإدارة مصلحة مباشرة أو غير مباشرة، هذا ويقع تقدير الطابع العادي على عاتق القضاء الذي يظل على كل حال مرتبطا بالظروف، وهكذا إعتبرت اتفاقية عادية منح تعويض الخروج للمدير العام إذا ما تم ذلك لصالح كل المديرين، أو كذا منحه تعويض الطرد وفقا لعقد العمل والاتفاقية الجماعية للعمل، كذا بيع مخيمات للشركة من قبل المدير بما أنها تشبه بيوع أخرى

[1] أنظر، بوعزة ديدن، المرجع السابق، ص. 29، 30.

[2] أنظر، ميراوي فوزية، الاتفاقيات العادية في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، سنة 2009، العدد 05، ص. 12.

أجريت من طرف الشخص المعنوي بصفة مألوفة العقد المبرم من لدن القائم بالإدارة مع شركة نشر، إحالة البراءة من قبل القائم بالإدارة، شراء القائم بالإدارة البنزين من محطة شركة بترولية، إلى غير ذلك من الأعمال، في حين لا تشكل اتفاقيات عادية وتخضع إثر ذلك لإجراء الاتفاقيات المنظمة، أجور المديرين القائمة على أساس رقم الأعمال لكونها غير مرتبطة بأرباح الشركة، كذا ارتفاع معتبر للأجور والمخولة بصفة استثنائية للرئيس على أساس عقد عمل مبرم مسبقا مع الشركة، دفع تعويض لرئيس مجلس الإدارة عند إنتهاء الوظيفة، إبرام عقد إيجار لا يدخل في النشاط العادي وله عواقب مالية هامة، عقد بناء مكاتب ما بين شركة مساهمة وشركة مدنية، إيجار قطعة أرض عارية والتي كان من المفروض أن يقام عليها مصنع الاتفاقية الاستثنائية بين الطبيب والعيادة والمبرمة لمدة ثلاثون سنة فالطابع الاستثنائي راجع للمدة الطويلة بالنظر إلى ما كان مطبقا سابقا في ظل الشخص المعنوي ...إلخ[1].

أما الثانية والتي تخرج هي الأخرى من إطار الإذن المسبق، الاتفاقيات المحظورة أو الممنوعة، حيث تقرر أحكام القانون التجاري منذ صدوره وضمن النصوص المتعلقة بشركة المساهمة ذات نظام مجلس الإدارة أنه يحظر تحت طائلة البطلان المطلق، على القائمين بالإدارة أن يعقدوا على أي وجه قروضا لدى الشركة، أو أن يحصلوا منها على فتح حساب جار لهم على المكشوف أو بطريقة أخرى، كما يحظر عليهم أن يجعلوا منها كفيلا أو ضامنا إحتياطيا لإلتزاماتهم اتجاه الغير، وذلك ما جاءت به المادة 628 ف 03 من ق. ت، ويظهر من خلال تفحص هذه النصوص أن قاعدة الحظر تخص فئة معينة من الأشخاص تتمتع بوضعية مميزة في شركة المساهمة حيث تسمح لهم وضعيتهم هذه من الاستفادة من أموال الشركة أو من ائتمانها وهو ما يمكن أن يصل إلى حد إساءة استعمالها، وهو فعل معاقب عليه جزائيا، وهذا التأثير على سير الشركة يكون بالدرجة الأولى قائما على أساس قانوني متعلق إما بتسيير الشركة أو إدارتها، أو الرقابة على هذه الإدارة، ومنه فإن المنع

[1] أنظر، ميراوي فوزية، المرجع السابق، ص. من 16 إلى 21.

وحسب الصيغة الحرفية لا يشمل سوى القائمين بالإدارة، مما يعني أن المعيار القانوني المستعمل هو عضوية الشخص المعني بالاتفاقيات المحظورة في مجلس الإدارة بتاريخ إبرام الاتفاقية ومدة تنفيذها، بغض النظر عن أية مهمة إدارة أخرى يمارسها هذا الأخير بصفة منفردة، مع الإشارة في صدد الحديث عن القائم بالإدارة الشخص الطبيعي، الشخص المعنوي القائم بالإدارة الذي يعين ممثل دائم عنه يخضع هو الآخر لقاعدة الحظر، لكن ذلك رغم غياب أي إشارة لشمولية هذا الحظر، وفي ظل غياب حكم خاص فإنه من الممكن تقرير خضوعه لقاعدة الحظر على أساس أن الممثل الدائم يخضع قانونا لنفس الشروط والإلتزامات ويتحمل نفس المسؤولية المدنية والجزائية كما لو كان قائما بالإدارة باسمه الخاص، كما يجوز أيضا تبني موقف مخالف وتقرير استثنائه في مجال الاتفاقيات المحظورة، تأسيسا على مبدأ حرية التعاقد في ظل غياب حظر قانوني صريح وواضح[1].

ومن هنا يمكن القول بأنه ليست كل الاتفاقيات التي تبرمها شركة المساهمة مع أعضاء هيئات الإدارة ممنوعة من الناحية القانونية[2]، إذ أن المشرع عندما وضع هذا النظام المميز ضمانا لأموال أو ائتمان الشركة، فإنه قد خص فئة محددة من الاتفاقيات لا يطبق بشأنها نظام الاتفاقيات المنظمة بإعتبارها اتفاقيات باطلة مبدئيا، وهذه الطائفة أو العقود تخص المجال المالي لشركة المساهمة وتعنى بائتمانها التجاري في مواجهة الغير، مما يلغي أي سبيل لإجازة سابقة أو مصادقة لاحقة من أجل تنفيذها أو تصحيحها في مواجهة الشركة المعنية، أو حتى في مواجهة الغير الأجنبي عنها، وهذه الأعمال حسب صيغة النص تتمثل في القروض، ونظرا لعموم الصيغة تشمل جميع أشكال القروض مهما كانت خصائصها سواء كانت على المدى الطويل أو المتوسط أو القصير، بمقابل أو بدون فائدة مقترن أو غير مقترن بتأمينات لصالح الأشخاص المعنيين بقاعدة المنع، وفيما يخص فتح حساب جار على المكشوف - والتي جاءت فقط بالنسبة للنص الخاص بمجلس الإدارة - فهي تعني المكشوف

[1] أنظر، بوجلال مفتاح، الاتفاقيات المحظورة في شركة المساهمة، مجلة المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، سنة 2009، العدد 05، ص. من 34 إلى 38.

[2] حسب نص المادة 628 من ق. ت هناك أنواع ثلاث من الاتفاقيات كل واحدة لها خصوصيتها وشروطها.

وليس الحساب الجاري، أو بتعبير آخر الإعتماد في شكل مكشوف دون الجاري، وهو ما تؤكده عبارة "أو بأية طريقة أخرى"، أما عن الكفالات والضمانات الإحتياطية المتعلقة بالأوراق التجارية، والتي تمثل تأمينات شخصية تقدم من طرف الشركة حيث يجب أن يتعدى الحظر هذه الطائفة المسماة إلى غيرها من الاتفاقيات التي يمكن أن يترتب عليها نفس الغاية وهي استعمال أموال الشركة وائتمانها[1].

في الأخير ما يمكن أن نشير إليه هو أن الاتفاقيات التي توافق أو لا توافق عليها الجمعية العامة تنتج آثارها اتجاه الغير، المهم هو إحترام الإجراء القبلي وهو الإذن المسبق من مجلس الإدارة، هذا ما لم تلغى بسبب التدليس وحتى في حالة عدم وجود التدليس فإن العواقب الضارة بالشركة من وراء الاتفاقيات غير المرخص بها من قبل مجلس الإدارة، يمكن أن يتحمل عواقبها القائم بالإدارة أو المدير العام المعني ويمكن أن يتحملها حتى باقي أعضاء مجلس الإدارة، كما يمكن أن يتدخل القاضي لإلغاء الاتفاقيات الضارة بالشركة حالة إنعدام الإذن المسبق، مع الإشارة إلى إمكانية تغطية البطلان عن طريق تقرير خاص من مندوبي الحسابات يبين فيه الأسباب المؤدية إلى عدم إتباع إجراء الإذن المسبق[2].

الفرع الثاني

مجلس المراقبة

كما سبق الإشارة فإن لشركات المساهمة أن تتبع أي من النظامين للإدارة، سواء بالجمع بين الإدارة والرقابة في مجلس الإدارة، أو الفصل بينهما في جهازين هما مجلس المديرين ومجلس المراقبة، هذا الأخير هو موضوع الدراسة من حيث نظامه القانوني (أولا)، وكذا من حيث السلطات الرقابية التي يتمتع بها (ثانيا).

أولا: النظام القانوني للمجلس

[1] أنظر، بوجلال مفتاح، المرجع السابق، ص. 45، 46.

[2] المادتين 629، 630 من القانون التجاري.

يتكون مجلس المراقبة من سبعة أعضاء على الأقل وإثني عشر عضوا على الأكثر، غير أنه يمكن أن يتجاوز عدد أعضائه هذا الحد ليصل إلى أربعة وعشرين (24) عضوا ممارسا منذ ستة أشهر وذلك في حالة الدمج، كما لا يجوز لعضو مجلس المراقبة أن ينتمي إلى مجلس المديرين، ويتم إنتخابهم من قبل الجمعية العامة التأسيسية أو العادية حسب الحال، وتحدد مدة عضويتهم في القانون الأساسي دون أن تتجاوز ستة سنوات في حالة التعيين من طرف الجمعية العامة العادية، وثلاث سنوات على الأكثر في حال التعيين من طرف الجمعية التأسيسية، مع إمكانية أن يكون التعيين من قبل الجمعية العامة الغير العادية وذلك في حالتي الدمج أو الانفصال، هذا ويجوز للجمعية العمومية أن تعزلهم في أي وقت تشاء، كذا ويجوز تعيين الشخص المعنوي كعضو في مجلس المراقبة لكن يجب عليه تعيين ممثل دائم عنه ليتحمل المسؤولية المدنية والجزائية كأنه يعمل باسمه وذلك دون الإخلال بالمسؤولية التضامنية بينه وبين الشخص المعنوي الذي يمثله، هذا ولا يجوز للشخص الطبيعي أن ينتمي لأكثر من خمسة مجالس رقابة لشركات مساهمة يوجد مقرها بالجزائر، دون أن يسري هذا الحظر والمنع على الشخص المعنوي بحكم أنه يعين ممثلا دائما عنه[1].

كما يمكن لمجلس المراقبة بين جلستين عامتين أن يسعى في التعيينات المؤقتة، وذلك في حالة شغور لمنصب أو أكثر بسبب الوفاة أو الاستقالة، لكن في هذا الشأن يجب التفريق بين حالتين، الأولى وهي إذا صار عدد أعضاء المجلس أقل من الحد الأدنى القانوني، فهنا يجب على مجلس المديرين أن يستدعي فورا الجمعية العامة العادية للإنعقاد لإتمام العدد المطلوب المنصوص عليه في القانون، والحالة الثانية وهي عندما يصبح عدد أعضاء مجلس المراقبة أقل من الحد الأدنى الإتفاقي المنصوص عليه في القانون الأساسي للشركة دون أن يقل عن الحد الأدنى القانوني، وجب على مجلس المراقبة - في هذه الحالة - أن يسعى إلى التعيينات اللازمة لإتمام العدد المطلوب وذلك في أجل ثلاثة أشهر إبتداء من يوم حدوث الشغور، وتعرض هذه التعيينات على الجمعية العامة

[1] المواد من 657 إلى 664 من القانون التجاري.

العادية المقبلة للمصادقة عليها، مع الإشارة في هذا الصدد أنه وحتى في حال رفض المصادقة على التعيينات الحاصلة تبقى المداولات والتصرفات التي قام بها مجلس المراقبة صحيحة ومنجزة لآثارها، هذا وإذا أهمل المجلس القيام بالتعيينات اللازمة أو في حال العزوف عن استدعاء الجمعية للقيام بذلك، جاز لكل من يهمه الأمر أن يطلب من القضاء تعيين وكيل يكلف باستدعاء الجمعية العامة للقيام بالتعيينات اللازمة المطلوبة، أو للمصادقة على التعيينات الحاصلة هذا ما جاءت به المادة 655 من ق. ت، هذا ويمكن للجمعية العمومية منح أعضاء مجلس المراقبة مبلغا ثابتا كأجر مقابل نشاطهم ويقيد هذا الأجر في تكاليف الاستغلال، كما يسوغ للمجلس منح أجور استثنائية عن المهام أو الوكالات المعهودة لأعضائه[1].

أما فيما يتعلق بمداولات مجلس المراقبة، فهي لا تصح إلا إذا حضر نصف عدد أعضائه على الأقل وتتخذ القرارات بأغلبية الأصوات الحاضرين أو الممثلين ما لم ينص القانون الأساسي على نسبة أكبر، هذا ويرجح صوت الرئيس عند تعادل الأصوات هذا ما تضمنته المادة 667 من ق. ت.

ثانيا: السلطات الرقابية للمجلس

إن المهمة الأساسية لمجلس المراقبة هي مراقبة سير الشركة من قبل مجلس المديرين وحساباتها من دون أن يتدخل في هذا التسيير على العموم، فبالنسبة لمراقبته للتسيير فهو يتولى مراقبة صحة وإنتظام قرارات مجلس المديرين، ومدى مطابقتها للقوانين التشريعية والتنظيمية وللقانون الأساسي للشركة، ومن أجل القيام بذلك منحت له صلاحيات واسعة كإجراء إطلاعه على وثائق الشركة وسلطة البحث بداخلها، كما يهتم بمراقبة الوثائق الحسابية المعدة من قبل الجهة الإدارية تنافسيا مع مندوب الحسابات الذي يعد أكثر منه إختصاصا وخبرة في هذا المجال، ومن هنا يمكن تقسيم الرقابة بشكل عام إلى رقابة تسيير ورقابة الحسابات، وقد أسندت هذه المهام لعدة هيئات أهمها الجمعية العامة السنوية، إلا أنه ونظرا لإنعقادها مرة واحدة في آخر السنة وتعدد

[1] المادتين 668 و669 من القانون التجاري.

العمليات المالية والمحاسبية الخاضعة للرقابة، وكذا تعدد المساهمين وسرعة تغيرهم، فيتعذر عليها بالرغم من أنها تضم جميع الشركاء إتمام مهام الرقابة بنجاح، الأمر الذي قد يؤدي إلى ضياع مصالح أصحاب رأس المال ودائني الشركة وموردیها خاصة حقوقهم المالية، لأن المساهمين لا يهتمون بحضور إجتماعات الجمعية العامة كما أن قراراتهم لا تعدوا أن تكون مصادقة عمياء على إقتراحات المدراء، لذلك أوجد المشرع مجلس المراقبة قصد تقوية الرقابة على أعمال المديرين، إذ يعد هذا المجلس هيئة جماعية مكلفة بمراقبة سير الشركة، ولعلها مهمته الأساسية لكنها ليست الوحيدة بل تتضاعف لتشمل مراقبة الحسابات، وذلك على الرغم من أن هاتان الوظيفتان مستقلتان ولكل منها إختصاصها إلا أنهما تكملان بعضهما البعض، إذ لا يمكن التنبأ بوجود مراقبة للتسيير إلا إذا كانت مرفقة مسبقا بمراقبة حسابية[1].

إنطلاقا من هذه المسلمات يمكن القول بأن مجلس المراقبة يمارس مهمة الرقابة الدائمة والمستمرة على الشركة، كما تخضع أعمال التصرف كالتنازل عن العقارات وكذا الكفالات والضمانات الإحتياطية...إلخ إلى ترخيص مسبق من قبل المجلس، في حين يمكن أن يخضع إبرام العقود المحددة في القانون الأساسي لهذا الترخيص المسبق من مجلس المراقبة، وهذا ما جاءت به المادة 654 من ق. ت، هذا ويقوم مجلس المراقبة في أي وقت من السنة، بإجراء الرقابة التي يراها مناسبة وضرورية، كما يمكنه أن يطلع على جميع الوثائق التي يقدر هو بنفسه أهميتها ودورها لإنجاز هذه المهمة، لذلك وفي نفس السياق وللغرض ذاته وتسهيلا لعمل المجلس يقع على عاتق مجلس المديرين الإلتزام بتقديم - مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل - وعند نهاية كل سنة مالية تقريرا لمجلس المراقبة حول طريقة تسييره، كما يقدم مجلس المديرين له أيضا حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية، إضافة إلى التقرير المكتوب عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة، وذلك بغرض

[1] أنظر، سبع عائشة، صلاحيات مجلس المراقبة في شركة المساهمة ذات مجلس المديرين - دراسة مقارنة - أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة وهران، السنة الجامعية 2014- 2015، ص. 13 و16.

مراجعتها والقيام بالرقابة على كل هذه التفاصيل، هذا إضافة إلى تقديم ملاحظاته إلى الجمعية العامة حول تقرير مجلس المديرين وحسابات السنة المالية[1].

من هذا كله يتبين أن مجلس المراقبة يتمتع بنفس السلطات الرقابية التي يتمتع بها مندوبو الحسابات كالقيام بمهام الرقابة الدائمة والمستمرة على أعمال الشركة ونشاطها، إضافة إلى سلطته في الاطلاع على جميع الوثائق التي يراها ضرورية للقيام بأعمال الرقابة، كما يمكنه أن يقوم بجميع أعمال المتابعة التي يراها ضرورية لإتمام مهمته، من إختبارات وفحوصات إلى غير ذلك من الأعمال المساعدة على إنجاز المهمة المسندة إليه على أحسن وجه وأكمل صورة, ومن هذا المنبر يمكن أن يتبادر إلى الأذهان سؤال يفرض نفسه ويظهر أهميته، ألا وهو ما الفائدة من وجود جهازين للرقابة داخل شركات المساهمة ذات النظام الجديد؟ يتمتعون بنفس السلطات ويقومون بنفس الأعمال في سبيل هدف واحد ووحيد ألا وهو العمل الرقابي الدائم والمتواصل على أعمال الشركة من جهة والقائمين بإدارتها من جهة أخرى.

ما يمكن أن يقال في البداية، هو أنه أصبح من الضروري تدعيم أجهزة المراقبة من أجل حماية المساهمين وذلك بواسطة تحسين مستوى الشفافية والإعلام، فبالإضافة إلى مندوب الحسابات يقوم مجلس المراقبة بالرقابة على إنتظام حسابات الشركة، لكن لا يجب خلطها بالرقابة التي يقوم بها المندوب والتي ترتكز أساسا على الحسابات في حين أن رقابة المجلس تعد نتيجة حتمية للرقابة التي يفرضها على التسيير، لكن في الحقيقة فإن النموذج الثنائي يستجيب مع الإنشغال السائد بالفصل بين الإدارة والمراقبة، كما يتضح من الواقع أن تبني هذا النموذج لم يكن بهدف تفعيل الرقابة وإنما هو إنتقال بسيط للسلطة باستمرار، وكذا أنه ظرفيا إذ أنه لا يوجد فرق واضح بين الشركات التي تبنت هذا النظام عن تلك التي تبنت النظام الكلاسيكي، إذ أنه يجب التنويه إلى أنه رغم الفصل الواضح بين الإدارة والمراقبة، إلا أن الواقع يؤكد إنتقال الإدارة الفعلية من مجلس المديرين إلى

[1] المادتين 655، 656 من القانون التجاري.

مجلس المراقبة، كما يؤكد وجود حالات عديدة يوجد فيها رئيس مجلس المراقبة مالكا لعدد معتبر من الأسهم يمنحه سلطة وهيبة شخصية داخل الشركة يفرض نفسه بداخلها إلى حد ممارسة تصرف بغرض المراقبة لكنه يأخذ طابع المشاركة في التسيير، هذا الأمر الذي لا يخلو من المخاطر من خلال إعتبار أعضاء مجلس المراقبة كمسيرين فعليين، وفي بعض الحالات يلعب مجلس المراقبة دور لا يستهان به في تسيير الشركة، مما يدفع إلى التفكير في شركة ذات إدارة مزدوجة بدل التفكير في شركة بإدارة مقسمة بين تسيير ومراقبة[1].

بالإضافة إلى ذلك لابد من التمييز بين صلاحيات مجلس المراقبة ومهام مندوب الحسابات، لأن جل النصوص القانونية قد منحت لهما بعض الإمكانيات المتشابهة يستعملانها من أجل أداء وظائف مشتركة بينهما وهذا ما يشجع بالضرورة تعاونهما، ومنه تتجلى مقارنة وتمييز المهام في العديد من النواحي.

- من حيث التعيين والعزل، حيث ترجع صلاحيات تعيينهما للجمعية العامة العادية، أما عن العزل فمجلس المراقبة يتم عزله في أي وقت، بينما مندوب الحسابات لا يعزل إلا في حالة الخطأ أو المانع، وهذا ما يدل على استقراره في الشركة أكثر من مجلس المراقبة.

- بالنسبة لقاعدة عدم التدخل في التسيير، تخضع كلا الهيئتين لنفس المبدأ، إلا أن تطبيقه على المندوب يكون أشد قساوة بالمقارنة مع مجلس المراقبة، وهكذا لا يجب على مندوب الحسابات القيام بأعمال التسيير، أو أن يكشف عن أخطاء التسيير لأنها لا تشكل أخطاء في المحاسبة، كما لا يجوز له أن يتدخل في إنتقاد سياسة التسيير المتبعة ولا يعارضها ويمنع عليه تقدير ملائمة التسيير، أي مراقبة الملائمة.

- من حيث الوسائل المستعملة في المراقبة، فالمشرع يمنح نفس الوسائل للجهازين لأداء مهمتهما، بحيث يمكنهما في أي وقت من السنة بإجراء التحقيقات والمراقبات والإطلاع على الوثائق اللازمة، إلى جانب ذلك بإمكانهما إجراء البحث داخل الشركة للحصول على المعلومات الضرورية، غير أن مجال بحث مندوب

[1] أنظر، بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة السنة الجامعية 2010- 2011، ص. 15 و17.

الحسابات أوسع من مجلس المراقبة، إذ لا يتوقف على التحقيق داخل الشركة المراقبة بل يشمل التفتيش داخل فروعها.

- مجال التعاون، إذ بالرغم من أنهما من طبيعة مختلفة، إلا أن هناك مجال واسع أين يلتقيان فيه المراقبان موضوعيا حيث يظهر التعاون بصورة واضحة عندما تلتقي الهيئتان في الإجتماعات العامة المنعقدة مع مجلس المديرين، حيث يلتزم المجلس باستدعاء مندوب الحسابات في جلسته الخاصة بقفل حسابات السنة المالية لطلب مشاركته، كما يجب على مندوب الحسابات تزويد مجلس المراقبة بالمعلومات التي تحصل عليها بنفسه إثر إجرائه التحقيقات والمراقبات، وتبليغه عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والنتائج التي توصل إليها، وذلك في نفس الوقت مع تقديم مجلس المديرين بياناته.

- نتيجة المراقبات والتحقيقات، بحيث يتولى المراقبان إعداد تقرير لتقديمه للجمعية العامة العادية من أجل إطلاعها بصفة دائمة ومستمرة على النقاط الإيجابية والسلبية المرتبطة بالتسيير، أي الكشف لها عن كافة الأخطاء والمخالفات المرتكبة من قبل مجلس المديرين وكذا الجرائم[1].

لكن وبالرغم من هذا التقارب الكبير بين مجلس المراقبة ومندوب الحسابات في المهام مما يطرح معه مشكل تنازع الإختصاص، والذي ينتفي وذلك لعدة أسباب.

- بالرغم من أن مراقبة الهيئتان تخص نفس الأعمال، أي نشاط مجلس المديرين باستعمال نفس الوسائل من حق الإطلاع وأخذ معلومات وسلطة البحث، إلا أن مجلس المراقبة لا تقتصر صلاحياته في مراقبة الحسابات وتقدير الوضعية المالية للشركة كما هو عليه الشأن بالنسبة للمندوب، وإنما يراقب خاصة التسيير فهو يهتم بصفة أساسية بتحقيق الرقابة على أعمال التسيير، أي تشمل مراقبته العناصر التقنية والتجارية لتسيير مجلس المديرين، كما يتولى تقدير النتائج وتحديد السياسة العامة للشركة، بينما مندوب الحسابات رقابته تقنية

[1] أنظر، سبع عائشة، المرجع السابق، ص. 120، 121 و122.

وحسابية، لأنه مهني مختص في مراقبة الحسابات تنحصر مهمته في مراقبة السياسة الحسابية المنتهجة في الشركة ومدى مطابقتها مع القوانين واللوائح والتنظيمات.

- على خلاف مجلس المراقبة، لا يمكن لمندوب الحسابات أن يتحول أبدا إلى هيئة حقيقية للتسيير، أي يمنع عليه التدخل في تسيير أعمال الشركة سواء بصفة مباشرة، أو غير مباشرة، أو القيام بمهام المراقبة المسبقة على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة وإلا سئل مدنيا، حيث نص المشرع صراحة على مبدأ عدم تدخل المندوب في التسيير لكن هذا لا يمنعه من إمكانية تدخله في بعض الحالات من أجل تقديم رأيه الخاص لجمعية المساهمين حول العمليات المرتبطة بتسيير الشركة، على سبيل المثال عندما تريد الجمعية إتخاذ بعض القرارات المهمة كقرار الإدماج أو الإنفصال، وقرار منح الحق التفاضلي في الاكتتاب أو إلغائه، ويسوغ له حتى استدعاء الجمعية عند الاستعجال إذا تبين وجود تهديد محتمل على استمرار الاستغلال، كما يقدم رأيه الخاص حول الاتفاقيات المنظمة، إلا أن آراء المندوب تبقى حيادية وهي تقتصر على تقدير الصحة والإنتظام المحاسبي للعملية التي يطلب بأخذ رأيه فيها، أما عن مجلس المراقبة فإن مبدأ عدم تدخله في الإدارة والتسيير ليس مطلقا، بحيث يمكنه التقرير في بعض المسائل المتعلقة بالإدارة، مثل تعيين الهيئة الإدارية، وتقرير نقل مقر الشركة في نفس المدينة، ومنح الترخيصات المسبقة لمجلس المديرين من أجل عقد بعض عمليات التسيير التي تبدو خطيرة على الشركة.

- إن مراقبة مجلس المراقبة أوسع من رقابة مندوب الحسابات كون أن المحاسبة ما هي إلا جانب من التسيير الذي ترجع مراقبته في مجملها لمجلس المراقبة، فهذا الأخير يتلقى من مجلس المديرين معلومات متعلقة بسير أعمال الشركة أين يتعذر على المندوب الحصول عليها، إلى جانب إطلاعه على الوثائق الحسابية كالميزانية وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج وتقارير مندوب الحسابات وكل الوثائق الموضوعة تحت تصرفه، ويحق لمجلس المراقبة ممارسة إطلاعه عليها بدون تحديد، إما في مقر الشركة أو أن يطلب إرسالها له، بينما مندوب الحسابات لا يمكنه تقديم طلب للشركة من أجل توجيه له الوثائق المذكورة، فإطلاعه لا يتم إلا في الشركة.

- إن وجود مجلس المراقبة لا يوقف دور مندوب الحسابات، ولا من إلزامية تعيينه في الشركة من أجل الإطلاع على وثائقها وكتاباتها، وأن يقوم بالتفتيشات التي يراها لازمة.

- إن لكلا المراقبين في الأصل دور تحضيري لقرارات الجمعية العامة العادية، لأنه في الأخير تبقى المصادقة على الأعمال الإدارية والحسابات السنوية من إختصاصها، فهي من تقوم بالرقابة النهائية بعد جمع كافة التقارير المقدمة من مجلس المراقبة ومندوب الحسابات، أي الملاحظات الأساسية المتضمنة في تقرير مجلس المراقبة والتقرير العام السنوي والتقارير الخاصة للمندوب التي يبدي فيها رأيه صراحة بالمصادقة على الحسابات السنوية بتحفظ أو بدون تحفظ أو عدم المصادقة عليها مع تسبيب قراره، فهذه التقارير المقدمة للمساهمين تمكنهم من الحكم عن كل دراية وبتشكيل رأي حول سياسة التسيير المتبعة في الشركة بعد الوقوف على المزايا والعيوب، لكن لا يجب عليهم التأثر برأي مندوب الحسابات ولا أن تتقيد بملاحظات مجلس المراقبة[1].

لكن بالرغم من ذلك لا يمكن إنكار التداخل الموجود بين المهام الرقابية التي يقوم بها مجلس المراقبة وتلك التي يضطلع بها مندوب الحسابات، على الرغم من محاولة الفصل والتفريق بينهما والقول أن الأولى تتم حول التسيير والثانية تتم حول نتائج الشركة وحساباتها، إذ أن كلا الجهازين يقوم بمتابعة - على سبيل المثال - حسابات الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية رغم أن هذه الأخيرة تعبر عن حسابات الشركة ونتائجها.

وكنتيجة فاصلة وفي البداية فإن مندوب الحسابات داخل النظام الجديد قد إحتفظ بفوائده، سواء من خلال إلقاء الضوء والتوضيح لمجلس المراقبة حول الحسابات التي يقدمها مجلس المديرين، أو لحماية المساهمين من تقصير مجلس المراقبة في متابعته لمجلس المديرين[2]، ومن ثم يمكن القول أن القانون التجاري أسند لمجلس المراقبة وتحقيقا لمبدأ الفصل بين سلطة الإدارة والمراقبة، صلاحيات خاصة به تتميز بعدم وجود سلطات منافسة - أي

[1] أنظر، سبع عائشة، المرجع السابق، ص. من 122 إلى 125.

[2] V. Michel GERMAIN et Louis VOGEL, Traité De Droit Commercial, Tome 1, 17e edition, éditions L.G.D.J, Paris, 1998, p. 1271.

سلطات مماثلة - ففي شركة المساهمة الجديدة الفصل بين السلطات واضح وقاطع لا يقبل أي استثناء، ومعنى ذلك أنه في حالة تخلف مجلس المديرين ليس لمجلس المراقبة سوى طلب عزله هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن مبدأ الفصل بين السلطات يمنع تفويض السلطة بين الجهازين، وتطبيقا لذلك منع المشرع على أعضاء مجلس المراقبة الجمع بين العضوية فيه وبين منصب في مجلس المديرين (المادة 661 من ق. ت) فإذا وقع ذلك يفقد عضو مجلس المراقبة هذه الصفة بقوة القانون، مع الإشارة إلى أن هذا المبدأ لم يكن مطلق بذاته لأن المشرع قد أسند لمجلس المراقبة سلطات تجعله يساهم في التسيير، فمثلا ما يقال عن سلطة التمثيل التي هي في الأصل من إختصاص مجلس المديرين، لأن هذه المهمة تدخل ضمن وظيفة التسيير وهي مخولة صراحة لرئيس هذا المجلس حتى وإن جاز لجهاز الرقابة منح هذه السلطة لأشخاص آخرين في مجلس المديرين تطبيقا للقانون الأساسي، إلا أنه يمكن أن يوجد استثناء لهذه القاعدة، وذلك في حالة إبرام عقود عمل مع أعضاء مجلس المديرين المراد تعيينهم فيه خاصة فيما يخص تحديد أجرتهم وهؤلاء يمكن تعينهم من الأغيار، وفي نفس السياق ألا يمكن منح سلطة تمثيل الشركة استثنائيا لمجلس المراقبة حتى يتمكن من ممارسة حق التقاضي باسمها ولحسابها، وذلك في حالة دعوى قضائية قائمة ضد أحد أعضاء مجلس المديرين، أو ضد الجهاز كله والذي تتابعه الشركة بسبب خطأ في التسيير أو إرتكابه لإحدى الجرائم المقننة من أجل حماية رأسمالها، لأن سلطة متابعة المسير قضائيا باسم ولحساب الشركة معترف به حتى للشركاء منفردين أو مجتمعين، فرغم سكوت القانون وتحقيقا لفاعلية دعوى الشركة من الممكن الإعتراف بحق التقاضي لمجلس المراقبة قياسا لما تقرر بخصوص مجلس الإدارة الذي إعترف له القضاء بهذه الصفة وأجاز له مباشرة دعوى الشركة رغم عدم اكتسابه لسلطة التمثيل المسندة صراحة لرئيسه[1].

لذلك فإن الوظيفة الأساسية المسندة لمجلس المراقبة تظهر من خلال تسميته، ذلك أن المشرع يشير إليها صراحة في موضعين المادة 643 ف 02 من ق. ت التي تنص:" ويمارس مجلس المديرين وظائفه تحت رقابة مجلس

[1] أنظر، بوعزة ديدن، المرجع السابق، ص. 35 إلى 37.

مراقبة". أما المادة 654 من ذات القانون تعيد نفس الحكم لكن بصيغة مختلفة، حيث جاء فيها:" يمارس مجلس المراقبة مهمة الرقابة الدائمة للشركة".

ويستخلص من النصوص التشريعية أن الرقابة التي تؤول لمجلس المراقبة تتعلق بتسيير مصالح الشركة، وتتمثل هذه الأخيرة في تقدير ملائمة تصرفات مجلس المديرين في الميادين التجارية، المالية، الإدارية والصناعية، فيحتوي إذن على رقابة مشروعية الأعمال التي يقوم بها المسيرون مع ما جاء من قواعد في التشريع والتنظيم وحتى القانون الأساسي للشركة، لأن هذا الجهاز مسؤولا عن كل مخالفة قام بها المسير لهذه القواعد أثناء ممارسة مهمته إذا علم بها و لم يبلغ الجهات المختصة، أو تقاعس في ممارسة مهمة الرقابة حتى تسبب في المساس بمصالح الشركة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن الرقابة في هذه الحالة تقوم حتى على ملائمة أعمال الإدارة وقرارات الجهاز المسير في كيفية استعمال أموال الشركة[1]، وتظهر الصورة الحقيقية لمراقبة المجلس في حسن استعمال أموال الشركة في الاتفاقيات المنظمة، بحيث وحتى يقوم هذا المجلس بدوره على أكمل وجه يجب بادئ ذي بدأ إعلامه بها من لدن المعني بالأمر شخصيا[2]، ولو أن هذا الإجراء يبدو غريبا نوعا ما بما أن الشركة طرف في العقد، لكنه يبقى ضروريا عندما يكون هناك تعامل عن طريق وساطة أشخاص أو مصالح غير مباشرة، لأن الشخص المعنوي ليس بمقدوره أن يعلم دوما بأنه يتعامل بطريقة غير مباشرة مع المدير أو عضو مجلس المراقبة إلا بعد التقصي والبحث، هذا و لم يحدد النص طريقة الإعلام، لكن الحذر يقتضي أن يرد ذلك ضمن محضر جلسة مجلس المراقبة عندما يتم بطريقة شفوية وليس كتابية[3]، لكن رغم ذلك إن واجب إعلام المجلس لا ينفي تدخله تلقائيا، وذلك حالة عدم قيام المعني بالأمر بواجب التصريح بالاتفاقية، أو أنه ببساطة إعتقد أنها اتفاقية عادية أو حرة.

[1] أنظر، بوعزة ديدن، المرجع السابق، ص. 38، 39.

[2] المادة 672 ف 02 من القانون التجاري.

[3] أنظر، ميراوي فوزية، النظام القانوني للاتفاقيات المنظمة في شركة المساهمة ذات نظام مجلس المديرين وذات مجلس المراقبة، مجلة العلوم القانونية والإدارية والسياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، سنة 2013، العدد 15، ص. 169، 170.

كذا يجب صدور قرار مجلس المراقبة قبل إبرام الاتفاقية حيث لا يمكن أن يكون للترخيص أثر رجعي وفي غياب ذلك لا يتصور قيام المجلس بالمصادقة على الاتفاقية لاحقا لإبرامها، لأن الإجراء غرضه حماية المساهمين وليس المجلس، فضلا عن ذلك ينبغي صدور قرار خاص بكل اتفاقية على حدة وأن يكون التصويت إنفراديا ومستقلا، فمثلا لا يمكن أن ترد الاتفاقية ضمن المسائل المختلفة المعروضة على المجلس للمصادقة، كما لا يحق للشركة أن ترخص لأحد أعضاء المجلس نهائيا ولمدة محددة التعاقد معها، مع الإشارة إلى أنه يجب أن يكون مشروع الاتفاقية وارد ضمن جدول الأعمال، وأن يكون ترخيص المجلس ناجما عن مداولة جدية وحقيقية والتي لا يجوز أن تحل محلها الموافقة الإنفرادية لكل عضو من أعضائه، إذ لابد أن يكون الترخيص مسبوقا بمناقشات صريحة يليها قرار واضح ومنصوص عليه في محضر المجلس، كما يجب إحترام الشروط الشكلية لصحة إتخاذ القرار تحت طائلة البطلان، منها النصاب القانوني اللازم لصحة إجتماعات مجلس المراقبة وطريقة التصويت فيه[1]، كما تجب الإشارة إلى أنه ووفقا للمادة 672 من ق. ت يستبعد صوت المعني بالأمر في المشاركة في التصويت وحتى في حساب الأغلبية، وبالتالي فإن استبعاد المعني من المداولة يثير تساؤلين، أولهما ماذا لو كان كل أعضاء مجلس المراقبة أو معظمهم معنيين بالاتفاقية؟ ويحدث ذلك مثلا إذا ما رغبت الشركة شراء أرض ترجع ملكيتها على الشيوع لأعضاء مجلس المراقبة السبعة، أو إذا ما أبرمت الاتفاقية مثلا مابين شركتين لهما نفس أعضاء مجلس المراقبة، في هذه الحالة ليس بمقدور المجلس منح الترخيص، والمشرع نص صراحة على أن عدم إحترام إجراء الترخيص ينجم عنه البطلان المطلق دون إمكانية التصحيح، خلافا لما هو عليه الوضع في شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة[2].

أما التساؤل الثاني فمفاده ماذا لو كان هناك عضو مجلس مراقبة واحد مؤهلا للترخيص بالاتفاقية؟ وفي سبيل الإجابة على هذا التساؤل رأى جانبا من الفقه الفرنسي، وإن كان باستطاعة عضو مجلس المراقبة واحد

[1] المادة 667 من القانون التجاري.

[2] أنظر، ميراوي فوزية، المرجع السابق، ص. 171، 172.

التصويت على الاتفاقية، فإنه لابد من أخذ الحيطة وذلك بإخبار مندوب الحسابات بخصوصية التصويت حتى يعلم الجمعية العامة، في حين لا وجود لمثل هذا في القانون ولا الفقه الجزائري، مع التنويه إلى أن تخلف الترخيص المسبق لمجلس المراقبة بخصوص الاتفاقيات المبرمة يترتب عنه البطلان المطلق طبقا للمادة 670 من ق. ت، لكن ما يقال بشأن هذا البطلان أنه لا أساس له لكونه يضر بحقوق الغير المتعاقد مع الشركة إذا ما كان حسن النية، أي لا يعلم بضرورة إتباع الإجراء الخاص، ويتحقق ذلك في حالة إبرام الشركة عقد مع شركة أخرى وكانت للمعني بالأمر مصلحة غير مباشرة، أو كانت له وضعية خاصة في الشركة المتعاقد معها، وتزيد الصعوبة أكثر في حالة بدء تنفيذ الاتفاقية، فالبطلان المطلق معناه إعادة المتعاقدين إلى الحالة التي كانا عليها قبل التعاقد، وهذا ما يظهر مستحيلا في العقود المتتالية التنفيذ كعقد العمل، فالحل الوحيد يكمن إذن في منح التعويض أو مقابل مالي نظرا للإثراء بلا سبب للشركة المتضررة[1].

دوما وفي سياق الإذن حيث أجاز المشرع للمساهمين ذكر عدد من العمليات في القانون الأساسي للشركة لا يجوز لسلطة الإدارة والمديرية العامة إتمامها إلا بعد إتباع إجراءات الإذن المسبق، وذلك بالنظر لتأثيرها الخطير على ذمة الشركة، ولم يضع المشرع المعيار الواجب إتباعه لمشروعية تحديد سلطات جهاز الإدارة مكتفيا بذكر بعض الأعمال والتي جاءت على سبيل المثال، كالتنازل عن العقارات، والتنازل عن المشاركات في رأسمال شركات أخرى وتأسيس الأمانات وكذا الكفالات، والضمانات الإحتياطية، ويفهم من ذلك أنه بدلا من منح سلطة تقدير مصلحة الشركة لجهاز الإدارة والتصرف، فقد فرض على العكس من ذلك تدخل سلطة المراقبة لتقدير ذلك، وإن كان ذلك مساسا صارخا لمبدأ هام تقوم عليه أنظمة الشركات وهو مبدأ الفصل بين السلطات، لأن ما يمكن أن يقال هو أنه إذا كانت ملائمة القرارات والعمليات هي في الأصل من إختصاص المديرية العامة، إلا أنها قد أصبحت بسبب تطبيق قواعد التعيين والعزل بين يد جهاز المراقبة مما

[1] أنظر، ميراوي فوزية، المرجع السابق، ص. 175.

يبني على ذلك أن بقاء المديرين على رأس الشركة متوقف على مدى إمتثالهم لسياسة مجلس المراقبة، فإن هم حاولوا تطبيق أفكارهم الخاصة التي تتناقض والبرنامج الذي تبناه المجلس، فيكونون عرضة للعزل أو على الأقل قد يرفض لهم أمر إبرام عملية استوجب فيها المشرع ترخيص مجلس المراقبة، وعلى هذا الأساس فإن مجلس المراقبة هو حارس ملائمة القرارات وشرعيتها وتطابقها مع مصالح الشركة[1].

في الأخير ما تجب الاشارة إليه هو أنه داخل شركات المساهمة ذات النظام الجديد الذي يفصل بين الإدارة والمراقبة من خلال جهازين هما مجلس المديرين ومجلس المراقبة، توجد اتفاقيات تأخذ شكل العادية شأنها شأن شركات المساهمة بمجلس إدارة، والتي لا تحتاج إلى شرط الإذن المسبق من قبل مجلس المراقبة، مع ملاحظة ذات أهمية بالغة في هذا الصدد هو أن المشرع وداخل هذا النوع من الشركات لم ينص صراحة على هذه الطائفة من الاتفاقيات بخلاف ما فعل بالنسبة لمجلس الإدارة، مما يدفعنا إلى طرح التساؤل الذي يفرض نفسه وهو أنه وفي هذه الأحوال وفي غياب النص هل معناه أن كل الاتفاقيات مهما كانت سواء منظمة أو عادية تخضع لشرط الإذن المسبق من لدن مجلس المراقبة؟

للإجابة على هذا التساؤل وفي غياب نص صريح يبين الحل لهذه الإشكالية، يرى البعض أن الإجابة تكون بالطبع على شاكلة النفي مما يستلزم إذن ضرورة تدخل المشرع بتعديل للنص القانوني وذلك مسايرة لما هو موجود في ظل التشريع الفرنسي[2]، ونحن من جانبنا نؤيد هذا الرأي وذلك لأن الاتفاقيات العادية تبقى عادية لا تشكل أي تهديد على مصالح الشركة ولا الغير المتعامل معها ولا مصالحها ولا حتى ائتمانها.

هذا كما توجد اتفاقيات أخرى لا تحتاج إلى الإذن المسبق ولا تحتاج لأي إجراء، لأنها باطلة في أساسها ومن هذا المنطلق يمكن القول بأنه وفي إطار النصوص المتعلقة بشركة المساهمة ذات مجلس المديرين، فإن المادة 671 ف 01 من ق. ت تقضي عموما بنفس الحكم اتجاه أعضاء مجلس المديرين وأعضاء مجلس المراقبة، مع

[1] أنظر، بوعزة ديدن، المرجع السابق، ص. 49، 50، 51.

[2] أنظر، ميراوي فوزية، الاتفاقيات العادية في الشركات التجارية، المرجع السابق، مشار إليه في الهامش، ص. 12.

وجود استثناءات شكلية وموضوعية، يبدو أن المشرع أصبح يراعي بمقتضاها تطور الواقع العملي فيما يخص استثناء أعضاء مجلس المراقبة الأشخاص الإعتباريين من مجال الحظر القانوني، وصياغته لنظام الاتفاقيات المحظورة داخل هذه الشركة ضمن نص خاص منفصل عن النص الذي يتناول نظام الاتفاقيات المنظمة، وبالتالي فإن الاتفاقيات المحظورة يخضع لها جميع أعضاء مجلس المديرين والذين هم عبارة عن أشخاص طبيعيين تحت طائلة بطلان تعيين هذه الهيئة، وتكون العبرة في منعهم من إبرام الاتفاقيات المحظورة إبتداء من تاريخ تنصيبهم في مجلس المديرين إلى غاية تاريخ نهاية مهامهم في إطار هذه الهيئة الجماعية، زيادة على ذلك يشمل هذا الحظر أعضاء مجلس المراقبة الذي يتولى الرقابة الدائمة والفعلية على أعمال المديرين، مما يجعل أعضاء هذه الهيئة الجماعية الرقابية في وضعية قانونية تسمح لها بالتأثير على سير وإدارة شركة المساهمة والتحكم في أموالها وائتمانها ولو بطريقة غير مباشرة، وهو ما جعل من الواجب أن يشمل عقد مثل هذه الاتفاقيات علاوة على أعضاء مجلس المديرين، أعضاء مجلس المراقبة وهو ما يقرره المشرع الجزائري، غير أن النصوص (المادة 671 من ق. ت) تحصرهم فقط في أعضاء مجلس المراقبة الأشخاص الطبيعيين، أي دون الأشخاص الإعتباريين والذين لا يخضعون للحظر القانوني تسهيلا للعمليات التجارية بين شركات المجموعة، وهذا الاستثناء لا يسري على ممثليهم الدائمين في مجلس المراقبة، بحيث وقف المشرع على هذا المستوى بشكل صريح وواضح على خلاف موقفه غير المبرر بأي حال من الأحوال من أعضاء مجلس الإدارة الأشخاص الإعتباريين في النظام الكلاسيكي[1].

الفرع الثالث

الجمعية العامة للمساهمين

من المتفق عليه في أغلب التشريعات أن ممثلي الشركات يتصرفون باسمها ويمثلونها في كافة مناحي التعاملات التي يمكن للشركة أن تكون طرفا فيها، ومؤدى ذلك أن ممثل الشركة يقوم بالتوقيع باسمها في كل

[1] أنظر، بوجلال مفتاح، المرجع السابق، ص. من 38 إلى 42.

المعاملات وفق ما تقتضيه مصلحتها، وأن الشركاء وإن كانوا يملكون السلطة العليا في الشركة بإعتبارهم أصحاب المقدمات، إلا أنه لا يمكنهم أن يشاركوا مباشرة في إدارة الشركة عن طريق الجهاز الذي يجمعهم وهو الجمعية العامة، استنادا إلى أن الشركة كشخص قانوني في حاجة إلى إرادة مستعارة تجسدها وتتكلم باسمها، الأمر الذي أدى إلى منح سلطات خاصة لهيئات معينة داخل الشركات، لكن هذا المبدأ ترد عليه استثناءات قانونية أو نظامية أي مدرجة في القانون الأساسي للشركة، هذه الاستثناءات تحتم على ممثلي الشركة استشارة الجمعية العامة للمساهمين إن صح القول، حيث يعهد لها القانون سلطة ترخيص وتقرير بعض الأعمال التي لا يمكن لأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أن يقرروها لوحدهم، وهي على سبيل المثال إبرام اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها أو المدير بصفة عامة، شراء الشركة لأسهمها الخاصة في البورصة، وإبرام الاكتتاب السندي أو ما يسمى بسندات الاستحقاق هذا من جانب، ومن جانب آخر يمكن للقوانين الأساسية أن تشترط ترخيص الجمعية العامة لبعض الأعمال نظرا لأهميتها أو أنها تتجاوز السلطات المخولة لبعض الهيئات، حيث هناك مجموعة من الأعمال تتطلب ترخيص الجمعية العامة، منها ما هو منصوص عليه في القانون، مثل إبرام الاكتتاب السندي شراء الشركة لأسهمها الخاصة، إبرام اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، نقل مقر الشركة خارج المدينة، الترخيص لمجلس المديرين للقيام ببعض الأعمال التي يرفض مجلس المراقبة الترخيص بها، ومنها ما يمكن إدراجه في القانون الأساسي للشركة، كبعض العمليات التي تعتبر خطيرة وهامة بالنسبة للشركة وبالتالي لابد لها من ترخيص من طرف جمعية المساهمين[1].

[1] أنظر، دحو مختار، صلاحيات الجمعية العامة العادية في شركة المساهمة دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2012- 2013، ص. 109، 110.

ومنه فالجمعية العامة وتسمى أيضا بالهيئة العامة، تعتبر السلطة العليا في الشركة لأنها تقوم بإنتخاب باقي الأجهزة ولها حق الإشراف والمراقبة ومحاسبة المقصرين[1]، وهي تمثل مكان ممارسة السلطة العليا ومراقبتها التي تسمح بتأسيس مديرية الشركة[2]، ومنه يمكن القول بأن الجمعية العامة للمساهمين بنوعيها سواء العادية، أو غير عادية تعتبر بمثابة أعلى هيئة وأول سلطة داخل شركات المساهمة، وهي تتكون من جميع المساهمين والشركاء داخل هذه الشركة. لكن في حين أن الجمعية العامة غير العادية وحدها المختصة في تعديل القانون الأساسي، كالزيادة في رأس المال أو الدمج والإنفصال، فإن الجمعية العامة العادية هي التي تختص في جميع الأعمال والقرارات التي تخرج عن إطار إختصاص الجمعية غير العادية.

وإنطلاقا من ذلك فإن كل الشركات التجارية تحتاج إلى مراقبة لتسييرها وبالخصوص شركة المساهمة كجهاز أساسي لتركيز الأموال والمشروعات الضخمة من جانب، وبالنظر إلى السلطات الواسعة التي تتمتع بها أجهزة الإدارة من جانب آخر، ومن ثم كان لابد من إقامة توازن بين سلطات الإدارة وسلطات المراقبة، حيث يوجد في شركة المساهمة مجلس يدير الشركة ورئيسه يتولى المديرية العامة، ومندوب لمراقبة حسابات الشركة وأخيرا جمعية للمساهمين كهيئة عليا للتعيين والعزل ومراقبة التسيير، ومنه فالجمعية العامة تعد هيئة مراقبة كمبدأ عام لأنها تراقب التسيير الذي تتولاه الهيئة الإدارية، بمعنى أنها هيئة رقابية للهيئة الإدارية، فإجتماع الجمعية العامة في دور إنعقادها العادي هي حلبة المصارعة بين المساهمين وأجهزة الإدارة في الشركة، وحتى تكون المواجهة مجدية ونافعة لابد من تزويد المساهمين بالوثائق والمعلومات التي تمكنهم من ممارسة دورهم الرقابي بفاعلية وإتخاذ القرارات على علم وبينة تامة، وذلك لأن حق المراقبة من قبل الشركاء مرتبط مباشرة بحق الإعلام والإطلاع حول نشاط المسيرين، مادام أن الإطلاع هو في حد ذاته طريقة للمراقبة، فمشاريع القوانين التي يتم التصويت

[1] أنظر، فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، الأحكام العامة والخاصة (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1999، ص. 421.

[2] V. Philippe MERLE, Droit commercial Sociétés commercial, 10e édition, DALLOZ, Paris, 2005, p. 539.

عليها من قبل الجمعية العامة ليست في الحقيقة إلا حوصلة جماعية للمراقبات الفردية الممارسة بصفة شخصية من طرف المساهمين، بالاستعانة بالمعلومات التي يمكنهم الحصول عليها حول حالة الشركة[1].

وبالتالي وبصفة عامة فإن الجمعية العامة أيا كانت من بين إختصاصاتها العامة هي الرقابة الدائمة على أعمال التسيير ونشاط الشركة وذلك وفق مرحلتين متتابعتين قبل إنعقادها (أولا)، وأثناء الإنعقاد (ثانيا).

أولا: قبل الإنعقاد

سبق القول بأن الجمعية العمومية للمساهمين - بنوعيها - تتكون من جميع المساهمين الذين يملكون الأسهم التي لها الحق في التصويت بداخلها، وتعتبر مشاركة المساهمين من أهم وسائل الرقابة وأكثرها تأثيرا، لأنهم بذلك يساهمون في حياة الشركة ونشاطها بإعتبارهم مالكين لحصة منها، وحتى تكون هذه المشاركة فعالة ومؤثرة وتؤدي الهدف المنشود منها، لابد على المساهمين أن يحصلوا ويطلعوا على بعض المعلومات حتى تتخذ القرارات على علم ودراية، هذه المعلومات وحدها التي تبين لهم سير الشركة ونشاطها حتى يتمكنوا بعدها من تحديد الإطار الذي سيمارسون فيه رقابتهم داخل الجمعية، ومن هذه الحقوق يمكن ذكر:

أ ــ الحق في الإعلام: إن حصول المساهم على معلومات وتفاصيل تخص الشركة ونشاطها يشكل بحد ذاته نوع من الرقابة، بحيث يكون كل المساهمين ودون استثناء على إطلاع ودراية كاملين بما يجري داخل الشركة، ومن المسلم به أنه كلما زادت المعلومات التي يحصل عليها المساهمون كلما كانت مشاركتهم فعالة ومؤثرة، بحيث يمكنهم وبكل ثقة طرح التساؤلات المناسبة ومناقشة أجوبتها، لأنه يكون بذلك في مركز قوة لا مركز

[1] أنظر، دحو مختار، المرجع السابق، ص. 170، 171.

ضعف[1]. والحق في الإعلام معترف به لكل مساهم ولو لم يكن له أي حق في المشاركة في الجمعيات العمومية، من ذلك مثلا مالكي الأسهم على الشيوع، ومالك الرقبة والمنتفع بالسهم، وكذا حاملي شهادات الاستثمار[2].

والحكمة من منح هذا الحق لجميع المساهمين، حتى الذين لا يملكون حق التصويت داخل الجمعيات العمومية، هو تعريفهم على وضع الشركة ونشاطها ونتائجها، حتى يقيموا وضعهم بداخلها، ومصالحهم فيها ومصيرهم اتجاهها، والدفاع عن كل ذلك بالوسائل التي يكفلها القانون.

إن إعلام المساهمين يتم أساسا بإطلاعهم على مجموعة من الوثائق والبيانات التي تتضمن نشاط الشركة وحياتها، وذلك خلال فترة زمنية في العادة تكون سنة مالية كاملة، إضافة إلى ذلك تتضمن النتائج التي توصلت إليها الشركة والتي تتخذ كمعيار لتقييم سياسة التسيير والإدارة المنتهجة، وذلك كله لأجل المصادقة على حسابات الشركة السنوية ونتائجها، هذه المصادقة التي تسمح له بالرقابة على نشاطها[3]، وحتى يتمكن المساهمين من إتخاذ القرارات الصائبة بالمصادقة أو عدمها، فإن المشرع قد منحهم حق الإطلاع على بعض الوثائق والمستندات والتي في مجملها هي، أسماء القائمين بالإدارة والمديرين العامين وألقابهم ومواطنهم، نصوص مشاريع القرارات المقدمة من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وعند اللزوم حتى تلك المقدمة من طرف المساهمين، كذا تقرير مجلس الإدارة أو مجلس الديرين[4]، هذا إضافة إلى تقرير مندوبي الحسابات إذا تعلق الأمر بجمعية عامة غير عادية، أما إذا تعلق الأمر بجمعية عامة عادية فيضاف إليها جرد جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة، وقائمة القائمين بالإدارة ومجلس الإدارة أو مجلس المديرين ومجلس المراقبة، كذا تقارير مندوبي الحسابات المرفوعة للجمعية المبين لنتائج الشركة خلال كل سنة مالية من السنوات الخمس

---

[1] أنظر، خلفاوي عبد الباقي، حق المساهم في رقابة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير في القانون، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2008-2009، ص. 11، 12.

[2] المادتين 682 و715 مكرر 69 على التوالي من القانون التجاري.

[3] أنظر، خلفاوي عبد الباقي، المرجع السابق، ص. 13 و14.

[4] هذه الوثائق المذكورة أعلاه مشتركة بين الجمعية العامة العادية وغير العادية.

الأخيرة، أو كل سنة مقفلة إذا كان عددها أقل من خمس سنوات، إضافة إلى إجمالي أعلى الأجور التي تكون بين خمسة وعشر أفراد[1].

ولتسهيل الإطلاع ألزم المشرع مرة أخرى مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحال، أن يبلغ المساهمين أو يضع تحت تصرفهم، وذلك قبل إنعقاد الجمعيات العمومية بثلاثين يوما، هذه الوثائق الضرورية واللازمة لتمكينهم من إبداء الرأي عن دراية ويقين تام، وحتى يسمح لهم إتخاذ قرار دقيق فيما يخص إدارة الشركة وتسييرها. وهذا ما نصت عليه المادة 677 من ق. ت، ثم جاءت بعدها المادة 678 والتي جاءت على ذكر مجموعة الوثائق اللازم تقديمها للمساهمين أو وضعها تحت تصرفهم، لكن ما تجب الاشارة إليه هو أن مهلة الثلاثين يوما لم تكن المهلة الوحيدة المذكورة، بل هناك مهلة أخرى نصت عليها المادة 680 من ق. ت والتي أعطت الحق لكل مساهم بأن يطلع خلال الخمسة عشر يوما التي تسبق إنعقاد الجمعية العامة، على جدول جرد الحسابات، والوثائق التلخيصية والحصيلة، وقائمة القائمين بالإدارة، وتقارير مندوبي الحسابات...إلخ، فياترى أي المهلتين يؤخذ بها؟

قبل الإجابة يمكن القول أن المادة 677 المذكورة أعلاه وضعت إلتزام على عاتق القائمين بالإدارة بإعلام المساهمين، في حين المادة 680 التي جاءت بعدها أتت على ذكر حق المساهم في الإطلاع على بعض الوثائق المتعلقة بحياة الشركة، هذا من جانب، ومن جانب آخر فإن المهلة المرجح العمل بها هي المهلة الأخيرة ألا وهي مهلة الخمسة عشر يوما السابقة لإنعقاد الجمعية العامة، لأن المشرع أتى بعدها ومن خلال حديثه عن المخالفات المتعلقة بجمعيات المساهمين، وتحديدا في نص المادة 819 من ق. ت وفرض عقوبة الغرامة على رئيس شركة المساهمة والقائمين بإدارتها، والذين لم يضعوا تحت تصرف المساهمين الوثائق اللازمة، كالجرد وحساب

[1] المواد من 678 إلى 680 من القانون التجاري.

الاستغلال والميزانية وتقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وكذا تقارير مندوبي الحسابات وذلك خلال الخمسة عشر يوما التي تسبق إنعقاد الجمعيات العمومية للمساهمين.

هذا ويتم تقديم الوثائق للمساهمين أو وضعها تحت تصرفهم في مركز الشركة أو بمديرية إدارتها، وذلك حسب نص المادة 819 من ق. ت، وذلك حفاظا على أسرار الشركة ومعلوماتها وخصوصيتها، خوفا من التسرب والإنتشار.

وفي الأخير ما يمكن إضافته ففي حالة عدم حصول المساهم على حقه في الإعلام وإنعقدت الجمعية العمومية للمساهمين فماذا سيكون مصير مداولاتها؟ في هذه الحالة لم يتحدث المشرع عن ذلك في خلال حديثه عن البطلان، وعليه فمن المنطقي القول ببطلان هذه المداولات حالة عدم حصول المساهم على حقه في الإعلام ما دام أنه لم يتمكن من الحصول على المعلومات التي تسمح له بإجراء تصويت عن علم ودراية وإتخاذ قرار على أسس متينة، لكن تطبيق هذا الجزاء على إطلاقه لكل مساهم على حدة سيؤدي لا محال إلى نتائج تضر بالشركة بتعريض مداولات جمعيتها العمومية للبطلان كل مرة يؤدي إلى عدم استقرار الشركة، وهذا ما يفقدها ثقة المتعاملين معها، وللتوفيق بين الأمرين - وفي غياب نص صريح - يرجع حل ذلك لقاضي الموضوع، حيث تكون له سلطة تقديرية واسعة في التوفيق بين المصالح المتعارضة، فمن جهة الشركة وبطلان مداولاتها وما ينجر على ذلك من عواقب وخيمة، ومن جهة أخرى المساهم المحروم من حقه في الإعلام والتأثيرات السلبية المؤثرة على القرارات المتخذة ونتيجة التصويت النهائية بشأنها[1]، هذا في الشق المدني، أما عن الشق الجزائي فقد نصت المادة 819 من ق. ت على عقوبة الغرامة من عشرين 20.000دج إلى 200.000دج ضد كل من رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون، الذين تسببوا بفعلهم أو حتى بجهلهم

[1] أنظر، خلفاوي عبد الباقي، المرجع السابق، ص. 47، 48.

في حرمان المساهم من حقه في الإعلام للمعلومات المبينة في المادة السابقة، وذلك خلال خمسة عشر يوما التي تسبق إنعقاد الجمعية العمومية.

ب ــ حق المشاركة في الجمعيات (حق الاستدعاء): إن استدعاء المساهم للجمعيات العامة هو حق أصيل ومرتبط بحقه في رقابة الشركة، ذلك أنه في الغالب لا يمكنه معرفة موعد إنعقاد الجمعية العمومية إلا إذا استدعي لها وذلك لممارسة حقه في الرقابة، وتقوم باستدعاء الجمعية العامة للإنعقاد أجهزة الإدارة، إما مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الأحوال، وفي حالات أخرى مندوبي الحسابات وذلك عند عزوف هذه الأجهزة عن القيام بإلتزامها بالاستدعاء، كما يجوز تعيين وكيل من طرف القضاء ليقوم باستدعاء الجمعية للإنعقاد، وذلك بعد أن يتقدم بطلب لذلك من قبل كل من يهمه الأمر[1].

ثانيا: أثناء الإنعقاد

إن الجمعيات العمومية للمساهمين هي المكان الطبيعي والرئيسي لرقابة المساهم، وذلك نظرا لما يتمتع به هذا الأخير من سلطات ووسائل داخل هذه الجمعيات والتي تمكنه من معرفة الوضع المالي الحقيقي للشركة وكل ما تعلق بها تمهيدا لإتخاذ قرارات تتعلق بنشاط الشركة أو مستقبلها، لذلك فإن إنعقاد هذه الجمعيات يخضع لبعض الشكليات المنصوص عليها سواء في القانون، أو في النظام الأساسي، منها مثلا ترتيب موعد ومكان الإنعقاد بما يشجع المساهمين على الحضور، كذا إحترام مبدأ المساواة في كل شيء بين المساهمين أثناء تنفيذ إجراءات إنعقاد الجمعيات العامة. كذلك هناك بعض الإجراءات منها تكوين مكتب الجمعية يقوم بالسهر الحسن على أشغال الجمعية، من مراقبة توفر صفة المساهمين والتصويت بداخلها، وتحقق النصاب لإجتماعها وتسيير المناقشات لمداولاتها، إضافة إلى الإجراءات هناك ورقة الحضور التي تتضمن أسماء المساهمين

[1] المواد 618، 655 و715 مكرر 04 من القانون التجاري.

الحاضرين ومواطنهم، وعدد الأسهم التي يمتلكونها إضافة إلى أسماء المساهمين الممثلين[1]، هذه الورقة تسمح بمعرفة عدد المساهمين الحاضرين والممثلين المشاركين وذلك لحساب النصاب، كما تسمح بالتحقق من توفر صفة المساهمين في الأشخاص الذين حضروا الجمعية العامة، وذلك كله لحساب النصاب الذي يعتبر شرطا أساسيا للإنعقاد، كما يتم معرفة مدى تحقق الأغلبية المطلوبة للتصويت عند اللزوم، وكما هو معلوم فإن النصاب في الجمعيات العمومية غير عادية يكون نصف (2/1) عدد مالكي الأسهم من رأس المال في الدعوة الأولى والربع في الدعوة الثانية، أما في الجمعيات العامة العادية فيشترط لصحة إنعقادها توفر ربع مالكي الأسهم في الدعوة الأولى ولا يشترط أي نصاب في الدعوة الثانية، وبعد كل هذه الخطوات الأساسية التي تبين وتظهر الإنعقاد الصحيح للجمعيات العمومية، تأتي مرحلة ما بعد الإنعقاد والتي هي الأخرى مهمة وتتعلق بسير الجمعيات، وهي مكونة من مجموعة من الإجراءات والخطوات التي تمكن في مجموعها المساهم من الممارسة الجيدة لحقه في الرقابة على الشركة، حيث وبعد إفتتاح الجلسة والتأكد من إنتظامها يستهل في قراءة التقارير المقدمة من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وكذا تقارير مندوبي الحسابات والتي تختلف بإختلاف الجمعية العامة المزمع عقدها، فإذا كانت عادية فتكون التقارير المعدة تتعلق بالتسيير السنوي والمتضمن ملخص عن نشاط الشركة ونتائجها، أما إذا كانت الجمعية المنعقدة هي غير العادية فإن التقارير تتضمن موقف الجهاز الإداري ومبرراته حول تعديل القانون الأساسي، أما تقرير مندوبي الحسابات أو التقارير فهي الأخرى تختلف بحسب نوع الجمعية المجتمعة، فإذا كانت عادية يكون تقريره فيها عن نتائج الرقابة الحسابية خلال السنة المنتهية، يبين فيه النقائص والمخالفات المرتكبة ويحدد موقفه إتجاهها، أما إذا كانت جمعية غير عادية فإنه يضع تقريرا خاصا حول التعديل المزمع القيام به[2]، ثم تأتي بعد ذلك مباشرة مرحلة المناقشات أو ما يعرف بالمداولات، هذه الأخيرة التي يكون فيها إحتكاك ومواجهة مباشرة بين مسيري الشركة والقائمين بالإدارة من

[1] المادة 681 من القانون التجاري.

[2] أنظر، حلفاوي عبد الباقي، المرجع السابق، ص. من 135 إلى 150.

جهة، وبين المساهمين من جهة أخرى، حيث يحق لكل مساهم حاضر في الجمعية أن يناقش الموضوعات والمسائل المدرجة في جدول أعمالها، وذلك بطرح الأسئلة والاستفسارات سواء على الجهاز الإداري الممثل في مجلس الإدارة أو مجلس المديرين بإعتبارهم من يملك ويحتكر المعلومات المتعلقة بإدارة الشركة وتسييرها وحياتها ومستقبلها، كما يحق لهم طلب توضيحات منهم حول سبب إتخاذ الجهاز الإداري لقررات يرون أنها غير ضرورية لحسن سير الشركة، كما لهم طلب شروحات حول حسابات السنة المنتهية وذلك لمقارنتها مع سنوات أخرى، وفي هذه الأحوال يلتزم الجهاز الإداري بالإجابة على التساؤلات والاستفسارات في حدود سرية الأعمال، أي بالقدر الذي لا يعرض مصالح الشركة للخطر، وفي المقابل إذا رأى المساهم أن الرد أو الإجابة غير كافية فله الإحتكام إلى الجمعية العامة، التي يمكنها في حالة إكتشاف تلاعب أو رد كاذب إتخاذ قرار العزل في حق أحد أعضاء الجهاز الإداري، هذا وإضافة إلى هذه التساؤلات الموجهة للجهاز الإداري يمكن للمساهمين توجيه أسئلة لمندوب الحسابات حول مدى صحة المعلومات المقدمة لهم في وثائق الشركة، وحول عمليات الفحص والرقابة التي قام بها خلال مهامه[1]، مع الإشارة إلى أن كل هذه المناقشات تتم وفق جدول الأعمال الذي يبين الإطار الذي تتم وفقه والمبين للأعمال التي سيتم مناقشتها، والتي لا يجوز الخروج عنها إلا إذا كانت هناك ظروف طارئة تفرض وتحتم الخروج عن هذا الإطار.

أ ــ الحق في التصويت: إن قرارات الجمعية العمومية هي المظهر الخارجي والحي للإدارة الجماعية للمساهمين داخل الشركة، وللوصول إلى هذه الإدارة يجب معرفة إرادة كل مساهم على حدة، ولا يتأتى ذلك إلا إذا مارس هذا الأخير حقه في التصويت داخل الجمعيات العامة، هذا الحق هو أبرز حق يكتسبه المساهم ويتمتع به بمجرد إنضمامه للشركة، كما يعتبر الركن الرئيسي والعنصر الأساسي لحق المساهم في الرقابة، كما يعتبر هذا الحق بمثابة إبراء لذمة الجهاز الإداري والمسيرين، وصاحب الحق في التصويت كأصل عام هو المساهم أو وكيله،

[1] أنظر، حلفاوي عبد الباقي، المرجع السابق، ص. 150 إلى 153.

سواء القانوني أو الإتفاقي إذا كانت الأسهم مملوكة على الشيوع، أما بالنسبة للسهم المحمل بحق إنتفاع فيرجع حق التصويت فيه للمنتفع في الجمعيات العادية ولمالك الرقبة في الجمعيات غير العادية، أما في الأسهم المرهونة فيعود حق التصويت فيها للمدين الراهن هذا ما قضت به المادة 679 من ق. ت، هذا وما تجب الإشارة إليه في هذا المقام هو مبدأ أساسي ومهم يتبع أثناء التصويت ألا وهو مبدأ التناسب، والذي يعني أن الحق في التصويت يتناسب مع النسبة التي شارك بها المساهم في رأس مال الشركة، ويكون لكل سهم صوت واحد على الأقل، دون أن يتجاوز العدد الإجمالي من الأسهم ككل نسبة خمسة في المائة، هذا ويجوز في القانون الأساسي تحديد عدد الأسهم التي يحوزها كل مساهم في الجمعيات العمومية، على أن يفرض ذلك بالتساوي بين جميع الأسهم دون تميز فئة عن أخرى[1]. لذلك يمكن القول أن المساهم يتمتع بعدد من الأصوات - والتي تمثل الحق في الرقابة - بحسب عدد الأسهم التي يمتلكها والممثلة للنسبة المشارك بها في رأس المال، والنتيجة أنه كلما زادت مصلحة المساهم المادية داخل الشركة كلما حرص على حماية وضمان حسن استغلال أمواله، وذلك عن طريق ممارسة رقابة جدية ومؤثرة[2].

في الأخير لا ضير من التذكير بنقطة ذات أهمية بالغة في هذا الإطار ألا وهي ظاهرة هجر الجمعيات العامة وأسبابها، حيث أن ظاهرة غياب المساهمين وعدم إكتراثهم بما يجري داخل الجمعيات العامة قد أسالت لعاب الفقهاء منذ حوالي نصف قرن، وذلك بالنظر لحجم الكتابات المتعلقة بهذا الموضوع والتي فندت في معظمها فكرة سيادة الجمعية العامة التي تتغنى بها أغلب التشريعات، حيث أثبت الواقع العملي أن هذه الحقيقة ليست سوى وهما، ذلك أن المساهمين هم لا شيء في قانون الحياة الميكانيكية لهذا المخلوق الرائع، فكيف يمكن تصور الديمقراطية في هذه الشركة عندما يتعلق الأمر بمسائل تقنية ومالية، وبذلك يكون قرار الجمعية هو تصديق أعمى للقرار المسبق لمجلس الإدارة، ومن هذا كله تتجلى أسباب غياب المساهم وعدم إكتراثه منها

[1] المادتين 684، 685 من القانون التجاري.

[2] أنظر، خلفاوي عبد الباقي، المرجع السابق، ص. 153.

كثرة المساهمين بالجمعيات العامة لشركة المساهمة، كون هذه الأخيرة تطرح أسهمها للاكتتاب العام قد يزيد الصكوك المطروحة فيه عن الآلاف، وعليه فإن حضور هذا الكم الهائل يستحيل من الناحية الواقعية لصعوبة وجود المكان الذي يأوي كل هؤلاء، وكذا التوزيع الجغرافي للمساهمين كون أن أغلب إجتماعات الجمعية العامة تتم بمقر الشركة، الأمر الذي قد يتعذر معه على المساهم الذي يقطن بعيدا عن هذا المقر من حضور هذا الإجتماع، زد على ذلك عدم إكتراث صغار المساهمين الذين يحوزون سهما أو بعض الأسهم بما يجري داخل الجمعيات لعدم وجود الحافز المادي القوي الذي يدفعهم للحضور، كما أن سيكولوجية المساهم وتفكيره النفعي والمادي لأنه في الغالب يشتري أسهما في شركة ما وينتظر المردودية المادية فقط، دون الإهتمام بتسيير الشركة ووضعيتها المالية حتى لقب بالدائن العابر وأخيرا عدم الإختصاص المالي والتقني، ذلك أن المشاركة في المناقشات تعد دائما تقنية وتقديم إنتقادات بناءة، وفي النهاية التصويت بشكل مثمر ومنه يكون المساهم مطالب بالتوفر على تخصص لدراسة المستندات الموضوعة تحت تصرفه، في حين أن أغلب المساهمين غير مختصين مما يؤدي إلى إحباط المساهمين ووعيهم بعدم إختصاصهم، الأمر الذي يبعدهم فعلا عن المشاركة في الجمعيات العامة، وحتى ولو حضروا فإنهم سيصوتون بطريقة عمياء على مقترحات القائمين بالإدارة[1].

المطلب الثاني

رقابة مندوب الحسابات على شركة المساهمة

المساهمين في الجمعيات العمومية يمارسون الرقابة عن طريق تصويتهم على مديرية الشركة، لكن في شركات المساهمة يوجد نظام رقابة حسابية مستقلة تمارس من قبل عضو في مهنة حرة[2]، ومنه وفي معنى أكثر تقيدا، فإن الرقابة على الحسابات تحقق مصداقية للوثائق الحسابية الموضوعة من قبل الشركة جراء كل عملية أو

[1] أنظر، دحو مختار، المرجع السابق، ص. من 183 إلى 185.

[2] V. France GUIRAMAND et Alain HERAUD, Droit Des Sociétés, 12e édition, DUNOD, Paris, 2005, p.223.

نشاط، وفي بعض الأحيان يفهم على أنها إجراء مهم وأساسي في مراقبة الحسابات من طرف الشركاء والإتصال بهم[1]، ولذلك يمكن أن يقال أن التطورات المتتالية التي تعرفها شركة المساهمة سواء على مستوى مفهومها وطبيعته، أو على مستوى الإطار العام الذي تتواجد فيه والتغييرات المتلاحقة التي تطال الميادين الإقتصادية والإجتماعية، تعكس ضرورة إعادة النظر في مفهوم الرقابة داخل هذه الشركة، حيث لم يعد ينظر لهذه الرقابة بإعتبارها فقط أحد الركائز الأساسية لإكمال الصورة الديمقراطية التي يحلو للبعض أن يتغنى بها ليصف هذه الشركة بالمجتمع الصغير أو الدولة المصغرة التي تمارس فيها الديمقراطية في أحسن صورها، ومن هنا أصبح ينظر للمندوبين بإعتبارهم وجدان المشروع وحارسو النظام والحقيقة داخل المشروع، وإنطلاقا من هذه الأوصاف والنعوت التي تصب في إطار واحد وهو أهمية الرقابة في شركة المساهمة، تصل إلى أن هذه الأهمية تمثل فوائد كثيرة منها بالدرجة الأولى الإعلام الجيد والجدي للمساهمين، هذا الإعلام الذي يشكل أحد الشروط الضرورية ليمارس هؤلاء سلطتهم في الرقابة والمتابعة التي خولها إياهم المشرع[2].

ومنه فإن مندوب الحسابات وهو يمارس مهمته التقليدية الخاصة المتمثلة في الرقابة داخل الوضعية المالية والحسابية للشركة[3]، وبالتالي فإن المندوب يقوم بمهمة الرقابة الدائمة والمستمرة على أعمال الشركة ونتائجها وحساباتها ويقوم بإعداد تقارير في هذا الشأن وذلك سواء - كما سبق ذكره - أكانت عامة تتعلق بنشاط الشركة السنوي ونتائجها، أو خاصة حسب الأحوال التي تستدعي إنجازها، ومن بين هذه التقارير الخاصة المفروض على مندوب الحسابات أن ينجزها ما تعلق بإجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحال، وهذا ما نص عليه المشرع في المادة 23 فقرة 03 من القانون رقم 10-01 المنظم للمهنة وفي سبيل ذلك يطلع مندوب الحسابات في إطار مهمته على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة

[1] V. Robert CASTELL et François PASQAULINI, Le Commissaire aux Comptes, ECONOMICA, Paris, 1995, p. 05.

[2] أنظر، بنبعيدة عبد الرحيم، مفهوم مصلحة الشركة كضابط لتحديد إختصاصات ومسؤولية مجلس الإدارة والجمعيات العامة - دراسة تحليلية مقارنة - أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 2001، ص. 303.

[3] V. Philippe MERLE, op. cit. p. 592.

المطبقة من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة قصد تجنب جميع الأخطاء التي يمكن وقوعها في الحسابات، حيث وعندما يقوم الجهاز الإداري بإنجاز تقريره حول ما قام به من رقابة داخلية وكيفية أدائها، يقوم مندوب الحسابات في مقابل ذلك بتقديم تقريره الخاص حول هذا العمل من ناحية صدقه وتعبيره عن الحقيقة، استنادا إلى الأعمال والفحوصات التي قام بها بنفسه أثناء فترة عمله ونشاطه الرقابي، ويتضمن هذا التقرير الخاص خصوصا، عنوان التقرير وتاريخ وأهداف تدخلاته، كما يبين من خلاله العمل الذي قام به حتى توصل إلى القول بهذه النتائج والأحكام، وينهيه بخاتمة حول تقرير الجهاز الإداري سواء مشبع بملاحظاته أو بدونها[1]. لذلك تم دراسة أجهزة الرقابة الداخلية داخل شركات المساهمة من مجلس الإدارة في النظام القديم، ومجلس المراقبة في الحديث، علاوة على جمعيات المساهمين فيهما معا بإعتبارها مشتركة بينهما هذا من جانب، ومن جانب آخر فما يمكن قوله عن شركات المساهمة بصفة خاصة وموجزة وذلك تفاديا للتكرار، فإن المشرع قد خصها برقابة خاصة من قبل مندوب الحسابات والدليل أنه أفردها كما سبق القول بجزء خاص أسماه برقابة شركات المساهمة من طرف المندوب، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على خطورة موقع هذه الشركات في الإقتصاد الوطني وكذا أهميتها فيه، حيث يمكن تلخيص مهمة مندوب الحسابات فيها في أنه يراقب كل صغيرة وكبيرة ويواجهها بإعداد التقارير على إختلافها، وذلك لإيصال إنشغالاته وما قام بإكتشافه أثناء قيامه بعمله الرقابي لأصحاب الشأن والمصلحة، سواء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة وخاصة إلى جمعيات المساهمين.

وكحوصلة لرقابة مندوب الحسابات على شركات المساهمة كنوع من شركات الأموال - وليس من باب التكرار بل من باب التأكيد - سيتم تتبع دوره بداخلها منذ التأسيس حتى التصفية، استنادا في ذلك إلى المواد القانونية التي جاء فيها ذكر كلمة "مندوب أو مندوبي الحسابات"، ففي التأسيس باللجوء العلني للإدخار، والتي نصت عليه المادة 600 من ق. ت فبعد أن يقوم المؤسسون بالتصريح بالاكتتاب والدفعات ويستدعوا

[1] أنظر، الفصل السابع بعنوان معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، من القرار المحدد لمحتوى معايير تقرير محافظ الحسابات السابق الإشارة إليه ص. 18.

المكتتبين إلى جمعية عمومية تأسيسية حسب الأشكال والآجال، تبت هذه الأخيرة في أن رأس المال مكتتب فيه تماما وأن مبلغ الأسهم مستحق الدفع كما تبدي رأيها في المصادقة على القانون الأساسي الذي لا يقبل التعديل إلا بإجماع جميع المكتتبين، هذا وتعين القائمين بالإدارة الأولين، أو أعضاء مجلس المراقبة وتعين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات الأولون، كما يجب عند الإقتضاء إثبات قبول القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات لوظائفهم، لذلك وفي هذه الأحوال ومادام أن المندوب سيكون جزءا من هذا الكيان المزمع إنشاؤه والمتبقي فقط بعض الخطوات الأخيرة، فعلى المندوب إذا رأى أي خلل أو تخلف إجراء من إجراءات التأسيس السابقة، فعليه إثارته دون أي تردد أو تحجج أن الجمعية لم تنتهي حتى يبدأ نشاطه رسميا.

أما عن التأسيس دون اللجوء العلني للإدخار، فنصت عليه المادة 609 من ق. ت والتي قضت أن القائمين بالإدارة الأولين وأعضاء مجلس المراقبة الأولون وكذا مندوبوا الحسابات الأولون يعينون في القوانين الأساسية، وبالتالي فإن مهمة مندوب الحسابات في هذه الحالة، لا تبدأ إلا من يوم نشر القانون الأساسي ووصوله إلى علمه، وهذا كله بالطبع لا يتم إلا بعد قيده في السجل التجاري.

أما فيما يخص حياة الشركة، فإن المهام الرقابية لمندوب الحسابات تتعدد وتتنوع فقد نصت المادة 621 من ق. ت على أنه :" يسهر مندوبو الحسابات تحت مسؤولياتهم على مراعاة الأحكام المشار إليها في المادتين 619 و620 ويبلغون عن كل مخالفة في تقريرهم المرفوع للجمعية العامة السنوية"، وبالرجوع لهذه المواد الأخيرة فإنها تتعلق بإمتلاك أسهم الضمان بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة، والمخصصة للأخطاء في الإدارة والتي تمثل عشرين في المائة على الأقل من رأس المال الإجمالي، أما بالنسبة للأخطاء في حق هذه الأسهم فهي على العموم عدم قابليتها للتداول وكذا التعامل فيها، وعدم إنتقالها إلى الورثة إلا بعد تقرير ذلك من الجمعية العامة.

أما المادة 628 من ق. ت فقد نصت على أنه:" لا يجوز، تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بالإدارة سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان مجلس الإدارة

مسبقا، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات".[1]، ومنه يمكن حصر هذه الأحكام التي جاءت بها هذه المادة في أنها تناولت الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة مع أحد القائمين بإدارتها أو مديريها، وجعلت ذلك معلقا على استئذان مجلس الإدارة بعد الترخيص من الجمعية العامة، طبعا وفقا وتبعا للتقرير الذي يعده مندوب الحسابات بخصوص هذه الاتفاقيات، يبين فيه مدى إحترامها لأحكام القانون بكل تفاصيلها ونتائجها.

وهذه المواد السابقة تخص شركات المساهمة ذات النظام القديم التي تأخذ بمجلس الإدارة، أما عن الشركات التي تتبع النظام الحديث في تسييرها والتي تأخذ بمجلس المراقبة، حيث نصت المادة 660 من ق. ت على أنه:" يسهر مندوب الحسابات تحت مسؤوليته على مراعاة أحكام المادة 659 السابقة، ويشير في تقريره الموجه للجمعية العامة، إلى كل خرق".، وبالعودة إلى المادة 659 من ق. ت فإنها تتحدث هي الأخرى عن أسهم الضمان التي يتوجب أن يحوزها أعضاء مجلس المراقبة، والمخصصة هذه المرة لضمان أخطاء الرقابة على مجلس المديرين، وذلك لأن مجلس المراقبة لا يقوم بأعمال الإدارة بل الرقابة والمتابعة.

كما جاء في المادة 672 من ق. ت على أنه يجب على عضو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة أن يطلع مجلس المراقبة على أي اتفاقية تعقد بين هؤلاء الأشخاص مع الشركة، سواء بطريق مباشر أو غير مباشر، هذا وفي المقابل يشعر مندوبي الحسابات بكل الاتفاقيات التي رخص بها مجلس المراقبة وذلك لإخضاعها للمصادقة من طرف الجمعية العامة، ومن أجل ذلك يقدم مندوبو الحسابات تقريرا خاصا بشأن كل هذه الاتفاقيات لتقوم الجمعية العمومية بالبت في هذه التقارير ومنه في الاتفاقيات التي رخص بها المجلس.

ومن هنا يمكن القول بأن مندوب الحسابات حتى يتدخل ويصدر تقريره الخاص يجب أن يكون على علم بهذه الاتفاقية، لأن له دورا جوهريا في تكييف الاتفاقيات فإذا ما كان على علم باتفاقية عادية فله إعادة وصفها بكونها اتفاقية منظمة دون أن يعد ذلك تدخلا في التسيير، لذلك يحتم على رئيس مجلس المراقبة - تحت

[1] يوجد خطأ في نص المادة لأنه من يستأذن هو مجلس الإدارة وليس الجمعية العامة.

طائلة قيام مسؤوليته - إشعار المندوب بكل الاتفاقيات المرخص بها طبقا للمادة السابقة، مع الاشارة إلى أن النص لم يحدد شكل الاشعار وبالتالي يمكن أن يكون شفهيا مع إمكانية حصول المندوب على كل الوثائق والتي يعتبرها ضرورية لإعداد تقريره الخاص، حيث يلزم مندوب الحسابات بإعداد هذا التقرير الخاص حول الاتفاقيات التي كانت موضوع ترخيص من مجلس المراقبة، سواء تم إعلامه بها أم لا، لأن إطلاعه على محضر مداولات المجلس كاف من كشف تلك الاتفاقيات المنظمة وذلك تحت طائلة قيام مسؤوليته، أما بالنسبة للاتفاقيات غير المرخص بها أو التي رفضها المجلس فعلى مندوب الحسابات الإشارة إليها في تقريره العام وذلك في أقرب جمعية مقبلة، رغم أن جانبا من الفقه يرى ضرورة ذكرها هي الأخرى في التقرير الخاص، مع التنويه إلى أهمية التقرير الخاص بشأن هذه الاتفاقيات الذي يهدف إلى إعلام المساهمين بمضمونها، وقد تم تحديد محتوى التقرير والمتمثل في تعداد الاتفاقيات واسم المستفيدين منها وطبيعة موضوعها وطرقها، لاسيما ذكر الأسعار والتخفيضات المعمول بها أو المكافئات ومواعيد الدفع وطبيعة ومقدار التعويضات، وكذا المزايا أو الفوائد المخولة والتأمينات الممنوحة، هذا بالإضافة إلى كل المعلومات التي تسمح للمساهمين بتقدير الفوائد المتأتية عن إبرام مثل هذه الاتفاقية، ويجب أن يكون التقرير الخاص مفصلا وصريحا حتى يسمح للجمعية العامة على إتخاذ قرارها وهي على بينة، لأن على هذه الأخيرة مراقبة الاتفاقيات السابقة وتقدير العناصر التي أدت إلى إبرام هذه الاتفاقيات، مع الإشارة إلى أن مندوب الحسابات لا يجوز له بأي حال من الأحوال القيام بتقدير مدى ملائمة الاتفاقية لأن ذلك قد يعتبر تدخلا في تسيير الشركة لكن باستطاعته أن يرى هل كان يتوجب منح الترخيص أم لا بخصوص اتفاقية معينة، إذ له تكييف الاتفاقية دون أن يقوم بتقديرها، فليس له مثلا أن يرى هل أبرمت الاتفاقية بسعر عادي، أي هل هناك توازن بين إلتزامات طرفي العقد، كما على المندوب فحص جميع الاتفاقيات التي إكتشفها خلال ممارسة وظيفته حتى ولو لم تكن موضوع ترخيص مسبق من قبل مجلس المراقبة، وإذا ما كان هناك سوء تفاهم بينه وبين المجلس حول تكييف الاتفاقية فعليه ذكر ذلك في تقريره، كما عليه

وفي إطار القيام بوظيفته إعلام أقرب جمعية عامة بالمعلومات غير الصحيحة، وعليه حتى إعلام وكيل الجمهورية بالاتفاقيات التي تشكل جريمة، وهو ملزم بإيداع تقريره الخاص بمركز الشركة على الأقل خمسة عشر قبل إنعقاد الجمعية العامة وذلك حتى يتمكن الشركاء من الإطلاع عليه، كما أن غياب هذا التقرير ينجر عنه بطلان مداولات الجمعية العامة، لكن ذلك لا يمنع من بقاء الاتفاقية سارية المفعول وصحيحة إذ يجوز إعتبارها اتفاقية غير مصادق عليها[1].

أما داخل جمعيات المساهمين، فتنص المادة 676 من ق. ت والتي جاء فيها أنه تجتمع الجمعية العامة العادية مرة على الأقل في السنة خلال الستة أشهر التي تسبق قفل السنة المالية، ولأجل ذلك يقدم مجلس الإدارة أو مجلس المديرين لها بعد تلاوة تقريره جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة، وفضلا عن ذلك يشير مندوبو الحسابات في تقريرهم إلى إتمام المهمة المسندة لهم طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 04 والمتمثلة عموما في مراقبة ومتابعة نتائج الشركة وحساباتها طوال مدة عهدتهم بداخلها، ومن أجل أن يكون هذا الإنعقاد منتجا لآثاره وتقوم الجمعيات العمومية بدورها على أحسن صورة أوجبت المادة 678 أن تبلغ المساهمين أو تضع تحت تصرفهم مجموعة من الوثائق والمعلومات المهمة، كأسماء القائمين بالإدارة وألقابهم ومواطنهم، ونصوص مشاريع القرارات المقدمة من مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، أو حتى من المساهمين وكذا تقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، زيادة على ذلك إذا تعلق الأمر بجمعية عامة عادية فيجب أن يذكر جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة، والتقرير الخاص بمندوبي الحسابات المبين لنتائج الشركة خلال كل سنة مالية من السنوات الخمس الأخيرة، أو كل سنة مالية مقفلة منذ الإنشاء إذا لم تتعدى الخمسة، أما إذا كان الأمر يتعلق بجمعية عامة غير عادية فيجب تقديم تقرير مندوبي الحسابات المقدم للجمعية العامة عند الإقتضاء وحسب الأحوال والظروف الداعية لذلك.

[1] أنظر، ميراوي فوزية، المرجع السابق، ص. 176 إلى 178.

هذا وفي نفس السياق لإنعقاد جمعيات المساهمين، أعطت المادة 680 من ق. ت الحق لكل مساهم أن يطلع خلال الخمسة عشر يوما التي تسبق الإنعقاد، على جدول الجرد للحسابات والنتائج والحصيلة والوثائق التلخيصية، وقائمة القائمين بالإدارة، إضافة إلى تقارير مندوبي الحسابات التي ترفع للجمعية العمومية وكذا المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من المندوبين والأجور المدفوعة للأشخاص المحصلين على أعلى أجر.

أما عن تعديل نظام الشركة في أي جزء منه، فمثلا في الزيادة في رأس مال الشركة نصت المادة 697 من ق. ت على أنه أثناء الزيادة يجوز إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وتفصل تحت طائلة بطلان المداولة بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وتقرير مجلس مندوبي الحسابات، وذلك لما يمثل هذا الحق من أهمية وخطورة في حياة الشركة في آن واحد، كما بينت المادة 699 من ذات القانون الشروط التي يخضع لها الإصدار الذي يتم باللجوء العلني للإدخار دون حق التفاضل في الاكتتاب في الأسهم، ومنه يجب أن يتم هذا الإصدار خلال أجل سنتين إبتداء من إنعقاد الجمعية العامة التي قررت الزيادة بهذا الشكل، هذا وتحدد الجمعية العامة غير العادية وذلك بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وبناء على تقرير خاص من مندوب الحسابات سعر الاصدار أو شروط تحديده.

لكن فيما يخص تخفيض رأس مال الشركة، فقد تضمنته المادة 712 من ق. ت والتي جاء فيها أن التخفيض تقرره الجمعية العامة غير العادية، مع إمكانية تفويضها كامل الصلاحيات لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين للقيام بذلك، وذلك في حدود مبدأ المساواة بين المساهمين، والتي يراقبها ويراعيها مندوب الحسابات لذلك يبلغ مشروع التخفيض إلى المندوب وهذا قبل خمسة وأربعين يوما من إنعقاد الجمعية.

هذا جانب من التعديل وجانب آخر يتمثل في تحويل شركات المساهمة، حيث جاءت بذلك المادة 715 مكرر 16 من ق. ت مقررة، وأكدت أن قرار التحويل يتخذ بناء على تقرير مندوبي الحسابات الذين يشهدون أن رؤوس الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة، كما يعرض التحويل لموافقة جمعيات حملة

السندات ويخضع لشروط الإشهار المنصوص عليها في القانون، وذلك مع التذكير أنه خصص قسم مستقل خصص لمراقبة شركات المساهمة من قبل مندوب الحسابات من المواد 715 مكرر 04 حتى مكرر 14 من ق. ت. ومن الرقابات التي يقوم بها مندوب الحسابات على نشاط شركات المساهمة، هو ما يقوم بتقديمه خلال قيام هذه الأخيرة بإصدار القيم المنقولة، ففي المادة 715 مكرر 66 والمتعلقة بإصدار شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت، حيث جاء فيها أن الجمعية العامة تقوم بإنشاء هذه الشهادات بناء على تقرير من مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة وكذا تقرير من مندوب الحسابات، وذلك بنسبة لا تتعدى ربع رأس مال الشركة.

أما عن سندات المساهمة فجاءت على ذكرها المادة 715 مكرر 78 من ق. ت وكيف أن جماعة حملة سندات المساهمة يجتمعون بقوة القانون في جمعية عامة، تنعقد مرة في السنة للاستماع إلى تقرير مسيري الشركة عن السنة المالية المنصرمة، وكذا تقرير مندوبي الحسابات حول حسابات السنة المالية والعناصر التي تستعمل لتحديد أجرة سندات المساهمة.

وقد تضمن القسم الفرعي السادس قيم منقولة أخرى، حيث رخصت المادة 715 مكرر 110 من ق. ت للجمعية العمامة غير العادية، بإصدار القيم المنقولة بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أو مجلس المديرين دوما بالإضافة إلى التقرير الصادر من مندوب الحسابات، ويأتي على رأسها سندات الاستحقاق القابلة للتحويل إلى أسهم وذلك ما تضمنته المادة 715 مكرر 116 من ق. ت.

هذا بصفة عامة وموجزة أثناء حياة الشركة وقيامها بنشاطها وذلك منذ التأسيس، لكن قد يحدث أن تنتهي هذه الشركة وتنقضي لأي سبب كان، وذلك ما يؤدي بها إلى مرحلة جديدة في مسارها تسمى بمرحلة التصفية، وفي هذه المرحلة ما يجب الإشارة إليه بالنسبة لما يقوم به مندوب الحسابات في الشركة هو أن مهام المندوب بداخل هذه الشركات والتي هي قيد التصفية لا تنتهي، بل تستمر حتى تصفى وتقسم أموالها بين

المساهمين بعد سداد الديون التي عليها، وذلك بدليل المادة 780 من ق. ت التي نصت على أنه:" لا تنتهي مهام مندوبي الحسابات بإنحلال الشركة"، هذا ويجوز لهم استدعاء الجمعية العامة في حالة استمرار الشركة في الاستغلال بعد التصفية بعد طلب ممن يهمه الأمر.

المبحث الثاني

مندوب الحسابات والشركات المختلطة

أول تنظيم تشريعي للشركة ذات المسؤولية المحدودة تم بموجب القانون الألماني الصادر في 29 أبريل 1982 الذي سرعان ما تأثرت به مختلف التشريعات العالمية والعربية على حد سواء، حيث أدخلها المشرع الفرنسي بموجب القانون الصادر في 07 مارس 1925، وعن هذا الأخير نقلت الشركة ذات المسؤولية المحدودة إلى التشريعات العربية، هذا وقد لاقت هذه الشركة نجاحا كبيرا لأنها تلائم المشروعات المتوسطة التي تحدوا أصحابها الرغبة في تأسيسها دون تحمل المسؤولية اللامحدودة عن ديونها من ناحية، وعدم اللجوء إلى شركات المساهمة بإجراءاتها المعقدة من ناحية أخرى، وفضلا عن ذلك فإن شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة يسمح للشركاء بأن يحدد كل منهم مسؤوليته بحصته في الشركة مع إحتفاظهم بحقهم في الإدارة[1]، كما سمح هذا النموذج الجديد للشركة ذات المسؤولية المحدودة للتجار الأشخاص الطبيعيين بفصل الذمة المالية للمؤسسة عن الذمة المالية الشخصية[2]، وهذا ما أدى إلى البعض بتعرفها على أنها شركة تجارية تتكون من أشخاص ليس هم في الحقيقة تجار ويسألون مسؤولية محدودة بقيمة مساهمتهم في رأسمالها، مما يعني أن الشخص المعنوي هو التاجر[3].

---

[1] أنظر، عاشور عبد الجواد عبد الحميد، الشركات التجارية (الأحكام العامة للشركة، شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة، شركة المحاصة، شركة المساهمة، الشركة ذات المسؤولية المحدودة، شركة التوصية بالأسهم)، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2013، ص. 650.

[2] V. Jean- Bernard BLAISE, Droit Des Affaires commrrçants concurrence distribution, éditin DELTA, Beyrouth, Liban, 1999, P. 62.

[3] V. Mahfoud LACHEB, droit des affaires, 2eme édition, OFFICE DES PUBLICATION UNIVERSITAIRES, Ben-Aknoun, Algérie, 2006, p. 87.

وقد اقتبس المشرع الجزائري أحكام الشركة ذات المسؤولية المحدودة من قانون الشركات الفرنسي الصادر في 1966 ونظمها بموجب الأمر رقم 75- 59، إلا أنه قد أدخل عليها بعض التعديلات بموجب المرسوم التشريعي رقم 93- 08 وخصص لهذه الشركة المواد من 564 إلى 571 من القانون التجاري، هذا وأنه عدل وتمم هذه المواد بموجب الأمر رقم 96- 27 حيث إعترف بما يسمى بمؤسسة الشخص الواحد محدودة المسؤولية[1].

وإنطلاقا من هذه المعطيات وكما سبق الإشارة، هو أن الشركات التجارية تنقسم إلى أنواع ثلاث شركات أشخاص، وشركات أموال، وأخرى مختلطة بين هذه وتلك، فالأحكام التي تخضع لها تكون تارة تلك التي تنظم شركات الأشخاص، وتارة أخرى التي تنظم شركات الأموال، بحيث الصورة المختلطة لها تظهر في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، هذه الأخيرة التي جعلت الفقه يختلف بشأن وضعها ضمن شركات الأشخاص أو شركات الأموال نظرا للإعتبارات الشخصية والمالية معا في هذه الشركة، مما أدى إلى بعض الفقه للقول بأنها تعتبر وسط بين النوعين، فتعتبر شركة أشخاص بين الشركاء، أما بالنسبة للدائنين فتعتبر شركة أموال، بالرغم من أن البعض الآخر يصر على أنها أقرب لشركات الأموال إليها من شركات الأشخاص، ذلك أن المشرع قد أسهب في كثير من النصوص والأحكام وقام بإخضاعها لشركات الأموال[2]، لذلك يمكن القول عنها أنها جاءت في مركز وسط بين شركة التضامن التي تمثل النموذج الأمثل لشركات الأشخاص، وشركة المساهمة التي تمثل النموذج الأمثل لشركات الأموال، فهي تشبه شركة التضامن من حيث قيامها إلى حد بعيد على الإعتبار الشخصي، نظرا لأنها تضم عدد محدود من الشركاء تربطهم في العادة رابطة القرابة أو الصداقة، وأن الشركة تتخذ اسما لها يشتمل على اسم واحد من الشركاء أو أكثر كما هو الشأن في شركة التضامن،

[1] أنظر، عماري فتيحة يوسف، أحكام الشركات التجارية وفقا للنصوص التشريعية والمراسيم التنفيذية الحديثة، بدون طبعة، دار الغرب للنشر والتوزيع وهران، الجزائر، ص. 234.

[2] أنظر، أحمد محمد محرز، الشركات التجارية القواعد العامة للشركات - شركات الأشخاص - شركات الأموال - القطاع العام والتحول إلى القطاع الخاص - مشروع قانون الشركات الموحد الجديد، دار النسر الذهبي للطباعة، مصر، 2000، ص. 352.

على أن تكون هذه التسمية مسبوقة أو متبوعة بكلمات شركة ذات مسؤولية محدودة أو الحروف الأولى منها أي ش.م.م، ولأنه لا يجوز فيها الإلتجاء إلى الإكتتاب العام فحصص الشركاء فيها غير قابلة للتداول بالطرق التجارية السريعة كما هو الحال دوما في شركة التضامن، ويخضع إنتقال الحصص فيها لحق الشركاء في استغلالها، والشركة ذات المسؤولية المحدودة تشبه شركة المساهمة من حيث أن الشركاء فيها يسألون عن ديون الشركة مسؤولية محدودة أي بقدر الحصة المقدمة في رأس مال الشركة، ومن حيث أن حصة الشريك تنتقل بالوفاة إلى ورثته، فلا يكون بذلك وفاة الشريك سببا من أسباب إنحلال الشركة، كما أنه يجوز للغير أن يتنازل عن حصته للغير بشروط معينة كموافقة ثلاثة أرباع الشركاء وإثبات التنازل بعقد رسمي[1]. ويمكن أن تأخذ الشركة شكلين، إما أن تؤسس بين شخصين فأكثر طبقا للقواعد العامة التي تحكم الشركات التجارية أصلا، والمنصوص عليها في الشريعة العامة - القانون المدني - وتكون في هذه الحالة شركة ذات مسؤولية محدودة يمكن القول عنها أنها عادية (المطلب الأول)، أو إما أن تكون مؤسسة من طرف شخص واحد (المطلب الثاني)، وهنا تسمى بالمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة وهي الاستثناء، بحيث وخلافا للقواعد العامة يمكن أن تؤسس هذه المؤسسة من قبل شخص واحد، سواء من البداية، أو بعد الإنشاء، أي تؤسس بهذه الطريقة بطريق مباشر أو غير مباشر.

هذا وفي جميع الأحوال سواء العادية، أو الاستثناء، فإنها سميت بالشركات ذات المسؤولية المحدودة لأن الشركاء أو الشريك - حسب الأحوال - فيها لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما دفعوا من حصص، وقد تكون هذه المسؤولية المحدودة هي التي أدت إلى تسميتها بالشركة ذات المسؤولية المحدودة، وهي تسمية خاطئة

[1] أنظر، عمورة عمار، شرح القانون التجاري - الأعمال التجارية - التاجر - الشركات التجارية - طبعة جديدة منقحة ومزيدة، دار المعرفة للنشر والتوزيع، باب الوادي، الجزائر، ص. 278.

لأن تحديد المسؤولية يتمتع بها الشريك فقط، فلا يمتد هذا التحديد إلى الشركة بل تسأل مسؤولية مطلقة عن جميع إلتزاماتها فتشمل كافة أموالها وموجوداتها[1].

هذا ولا يجوز أن يقل رأس مالها عن 100.000دج مقسمة على حصص متساوية واسمية في آن واحد بمقدار المائة ألف السابقة على الأقل، وتكون الحصص فيها إما عينية أو نقدية كما لا تقبل فيها الحصة من عمل ويجب أن تدفع هذه الحصص كاملة، هذا ولا تقبل حصص الشركاء فيها لقابلية التداول بل تخضع لنظام آخر يعرف بنظام الإحالة، والتي لا تتم إلا بموافقة ثلاثة أرباع (4/3) مالكي رأس مال الشركة على الأقل، ولا تتم إلا بعقد رسمي.

لكن كل هذا كان في ظل القانون السابق، أما بعد تعديل المشرع للقانون التجاري وذلك بموجب القانون رقم 15- 20[2]، حيث أصبح يحدد رأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة بحرية من قبل الشركاء في قانونها الأساسي ويقسم إلى قيم متساوية، كما يجب أن يشار إليه في جميع وثائق الشركة، زد على ذلك يجوز المساهمة في رأس مال هذا النوع من الشركات بحصص من عمل - بعدما كان ذلك ممنوعا في القانون الملغى - وتحدد كيفيات تقدير قيمتها وما تخوله من أرباح ضمن القانون الأساسي على أن لا تدخل في تأسيس رأس مال الشركة، مع إشتراط ألا يتجاوز عدد الشركاء فيها عن خمسين شريكا، وإذا إشتملت على أكثر من ذلك وجب تحويلها إلى شركة مساهمة في أجل سنة.

[1] أنظر، فضيل نادية، شركات الأموال في القانون الجزائري، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2007، ص. 27.

[2] أنظر، المواد 566، 567 مكرر ومكرر 01، و590 من القانون رقم 15- 20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015 المتضمن تعديل الأمر رقم 75- 59 المتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 71، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2015، ص. 05.

المطلب الأول

الشركات ذات المسؤولية المحدودة

كما سبق وذكرنا أعلاه فإن هذه الشركات تخضع في تكوينها لقواعد القانون المدني، أي تتكون من شريكين فأكثر، وبما أنها نوع من أنواع الشركات فإنها بدون شك تساهم في تنمية الإقتصاد الوطني وتحرك عجلة النمو، خاصة فيما يتعلق بالمشروعات الشخصية والمتوسطة وذلك لطبيعتها وخصوصيتها، لأجل كل هذا قام المشرع بفرض نوع من الرقابة عليها شأنها شأن باقي الشركات، وذلك لحمايتها هي نفسها عن طريق حماية الشركاء فيها أو حتى حماية الغير المتعامل معها من تصرفاتها، وذلك طبعا تحقيقا للهدف الأسمى والأول المتمثل في الوصول إلى الهدف والغاية الحقيقية من إنشائها وإن كانت أقلها هي تحقيق الربح، وتختلف الرقابة المفروضة على هذه الشركات سواء كانت داخلية تقوم بها أجهزتها الداخلية والمتمثلة في الجمعية العامة (الفرع الأول)، أي قيام الشركاء أنفسهم بالرقابة على أعمال المدير أو المديرين حال تعددهم، وإما يقوم بها جهاز آخر يلزم بإيجاده خصيصا للقيام بهذه الرقابة، ألا وهي رقابة مندوبي الحسابات (الفرع الثاني)، وذلك نظرا للمستوى المتباين الذي يتميز به الشركاء وجهل غالبيتهم بالمجال المحاسبي.

الفرع الأول

الرقابة الداخلية لجمعية الشركاء

بما أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة من الشركات المختلطة والتي يسري عليها تارة نظام شركات الأموال، وتارة أخرى نظام شركات الأشخاص، هذه الأخيرة التي أخذت عنها أنها تتكون من جهازين أساسيين المدير أو المديرين الذين يتمتعون بأوسع السلطات والصلاحيات للتصرف باسم الشركة ولمصلحتها دوما في حدود غرضها، هذا إضافة إلى جمعيات الشركاء أو الهيئة العامة المتألفة من جميع الشركاء فيها، وهي كأعلى هيئة في الشركة تكون لها صلاحية تقرير كل ما يعود لمصلحتها، وإن كانت المهام الإدارية والمالية

اللازمة لتسيير نشاط الشركة مناطا بالمدير أو هيئة المديرين حال التعدد[1]، هذه الجمعية أو الهيئة هي السلطة الأولى والأعلى داخل هذا النوع من الشركات، كما أنها الجهاز الأوحد القائم بالرقابة الداخلية على أعمال المدير أو المديرين، هذا وما تجب الإشارة إليه أنه يمكن أن يشترط في عقد تأسيس هذه الشركات أنه لا تنعقد هذه الجمعيات، بل تتخذ جميع القرارات السيادية أو بعضها باستشارة مكتوبة من قبل الشركاء، ولو أن هذا إستثناءا لكن وفي الحالات العادية والأخرى فإن قرارات الشركاء وحسب نص المادة 580 من ق. ت تصدر في جمعيات يعقدونها، هذا وتستدعى الجمعيات للإنعقاد من قبل شريك أو أكثر يمثلون على الأقل ربع رأس مال الشركة، كما يجوز لكل شريك أن يطلب من القضاء تعيين وكيل يكلف باستدعاء الشركاء لعقد الجمعية العامة ويقوم هو نفسه بتحديد جدول أعمالها، هذا وتتخذ القرارات أو الاستشارات الكتابية من شريك واحد أو أكثر والذين يمثلون أكثر من رأس مال الشركة، وإذا لم تحصل هذه الأغلبية في المداولة الأولى يجب دعوة الشركاء أو استشارتهم مرة ثانية حسب الأحوال وتصدر القرارات بأغلبية الأصوات مهما كان مقدار جزء رأس المال الممثل، ما لم ينص القانون الأساسي على أحكام مغايرة[2]، هذا ويترأس جمعية الشركاء مدير الشركة وتثبت كل مداولة لها بمحضر شأنها شأن جمعيات المساهمين في شركات الأموال، كما تنعقد في أجل ستة أشهر إعتبارا من قفل السنة المالية.

وبما أن الجمعيات العامة للشركاء تسمح للشركاء بممارسة حقهم في الرقابة على أعمال الشركة، سواء بعقد هذه الجمعيات، أو عن طريق الاستشارات المكتوبة، لذا يمكن ملاحظة هذه الرقابة التي يجريها الشركاء إما قبل إنعقاد هذه الجمعيات (أولا)، أو حتى أثناء إنعقادها (ثانيا)، وذلك تفصيلا وإيجازا كما يلي:

[1] أنظر، أكرم ياملكي، القانون التجاري والشركات - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص. 386.

[2] المادة 582 من القانون التجاري.

أولا: قبل الإنعقاد

في هذه المرحلة يحق لكل شريك الإطلاع خلال الخمسة عشر يوما السابقة لإنعقاد الجمعية العامة على نص القرارات المعروضة وتقرير إدارة الشركة وعند الإقتضاء تقرير مندوب الحسابات، هذا ولهم الحق في الإطلاع أو الحصول على حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانيات خلال السنين الثلاث الأخيرة، كذا ويجوز أخذ نسخة عن الجرد للإستعانة بخبير، كما يحق للشريك أن يحصل في أي وقت كان على نسخة من القانون الأساسي الساري المفعول، وقائمة المديرين وقائمة مندوبي الحسابات الممارسين، وذلك كله مقابل مبلغ مالي محدد في قانون الشركة الأساسي، مع الإشارة إلى أن هذا الإطلاع يكون بمقر مديرية الشركة[1]، وذلك لأسباب المحافظة على أسرار الشركة وكل ما يجب إخفاؤه عن المنافسين لها، هذا وإضافة إلى حق الإطلاع فإنه يكون للشركاء حق آخر يتمثل في حق حضور الجمعيات العامة للشركاء، وذلك طبعا بعد أن يستدعوا لحضورها وجوبا بكتاب موصى عليه قبل خمسة عشر يوما من الإنعقاد، ويكون مرفقا بجدول الأعمال الذي سيناقش خلالها وهذا ما جاءت به المادة 580 من ق. ت.

ثانيا: أثناء الإنعقاد

بعد أن يتوفر النصاب المشار إليه أعلاه وتنعقد الجمعية العامة للشركاء إنعقادا صحيحا، وبعد حصول كل الشركاء على حقهم في الإطلاع، وبالطبع بعد استدعائهم للجمعيات مع حصولهم على جدول أعمالها ثم تبدأ مداولات الجمعية، فإن للشريك الحق في التصويت داخل هذه الجمعيات والذي يعتبر من أهم الحقوق المظهر لحق الشريك في الرقابة على أعمال الشركة ونشاطها، لأنه وعند ممارسته لهذا الحق فالشريك يقوم بدوره الرقابي على نشاطها وتسييرها، فالحق في التصويت وكما جاء في نص المادة 581 من ق. ت على أنه يجوز لكل شريك أن يشارك في القرارات التي تتخذها الشركة في سبيل سيرها وحياتها وحتى مستقبلها، هذا

[1] المادة 585 من القانون التجاري.

ويجوز لأي شريك أن ينيب عنه شريكا آخر أو زوجه للتصويت مكانه في الجمعيات العامة للشركاء، كما يمكن أن ينيب عنه شخصا آخر من الغير شريطة أن يجيز له القانون الأساسي ذلك، هذا ولا يجوز لشريك أن يعين وكيلا للتصويت عنه في جزء من حصته ويقوم هو بشخصه بالتصويت عن الجزء الآخر من حصته، أما أثناء التصويت فيجب أن يحترم مبدأ أساسي يتبع في التصويت داخل الجمعيات العامة للشركاء، كما هو الحال عليه في جمعيات المساهمين، ألا وهو مبدأ التناسب، أي يكون عدد الأصوات التي يمتلكها الشريك تساوي عدد الحصص التي يمتلكها في الشركة.

الفرع الثاني

رقابة مندوب الحسابات

هل يعتبر تعيين مندوب للحسابات لدى الشركة ذات المسؤولية المحدودة إجباريا؟ على أية حال وذلك هو رأي مندوبي الحسابات في حد ذاتهم، ولتدعيم رأيهم يستندون على المادة 10 مكرر ف 02 من ق. ت التي جاء فيها أن الأشخاص المعنوية التجارية تلتزم بالقيام أو بتكليف شخص آخر للقيام بالتحقيق في حساباتهم وحواصلهم، والتصديق عليها حسب الأشكال القانونية التي نص عليها القانون، ونظرا إلى أن مندوبي الحسابات هم وحدهم المؤهلون للتصديق على الحسابات، بحيث يظهر حسب نظرية هؤلاء المصدقين أن تعيين مندوب للحسابات إجباري ويضاف إلى هذا المعنى ما تعلق بالمؤسسة ذات الشخص الوحيد محدودة المسؤولية[1].

وبالتالي ما يجب التنويه إليه في هذا المقام هو أن مندوب الحسابات كجهاز رقابة داخلي لم يكن لزاما على الشركات ذات المسؤولية المحدودة تعيينه بل كان الأمر إختياريا، حيث أن كل المواد التي جاءت في القانون التجاري في الأمر رقم 75- 59، وحتى التعديل الذي جاء في القانون رقم 93- 08 بل والقانون رقم

[1] أنظر، بلولة الطيب، قانون الشركات، الطبعة الثانية، سبورتي للنشر والتوزيع، الجزائر، ص. 212.

05- 02، ليس هذا فحسب بل حتى التعديل الأخير الذي جاء بموجب القانون رقم 15- 02، حيث أن ذلك ما يفهم من نص المادة 584 من ق. ت والتي جاءت على ذكر عبارة" ...وعند الإقتضاء تقرير مندوبي الحسابات.. " والمادة 585 من ذات القانون والتي ذكرت عبارتي:" وعند الإقتضاء قائمة مندوبي الحسابات القائمين بمهامهم ...وكذلك عند الإقتضاء تقرير مندوب الحسابات".، إلا أنه وبعد صدور قانون المالية التكميلي لسنة 2005[1] فقد جاء في المادة 12 منه على أنه يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين إبتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات مالية، محافظا للحسابات أو أكثر يتم إختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفي حالة عدم تعيين محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة أو في حالة وجود مانع أو رفض أحد أو عدد من المحافظين المعينين، يتم تعيينهم في هذه الأحوال أو تعويضهم بأمر من رئيس المحكمة المختصة الواقع بها مقر الشركة ذات المسؤولية المحدودة المعنية، هذا ويعاقب المسيرون الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظائفهم بغرامة مالية تقدر بـــــــ 100.000دج إلى 1.000.000دج.

وقد أكد المشرع على هذا الحكم بموجب القانون رقم 10- 13 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، حيث نصت المادة 66 منه على أنه:" تعدل أحكام المادة 44 من القانون رقم 09- 09 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010.

المادة 44:" يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين لمدة ثلاث سنوات مالية محافظ حسابات أو أكثر يتم إختيارهم من بين المهنيين المسجلين في 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.

[1] أنظر، الأمر رقم 05- 05 المؤرخ في 25 يوليو 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج ر عدد 52، الصادرة بتاريخ 26 يوليو 2005 ص. 03.

يعاقب المسيرون الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظيفته أو وظائفهم بغرامة من 100.000 إلى 1.000.000دج".

ومن خلال هاذين المادتين يتبين أن المشرع قد ألحق الشركات ذات المسؤولية المحدودة ببقية الشركات الأخرى، والواجب عليها تعيين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات كجهاز رقابي على أعمالها ونشاطها شأنها في ذلك شأن شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم - بتحفظ - وذلك كي يقوم بمهمة الرقابة الدائمة والمستمرة على أعمالها وحساباتها ونتائجها، وتقوم بتعيينه الجمعيات العمومية للشركاء، سواء التأسيسية في القانون الأساسي في نفس الوقت مع المسير من قبل الشركاء المؤسسون، أو حتى العادية بأي طريق متاح، مع الإشارة هنا إلى إمكانية تعيينه في إجتماعاتها العادية أو عن طريق استشارة مكتوبة فقط[1]، ما دامت مداولاتها تجري بالطريقتين، وذلك من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لمدة ثلاث سنوات مالية قابلة للتجديد مرة واحدة، ويشترط فيه نفس الشروط والموجبات السابق دراستها في النظام القانوني لمندوب الحسابات داخل شركات الأموال، كما تسري عليه نفس الموانع والنواهي، كما تقوم جمعية الشركاء بتحديد أجرته.

والدليل على ذلك المرسوم التنفيذي رقم 06- 354[2] والذي جاء تبيانا لكيفية تطبيق المادة 12 من قانون المالية لسنة 2005، بحيث يحدد كيفيات تعيين مندوب الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، إذ نصت المادة الثانية منه:" كيفيات تعيين محافظ أو محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة هي تلك المطبقة على شركات الأسهم كما هو محدد في التشريع والتنظيم المعمول بهما".

[1] V. Francis LEMEUNIER, SARL Société à responsabilité limitée, création. Gestion. Evolution, 22e édition, dalloz, Paris, 2001, pp. 194, 195.

[2] أنظر، المرسوم التنفيذي رقم 06- 354 المؤرخ في 09 أكتوبر 2006، المتضمن كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة ج ر عدد 64، الصادرة بتاريخ 11 أكتوبر 2006، ص. 11.

والمشرع يقصد هنا - بشركات الأسهم - شركات المساهمة، مع الإشارة إلى أن مندوب أو مندوبي الحسابات المعينين وطبعا من بين المهنيين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، لا يزاولون نشاطهم الرقابي داخل الشركة ذات المسؤولية المحدودة إلا بعد قبولهم الكتابي للمهمة المسندة إليهم من قبل أجهزة الشركة مع التنويه صراحة إلى عدم وقوعهم في حالة من حالات المنع أو التنافي المنصوص عليها في القانون الجاري به العمل، وذلك ما جاءت به صراحة المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي المشار إليه أعلاه.

لم يتوقف المشرع عند هذا الحد من التغيير، بل قام بتعديل قانون المالية التكميلي لسنة 2005 بالقانون رقم 09- 09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، وكذا القانون رقم 10- 13 والمتضمن قانون المالية لسنة 2011 والسابق الإشارة إليهما، حيث جاء في المادتين 44 و66 منهما على التوالي، على أنه لا يتعين على الشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار جزائري أن يصادق على حساباتها مندوبا للحسابات، وهذا ما يجرنا للقول بأنه حتى الشركة ذات المسؤولية المحدودة والتي يقل رقم أعمالها عن هذه القيمة لا تصبح ملزمة بتعيين مندوب واحد للحسابات أو أكثر حتى يراقب حساباتها، ليصبح الأمر جوازي بالنسبة لها في هذه الأحوال، ولا ندري الحكمة التي أرادها المشرع بنصه هذا، هل هي التخفيف من أعباء الشركة من الناحية المادية وحتى الناحية الإجرائية، أم لأي سبب آخر لم يفصح عنه؟ هذا في الوقت الذي أصبحت فيه مهمة مندوب الحسابات الرقابية لا غنى عنها في أي شركة تريد الوصول بمشروعها إلى تحقيق أهدافها، نظرا لما يقدمه من نفع وفائدة لجميع الأطراف سواء شركاء أو الشخص المعنوي في حد ذاته، أو حتى الغير المتعامل معها.

أما عن المهمة الرقابية التي يقوم بها مندوب الحسابات داخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة، فهي الأخرى لا تختلف عن تلك التي جاءت بها الأحكام الخاصة بشركات المساهمة، اللهم إلا ما تعلق بخصوصية تتميز بها الشركات ذات المسؤولية المحدودة، مع التنويه إلى أن هذه الأحكام جاء ذكرها في المرسوم التنفيذي

رقم 06- 354 السابق ذكره، لأنها تبقى سارية المفعول وتطبق عليها حتى يتم إلغاء هذا المرسوم بمرسوم آخر وذلك بطريقة صريحة، أو يعيد المشرع تنظيم هذه المسألة فيكون إلغاؤه بطريقة ضمنية[1].

من هذا المنطلق يمكن القول وحسب ما جاءت به المادة الرابعة من ذات المرسوم المشار له أعلاه، بأن مندوب أو مندوبي الحسابات حسب الأحوال يقومون بأداء مهمة المراقبة الدائمة، ويصدرون آراءهم حول صحة وشرعية الحسابات، والوضعية المالية والمادية للشركة ذات المسؤولية المحدودة وفقا للقوانين الجاري بها العمل، مع لفت الإنتباه إلى أن المادة السابقة قد أشارت خصيصا إلى تطبيق المادة 28 من القانون رقم 91- 08 الذي كان ينظم المهنة، أما بالنسبة للقانون الجديد 10- 01 فإن ما يقابل المادة المذكورة هو نص المادة 23 منه، والتي جاء فيها:" يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات،

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص،

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير،

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة،

[1] ما تجب الإشارة إليه في هذا المقام، هو أن المشرع وعندما عدل المادة 12 من قانون المالية التكميلي لسنة 2005 بموجب قانوني المالية لسنتي 2010 و2011، فإن المادة 66 من القانون الأخير قد أشارت إلى أنه سيتم إصدار مرسوم تنفيذي يبين كيفيات تطبيق هذه المادة، أي يبين كيفيات تعيين مندوبي الحسابات داخل الشركات ذات المسؤولية المحدودة من جهة، كما يبين الشروط الواجب توفرها حتى تقوم هذه الشركات بتعيين هذه الأجهزة داخل نظامها القانوني من جهة أخرى، وحتى الآن لم يصدر أي مرسوم.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير".

ومن هذا كله يمكن القول بأن مندوب الحسابات يقوم بمهمة المراقبة والمتابعة لحسابات الشركات ذات المسؤولية المحدودة، ويعد في سبيل ذلك تقاريره المبينة لقيامه بعمله الرقابي من بينها التقرير العام السنوي الذي يرسل إلى الشركاء يبين فيه نتائج السنة المالية المنصرمة والمزمع المصادقة على حساباتها، بحيث يصدر مندوب الحسابات رأيه في هذه الحسابات والنتائج سواء بقبولها التام - الاشهاد دون تحفظ - إذا وافقت النتائج المتوصل إليها مع ما جاء في تقرير المسير أو المسيرين لهذه الشركات، كما يمكن أن يصدر رأيه بتحفظ - الاشهاد بتحفظ - إذا رأى بأن النتائج التي توصل إليها هو لا تتوافق تماما مع ما جاءت به تقارير المسيرين، وتكون الأمور المتحفظ بشأنها أقل من النقاط التي يوافق عليها، أو يمكن أن يصدر رأيه السلبي حيث يرفض الاشهاد تماما مع وجوب في هذه الحالة الأخيرة أن يبرر سبب هذا التقرير السلبي، أي يسبب رأيه ويذكر الدوافع التي أدت به إلى إتخاذ مثل هذا الرأي وإلا قامت مسؤوليته.

وفي نفس السياق ومن بين التقارير التي ينجزها مندوب الحسابات ما يعرف بالتقارير الخاصة التي تأتي في مناسبات معينة ومحددة ، كتعديل القانون الأساسي للشركة، من الزيادة في رأسمال الشركة أو التخفيض فيه، أو ما تعلق بإندماج الشركة ذات المسؤولية المحدودة أو إنفصالها، الأجور الممنوحة للمسير ومساعد المسير وللإطارات الخمس الأعلى بالشركة والإمتيازات العينية والنقدية الممنوحة لهم، وهذا ما نصت عليه المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 06- 354 السابق ذكره بقولها:" يعد محافظ أو محافظو حسابات الشركة ذات المسؤولية المحدودة ما يأتي:

- تقرير المصادقة على حسابات السنة المعنية،

- تقريرا خاصا بالأجر والإمتيازات النقدية والعينية الممنوحة للمسير ولمساعد المسير وللإطارات الخمسة الرئيسية،

- تقريرا خاصا حول حصص المساهمات وفروع الشركة ذات المسؤولية المحدودة".

والملاحظة الأولى على هذه المادة أنها وفي سبيل تعدادها لأنواع التقارير التي ينجزها مندوب الحسابات ذكرت التقرير العام السنوي المفروغ منه، وبعض التقارير الخاصة كتقرير أعلى خمس أجور تمنحها الشركة، قياسا على ما يحدث داخل شركات المساهمة، زيادة على التقرير الخاص بالمساهمات في حال الإندماج وتقرير الفروع في حال الإنفصال، ولم يذكر التقرير الخاص بالاتفاقيات التي قد تعقد بين الشركة وأحد مسيريها أو القائمين بإدارتها مما يجرنا للتساؤل حول هذا الإحجام، هل معناه أن المشرع جعل هذا النوع من الاتفاقيات محظورا تماما؟ أم أن مثل هذه الاتفاقيات لا تهدد مصالح الشركة، كما هو الشأن في شركة المساهمة أين يخشى تغليب القائم بالإدارة لمصالحه الشخصية على حساب مصالحها؟

مع الإشارة في هذا الصدد إلى ما جاء به التشريع الفرنسي وبإعتباره المصدر التاريخي للقانون الجزائري فقد نظم هذا النوع من الاتفاقيات في شركات التوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة، ولو أن جانبا من الفقه الجزائري يؤيد هذا الموقف فيما يخص الشركة ذات المسؤولية المحدودة، إذ إعتبر أن استعمال الغش والتعسف في الحق لإلغاء الاتفاقيات التي تمس بمصالح الشركة[1]، إذن ما يحسب على المشرع هو أنه لم ينص صراحة على حكم الاتفاقيات التي تعقدها الشركة ذات المسؤولية المحدودة مع أحد مسيريها، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة خوفا من تغليب هذا المسير لمصالحه الشخصية، وما يسببه من عواقب وخيمة تعود بالضرر على الكيان المعنوي، وحتى الغير المتعامل معه، هذا مع العلم أنه ما لم يمنع بنص قانوني صريح وواضح

[1] أنظر، في نفس السياق ميراوي فوزية، المرجع السابق، ص. 11.

فهو جائز وصحيح لا غبار عليه، ولو أن المهمة التي يقوم بها مندوب الحسابات حسب رأينا لا تختلف وإن إختلف الكيان المراقب، فقط تحترم خصوصيات هذا الكيان، وبالتالي يقوم مندوب الحسابات بإنجاز تقريره الخاص بالاتفاقيات المنظمة شأنه شأن المندوب داخل شركة المساهمة، وذلك تبعا للفائدة التي يعود بها هذا التقرير على الجميع بما فيهم مندوب الحسابات، لأنه بذلك يبعد إمكانية قيام مسؤوليته من وراء رؤيته لأمور تضر بالشركة ولا يحرك ساكنا، وهذا ما يتنافى مع المهمة السامية والنبيلة التي يقوم بها هذا المندوب في الأصل، حتى أصبح يسميه البعض حامي الشرعية وقاضي الأرقام داخل الشركة.

وأخيرا وليس آخرا ما تجب الإشارة إليه، هو أن مندوب الحسابات وأي كان نوع التقارير التي ينجزها يقوم بإرسالها إلى الجمعية العامة للشركاء خلال الخمسة عشر يوما التي تسبق إنعقاد الجمعية العامة، قياسا على المهلة التي جاءت في شركة المساهمة، هذا ويقوم مندوب الحسابات داخل هذه الشركة بتبليغ وكيل الجمهورية عن كل الأفعال التي تشكل أعمال جرمية والتي يكتشفها أثناء قيامه بنشاطه الرقابي وإلا تعرض للمسائلة، لأن مندوب الحسابات داخل الشركة ذات المسؤولية المحدودة هو الآخر يستظل تحت ظل المسؤولية التي يخضع لها المندوبون بصفة عامة، سواء كانت مسؤولية مدنية، أو جزائية، أو حتى التأديبية، في مقابل ذلك يتقاضى المندوب أجرا كمقابل لما يقوم به من أعمال، وذلك حسب ما هو معمول به في التشريع أيا كان، سواء المنظم للمهنة بصفة خاصة، أو حتى المنظم للشركات بصفة عامة[1].

في الأخير ما يمكن قوله أن مندوب الحسابات يقوم بمهمة الرقابة الدائمة والمستمرة على حسابات الشركة ذات المسؤولية المحدودة ونشاطها، بإعتباره جهاز فني مستقل ومحايد، هذا إضافة إلى الرقابات التي تقوم بها جمعيات الشركاء الوحيدة، لكن ما يحسب على المشرع أنه عاد مرة أخرى لجعل تعيين مندوب الحسابات في الشركة ذات المسؤولية المحدودة أمرا جوازيا إلا إذا بلغ رقم أعمالها حدا معينا، و لم يحدد حتى هذا الشرط

[1] المواد 06، 07، 08 و09 من المرسوم التنفيذي رقم 06- 354 السابق الإشارة إليه.

تحديدا دقيقا كما فعل المشرع الفرنسي، الذي يلزم الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي تتوفر فيها جملة من الشروط لواجب تعيين واحد أو أكثر كمندوب للحسابات ليراقب حساباتها ونشاطها، وتتمحور هذه الشروط في تحقيق رقم معين في ميزانيتها، زد على ذلك رقم أعمال محدد غير خاضع للضريبة، كما تشغل عدد معين من العمال وإلا يكون تعيين مندوب الحسابات فيها إختياريا يعود لمشيئة الشركاء فيها، لكن إذا حصل وقامت بتعيين مندوب للحسابات فهو يخضع لنفس الشروط حين تكون ملزمة بتعيين هذا الجهاز[1]، فبالنسبة لمجموع ميزانيتها هو عشر ملايين فرنك، ورقم الأعمال غير الخاضع للضريبة هو عشرون مليون فرنك، كما تشغل خمسين عاملا على الأقل وإلا كان تعيين مندوب واحد للحسابات أو أكثر إختياريا، أو إذا تم تعيينه بأمر قضائي بناء على طلب مجموعة من الشركاء، سواء أثناء تأسيس الشركة أو أثناء حياتها[2].

المطلب الثاني

مؤسسة الشخص الوحيد محدودة المسؤولية

إن الواقع العملي الذي فرض تنظيم الشركة ذات المسؤولية المحدودة بعد أن أكد على عدم مسايرة شركات المساهمة لحاجات المشروعات الصغيرة، عاد من جديد ليؤكد على عدم مسايرة الشركة ذات المسؤولية المحدودة في حد ذاتها للمشروعات الصغيرة، وذلك أمام مستثمر يفضل العمل بمفرده والاستفادة في نفس الوقت من مزايا المسؤولية المحدودة للشركة[3]، حيث تقوم فكرة هذه الشركة على السماح لشخص واحد بأن يكون شركة بمفرده عن طريق إقتطاع مبلغ أو قيمة من ذمته المالية وتخصيصها لاستثمار مشروع معين على شكل شركة تكتسب الشخصية المعنوية، شرط أن تكون مسؤولية الشخص الواحد مؤسس هذه الشركة

[1] V. Guide Juridique R F, Le mémento de la SARL juridique, fiscal et social, régime de L'EURL, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2004, pp. 253, 254.

[2] V. F. LEMEUNIER, op. cit. p. 194.

[3] أنظر، هيوا إبراهيم الحيدري، شركة الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان 2010، ص. 17.

محدودة بقدر القيمة أو المبلغ المخصص لأعمالها، من دون أن يكون مسؤولا في باقي عناصر ذمته المالية الأخرى عن الديون المترتبة عليه والناشئة عن استثمار مشروع الشركة، وبالرغم من أن هذا النوع يعتبر حديث العهد إلا أن ما يمكن قوله أنها لم تأتي من الفراغ و لم تولد فكرتها فجأة، بل كانت ثمرة محاولات متعددة فقهية وتشريعية وحتى قضائية، حيث أن هذه الفكرة سمح لها بالخروج إلى الواقع بعد دهر من الزمن، ليسمح للشخص الواحد بتأسيس شركة لها نظام قانوني من أهم نتائجه تحقيق الاستثمار المنفرد وتحديد مسؤولية المستثمر، ولعل هذا التشريع الجديد لم يحدث شيئا جديدا في مفهومه الواسع، وإنما كرس وضعا صوريا فجعل منه وضعا قانونيا، ولكنه في ذات الوقت شجع فكرة المبادرة الفردية وزيادة الاستثمار وإنطلاق المشاريع وخاصة الصغيرة منها[1]، لأن هذه المؤسسة الشخصية أحيانا يتم استخدامها للأعمال الصناعية والنشاطات التجارية أو الحرفية[2].

وإنطلاقا من هذه الفكرة فإن الشركات ذات المسؤولية المحدودة وكما يمكن أن تؤسس بين شريكين فأكثر يمكن كذلك أن تقوم على شخص واحد كشريك فيها، هذا الشخص قد يكون شخصا طبيعيا أو معنويا، وبذلك تكون هذه المؤسسة الشخصية ليست بعقد وإنما هي في الحقيقة هيكل قانوني لتنظيم المؤسسة[3]، وفي هذه الحالة تسمى كما اصطلح عليها المشرع بالمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، وإن تمكين الشخص من تكوين شخص معنوي لوحده عن طريق تأسيس شركة ذات مسؤولية محدودة يكون هو الشريك الوحيد فيها وذلك بتعديل المادة 564 من ق. ت بموجب الأمر رقم 96- 27[4]، مما أدى إلى إعتراف المشرع بشركة غريبة شكلت ثورة على القواعد المنظمة لتكوين الشركة، وهو ما جعل الفقه يتأسف عن هذا

[1] أنظر، إلياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية، شركة الشخص الواحد، الجزء الخامس، 1996، ص. 15، 17.

[2] V. Mahfoud LACHEB, op. cit. p. 96.

[3] V. Mohamed SALAH et Farha ZERAOUI, peregrinations en droit Algerien des sociétés commerciales, EDIK, Oran, Algérie, 1997, p. 94.

[4] أنظر، الأمر رقم 96- 27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 يعدل ويتمم الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ج ر عدد 77، الصادرة بتاريخ 11 ديسمبر 1996، ص. 04.

لأن قانون الشركات يقوم أساسا على تحقيق توازن صعب بين مصالح الشركاء، أو بين الشركاء والمديرين، كل ذلك يسقط لوجود شخص واحد له مصلحة واحدة، لكن رغم ذلك وبإعتبار المؤسسة ذات الشخص الواحد هي شركة، فهي تصرف إرادي مع عدم ترك الحرية المطلقة للإرادة المنفردة لأنها في الغالب شخص معنوي لابد لقيامه من توافر شروط معينة حددها القانون، تتمثل في شروط صحة كل تصرف قانوني إضافة إلى الشروط الخاصة بالشركة، وأحادية الشريك بها قد أثرت على بعض تلك الشروط والأركان، لأنها قضت على ربط المؤسسة بفكرة تعدد الشركاء والمتمثلة في تقديم الحصص والإنفراد بنتائج المشروع ونية الإشتراك[1]، ومن هذا المنطلق يمكن القول أن المؤسسة ذات الشخص الوحيد تحتاج لتكوينها شروط موضوعية عامة، يمكن إجمالها في وجود التراضي وصحته وكذا المحل المشروع والسبب الدافع من إيجادها، إضافة إلى الأهلية في من يريد إنشاء هذا الشخص المعنوي، كل ذلك وفقا للقواعد العامة المشترطة لوجود وصحة أي تصرف قانوني. زيادة على ذلك فإن المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة وكما جاء في نص المادتين 564 و590 مكرر 01 من ق. ت، واللتان يفهم من مضمونهما أنه توجد طريقتان لتأسيس مؤسسة الشخص الوحيد محدودة المسؤولية، إما بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر، فبالنسبة للإحتمال الأول والذي يتم بإتباع القواعد العامة في الإنشاء بالإضافة إلى القواعد والإجراءات الخاصة بالشركة ذات المسؤولية المحدودة بإعتبارها نوعا منها، ولكن مع إدخال بعض المرونة والسهولة في خطوات التأسيس لأحادية الشريك[2]، أي بمعنى وبعد توافر الشروط الموضوعية العامة والخاصة بإنشاء المؤسسة ذات الشخص الوحيد محدودة المسؤولية شأنها في ذلك شأن الشركة ذات المسؤولية المحدودة، يجب إفراغ العقد التأسيسي للمؤسسة في شكل رسمي وقيدها في المركز الوطني للسجل التجاري نزولا عند القواعد القانونية الملزمة لكل التجار سواء أشخاص طبيعيين أو معنويين،

[1] أنظر، كريم كريمة، المرجع السابق، ص. 43، 44 و45.

[2] أنظر، كريم كريمة، المرجع السابق، ص. 164.

بالقيد في السجل التجاري[1]، وذلك حتى تكتسب هذه المؤسسة الشخصية المعنوية والتي تعتبر مطلبا شرعيا لكل شخص معنوي حتى يستفيد من جميع المزايا التي تمنحها هذه الشخصية كالذمة المالية المستقلة والاسم والعنوان وحق التقاضي...إلخ، مع الإشارة إلى أنه وفي حال تخلف هذه الشكلية ستكون هذه المؤسسة باطلة كتصرف قانوني، لكن سيكون هذا البطلان من نوع خاص لأنه سيولد نظام قانوني آخر هو ما يعرف بالشركة الفعلية، إضافة إلى تحمل الشريك الوحيد للعواقب الوخيمة بسبب عدم وجود الشخص المعنوي الذي يعد العنصر الأساسي لمنح المشروع الفردي الوجود القانوني، ولتحديد مسؤولية الشريك الوحيد الذي سيصبح المسؤول بشكل غير محدود عن إلتزاماته إتجاه الغير[2]، وذلك ما يتنافى تماما مع الأهداف الأساسية التي وجدت من ولأجلها هذه المؤسسة، ألا وهو تحديد مسؤولية الشريك إتجاه الغير فقط، في حدود ما قدم من حصته في رأس مال المؤسسة ذات الشخص الوحيد محدودة المسؤولية.

أما الإحتمال الثاني - التأسيس غير المباشر - فهو يعتبر طريق استثنائي لتكوين المؤسسة ذات الشخص الوحيد محدودة المسؤولية، والذي يقوم على أنقاض شركة موجودة مسبقا لكنها تنتقل من التنظيم الجماعي للمشروع إلى تنظيمه بصفة فردية، والذي بدوره قد يتخذ صورتان، إما التحول من شركة مهما كان نوعها إلى مؤسسة ذات شخص وحيد، ومعناه الإنتقال من شكل شركة إلى شركة أخرى، مثلا من المساهمة إلى ذات مسؤولية محدودة، فالمشروع يستمر متمتعا بنفس الشخصية المعنوية لكن بتغيير غطائه الخارجي، بالرغم من أن المشرع الجزائري لم يأخذ بهذه النتيجة، لكن يمكن القول بأن التغيير يتم في شكل الشركة لأن رأسمالها أصبح أقل من الحد الأدنى، أو لأنها لسبب أو لآخر أصبحت لا تتضمن إلا شريك وحيد، فقصد المحافظة على

[1] تلزم المادة 19 من القانون التجاري بالتسجيل في السجل التجاري وحسب تعبيرها، كل شخص معنوي تاجر بالشكل أو يكون موضوعه تجاريا ومقره في الجزائر، أو كان له مكتب أو فرع أو أي مؤسسة كانت، كما جاء في المادة 20 من ذات القانون، بأنه يطبق هذا الإلتزام خصوصا على كل تاجر شخصا طبيعيا كان أو معنوي، وبما أن المؤسسة ذات الشخص الوحيد محدودة المسؤولية تدخل في ظل الشركات التجارية والتي تعتبر من قبيل الأعمال التجارية بحسب الشكل، وذلك حسب نص المادة 03 من القانون التجاري، والتي عددت الأعمال التجارية الشكلية.

[2] أنظر، كريم كريمة، المرجع السابق، ص.169.

وجودها القانوني وإبعادها عن خطر الحل ظهرت هناك آراء فقهية لحل المشكلة، فهناك من قال برفض تحويل الشركات الأخرى غير الشركة ذات المسؤولية المحدودة إلى مؤسسة الشريك الوحيد، لأن المشرع لم يتكلم إلى عن طريقين لتأسيس هذه المؤسسة، التأسيس المباشر وآخر غير مباشر مرتبط بتجمع حصص الشركة ذات المسؤولية المحدودة في يد شريك واحد، في المقابل ظهر هناك إتجاه ثاني يقبل بتحويل الشركات الأخرى غير الشركة ذات المسؤولية المحدودة إلى مؤسسة الشخص الوحيد وذلك بسبب نقص الحجج التي قدمها الإتجاه الأول، لأن المشرع وحسبهم لم يحدد طرق التسوية في الحالات التي يصبح فيها رأس المال أقل وتجمع الحصص في يد واحدة، إضافة إلى قلة عدد الشركاء عن الحد الأدنى القانوني...إلخ، كما لم يجعل التحول إلى مؤسسة الشخص الواحد ممنوع، ومن ناحية أخرى لا يوجد في قانون الشركات ولا في النصوص الأخرى ما يمنع من تحويل الشركات الأخرى إلى مؤسسة الشخص الوحيد كلما سمحت الفرصة بذلك[1]، خاصة عند تجمع الحصص في يد شخص واحد وذلك مادامت تحتفظ بالشخصية المعنوية، وهو ما يعتبر بحد ذاته ضمانة للشريك (لبقائه هو صاحب المشروع ويستفيد من نتائجه لوحده)، وكذا الغير (منهم العمال التي تستمر عقود عملهم مع المؤسسة الجديدة)، وحتى الدائنين (لأن الذمة المالية تبقى لاستمرارية الشخص المعنوي)[2].

والصورة الثانية تقوم على تجمع حصص للشركة ذات المسؤولية المحدودة في يد شريك وحيد والتي لم يأخذ بها المشرع الجزائري إلا بعد الأخذ صراحة بالتأسيس المباشر، وذلك بعد إضافته للمادة 590 مكرر 01 من ق. ت[3]، والتي تنص:" لا تطبق أحكام المادة 441 من القانون المدني والمتعلقة بالحل القضائي في حالة إجتماع كل حصص شركة ذات مسؤولية محدودة في يد واحدة".

[1] أنظر، كريم كريمة، المرجع السابق، 203، 204.

[2] ولو أن الشخصية المعنوية للشركة تبقى في جميع الأحوال، وذلك حتى ولو أن الشركة دخلت في مرحلة التصفية، وذلك ما جاءت به المادة 766 ف 02 من القانون التجاري.

[3] وذلك بموجب الأمر رقم 96- 27 المعدل والمتمم للقانون التجاري والسابق الإشارة إليه.

فالمادة 441 من ق. م تتعلق بحالة الحل القضائي للشركة بسبب مبرر، والتي يدخل من بينها عدم وفاء أحد الشركاء بإلتزاماته، أو وجود سبب أجنبي خاضع للسلطة التقديرية للقاضي، وطلب الحل حق خالص للشريك وهو من النظام العام، إذن فالأمر يتعلق بالحل القضائي الذي يخضع للسلطة التقديرية للقاضي ولا يتعلق بالحل بقوة القانون، ما دام تجمع الحصص الإجتماعية في يد واحدة يتعارض ونص المادة 416 من ق. م - المتعلقة بشرط تعدد الشركاء - ويؤدي إلى إنخفاض عدد الشركاء المكون للحد الأدنى المطلوب فتنقضي الشركة بقوة القانون[1]، أي بمعنى أدق يجب عدم الخلط بين الحل بقوة القانون والذي يكون عن طريق مخالفة شرط من شروط قيام الشخص المعنوي، وبين الحل القضائي والذي يكون بسبب عدم وفاء الشركاء بإلتزاماتهم أو بسبب أجنبي ويكون طلب الحل من طرف الشركاء.

وما يجب لفت النظر له في هذا المقام هو ما تعلق بالصفة التجارية للشريك في مؤسسة الشخص الواحد، حيث ومن المعلوم أن هذا الشريك لا يعتبر تاجرا، وتأسيسا على ذلك لا يكتسب الشريك الوحيد في شركة الشخص الواحد محدودة المسؤولية صفة التاجر طالما أن هذه الصفة لا تتوفر فيه من قبل، وإن كانت الشركة محدودة المسؤولية تكتسب صفة التاجر بإعتبارها شخصا معنويا، وينتج عن ذلك أنه لا يجوز إعلان إفلاس الشريك الوحيد تبعا لإفلاس الشركة، كما يعد عدم إكتساب هذا الشريك لصفة التاجر نتيجة منطقية للمسؤولية المحدودة التي يتمتع بها داخل هذه المؤسسة إسوة بالشريك الموصي في شركات التوصية والمساهم في شركات المساهمة[2].

إذن وبعد تكوين مؤسسة الشخص الوحيد محدودة المسؤولية، ستباشر نشاطها مثلها مثل أي شركة أخرى وتسعى لتحقيق أهدافها التي وجدت من أجلها، وبما أنها نوع من الشركات التجارية فبالتالي السعي وراء تحقيق الربح، ومن خلال ممارسة نشاطها تحتاج هذه المؤسسة إلى رقابة فعالة عليها، تضمن لها ممارسة

[1] أنظر، كريم كريمة، المرجع السابق، ص. من 194 إلى 202.

[2] أنظر، إلياس ناصيف، المرجع السابق، ص. 38.

نشاطها بكل أريحية والجدية المطلوبة للوصول بها لتحقيق نتائجها المسطرة، ومن هذا المنطلق يمكن القول بأن هذه المؤسسة تخضع لنوعين من الرقابة، رقابة يقوم بها الشريك الوحيد (الفرع الأول)، بإعتباره يتمتع بسلطات الجمعية العامة إضافة إلى الرقابة التي يقوم بها مندوب الحسابات (الفرع الثاني)، بصفته جهاز متابعة ومراقبة مستقل.

الفرع الأول

رقابة الشريك الوحيد

لم يحدد المشرع قواعد خاصة تستقل بها مؤسسة الشخص الوحيد محدودة المسؤولية عن تلك المطبقة في حالة تعدد الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة، بل تمثل دوره في أقلمة الأحكام المطبقة مع وضعية الشريك الوحيد، فالمراقبة التي يقوم بها الشريك تتمثل في تمتعه بمجموعة من الحقوق مرتبطة بصفته كشريك لتكون الرقابة إما سابقة على إتخاذ القرار، أو تكون لاحقة إذا تعلق الأمر ببعض الاتفاقيات التي يبرمها المسير مع الشركة، كما قد تتم بتدخل القانون عن طريق الإلتزامات التي يتحملها، وذلك طبعا تبعا للحالة التي يوجد فيها الشريك.

أولا: مراقبة الشريك على أعمال المدير المعين من الغير

في هذه الحالة يتنازل الشريك الوحيد عن سلطات الإدارة والتسيير لشخص من الغير يعينه هو ويكتفي بسلطة مراقبة تصرفات ذلك المدير والوقوف أمام السير الحسن لعمله ولنشاط المؤسسة، وحتى يبعد الشريك عن نفسه خطر المساءلة عن أعمال المديرية والتسيير يلزم عليه ألا يتدخل كمسير فعلي في أعمال الإدارة والتسيير[1]. ويقوم بعمله الرقابي وحسب، هذا العمل الذي لا يمكن أن يتم إلا إذا تمتع هذا الشريك بجملة من الحقوق والسلطات المساعدة له في أداء مهامه الرقابية على أتم وأحسن وجه، ولعل أبرزها هو حقة في الإعلام

[1] أنظر، كريم كريمة، المرجع السابق، ص.381، 382.

والإطلاع على الوثائق، وذلك بناء على نص المادة 585 من ق. ت والتي تمنحه حق الإطلاع وفي أي وقت كان وفي مقر المؤسسة وبنفسه، على حساب الاستغلال العام وحساب الخسائر والأرباح والميزانية والجرد الذي يستتبع حق الإطلاع عليه - الجرد - حق أخذ نسخ، والتقارير المعروضة على الجمعيات العامة للمصادقة عليها ومحاضر هذه الجمعيات الخاصة بالسنين الثلاث الأخيرة، وكذا الإطلاع أو أخذ نسخة خلال مهلة الخمسة عشر يوما السابقة لإنعقاد كل جمعية، على نص القرارات المعروضة وتقرير إدارة الشركة وتقرير مندوب الحسابات، وبالتالي ومادام المدير له جميع الصلاحيات للإدارة فهو ملزم بأن يحيط الشريك الوحيد علما بكل نشاطاته، وذلك بأن يعرض عليه بصفة دورية المستندات الموضحة لسير العمل، وإبداء الرأي في الحسابات السنوية وطلب بعض الاستفسارات الحسابية والإطلاع على المستندات المتعلقة بها، وكل تجاوز لهذا الحق يعاقب عليه بالغرامة من 20.000دج إلى 200.000دج[1].

مع الإشارة إلى أن الشريك إذا قام بتعيين مسير من الغير فهو يستفيد من حماية ثنائية، بحيث أن سلطات المسير يمكن أن تكون محدودة عن طريق شروط إتفاقية، والمرتبطة أصلا بموضوع المؤسسة ومصلحتها وإحترام تسلسل السلطات، كما يحتفظ بسلطة القرار على الإدارة بالتعيين والعزل بإعتباره يمارس سلطات الجمعية العامة. فتكون الرقابة سابقة بوضع شروط إتفاقية تحدد سلطات المسير بناء على المادة 577 ق. ت وإن كان لا يحتج على الغير بمثل هذه الشروط، ليس هذا فحسب بل يوجد قيود قانونية تحد من سلطات المسير تتمثل في مصلحة المؤسسة فلا يمكن له تجاوز الحدود بممارسة سلطات الجمعية العامة[2]، وفي حال تعدد المديرين ومن بينهم الشريك الوحيد، يمكنه معارضة أعمال الإدارة بالإضافة إلى سلطاته الإدارية بالتساوي مع باقي المديرين.

هذا وإضافة إلى نص المادة 584 ف 05 و06 من ق. ت، فإن الشريك الوحيد يمارس جميع صلاحيات وسلطات الجمعية العمومية، والتي تمكنه من مراقبة الأعمال والاتفاقيات التي يبرمها المدير مع المؤسسة، كما

[1] المادة 801 من القانون التجاري، والتي جاءت في الأحكام الجزائية والخاصة بالمخالفات التي تتعلق بالشركات ذات المسؤولية المحدودة.
[2] أنظر، كريم كريمة، المرجع السابق، ص. 383، 384.

يمكن للشريك عند ممارسته لسلطاته الرقابية عزل المسير عند تجاوزه لسلطات التسيير عملا بقاعدة توازي الأشكال إضافة إلى مصادقة الشريك على القرارات المتعلقة بالإدارة، بحيث يلزم المدير أن يوجه له نص القرار شهر قبل إتخاذه رفقة التقرير الذي يضعه هو مع تقرير مندوب الحسابات.

ثانيا: المراقبة على أعمال الإدارة إذا كان الشريك هو المسير:

في هذه الحالة يجمع الشريك الوحيد بين يديه سلطات الجمعية العامة مع سلطات الإدارة ليبقى هو القائد لمشروعه، وهنا تظهر صعوبة مراقبة أعمال إدارته فأين يكمن الحل يا ترى؟

في هذه الأحوال حماية الغير المتعاقد مع مؤسسة الشخص الوحيد محدودة المسؤولية تجعل القانون هو المراقب، وأمام عدم وجود نصوص خاصة تطبق أحكام الشركة ذات المسؤولية المحدودة، فالشريك يتحمل نتائج أخطائه لكن توجد فرصة ضعيفة على أن يقوم هو برفع دعوى المؤسسة ضد المسير - هو نفسه الشريك - وبما أن المؤسسة تنظيم فإن أحكامها تضمن تحقيق التوازن بين المصالح المتضاربة (مصالح الشريك من جهة، ومصالح الغير من جهة أخرى)، ومن بين هذه الأحكام فإن موضوع المؤسسة والتصرف باسمها ولمصلحتها يعد مراقبا قانونيا لأعمال الشريك الوحيد، بالإضافة إلى الإلتزامات التي تلقى على عاتق الشريك الوحيد من تقديم للحصص والتصرف كشريك[1]، والفصل بين ذمته الشخصية وذمة المؤسسة وإلا إنتفت نية الاشتراك، وضرورة مسك سجل خاص تدون فيه جميع القرارات المتخذة طيلة حياة المؤسسة مكان الجمعية العامة، وذلك ما جاء في المادة 584 ف 06 من ق. ت وإلا وقعت جميع قراراته تحت طائلة البطلان المطلق، وفي ذلك حماية للغير من قيام الشريك بنقل أصول المؤسسة لذمته الشخصية، زيادة على ذلك ومن بين الإلتزامات القانونية المحتفظ بها والمرتبطة بسلطات الجمعية العامة، هو مصادقة الشريك على حسابات المشروع بإعتباره من القرارات العادية التي تتخذها الجمعية العامة تحت طائلة البطلان، وذلك بناء على المادة 584 ف 05 من ق. ت التي نصت:" ...

[1] أنظر، كريم كريمة، المرجع السابق، ص.387، 388.

ويصادق الشريك الوحيد على الحسابات بعد تقرير محافظي الحسابات في أجل ستة (6) أشهر إعتبارا من إختتمام السنة المالية".

لهذا تظهر فائدة هذا التقرير إذا كان المدير من الغير، وذلك حتى يتعرف الشريك الوحيد على وضعية الشركة ويتطلب المصادقة عليه من أجل تحسين التسيير، لكن في حالتنا هذه - الشريك هو المسير - لا تظهر أهمية للمصادقة على التقرير الذي يضعه الشريك بإعتباره هو المسير ويقدمه لنفسه فكيف يمكن التأكد من إحترامه للمواعيد، ولو أن وضع التقرير في حد ذاته يعتبر مصادقة منه على الحسابات، ما دامت حماية الغير مضمونة بقيد القرار في السجل الخاص، لكن ما يمكن أن يقال هو أنه حتى وإن لم يتدخل المشرع بنصوص خاصة، إلا أن أحادية الشريك تجعل المصادقة على الحسابات تتم بسهولة، بحيث لا وجود لإعلام الشركاء بالتقارير 15 يوما قبل الإنعقاد، بل يقوم بالمصادقة بقرار منفرد يدون في سجل القرارات، لكن ما يؤخذ على المشرع الجزائري هو عدم تحديده للجزاء الذي يتحمله الشريك الوحيد عندما يتحصل على الوثائق خلال الموعد من دون إتخاذ أي موقف حولها[1] - المصادقة أو الرفض - فالمادة 801 من ق. ت تعاقب جزائيا المدير الذي لم يقم بوضع التقارير الخاصة بالحسابات أو لم يوجهها خلال 15 يوما قبل الإنعقاد للجمعية العامة، أما الشريك الوحيد فلا يعاقب جزائيا إلا عند عدم إيداعه لحسابات المؤسسة في المركز الوطني للسجل التجاري خلال شهر من المصادقة (المادة 717 من ق. ت) دون المعاقبة عند عدم المصادقة، لكن بالرجوع على المادة 733 من ق. ت فعدم المصادقة حسبها يجعل تصرف الشريك الوحيد باطلا لمخالفته نص قانوني ملزم ليقوم الغير بدور الحراسة على نشاط المؤسسة ذات الشخص الوحيد محدودة المسؤولية.

[1] أنظر، كريم كريمة، المرجع السابق، ص. من 388 إلى 391.

الفرع الثاني

رقابة مندوب الحسابات

كما سبق الإشارة إليه وبنفس حكم الشركة ذات المسؤولية المحدودة فإن هناك نوع آخر من الرقابة تفرض على المؤسسة ذات الشخص الوحيد محدودة المسؤولية، ألا وهي الرقابة التي يقوم بها مندوب الحسابات على حسابات المؤسسة ونشاطها ونتائجها.

حيث وبعد أن أصبحت هذه المؤسسة هي الأخرى ملزمة بتعيين جهاز رقابة خارجي مستقل يتولى متابعة نشاطها، وذلك ما يفهم وقبل كل شيء من نص المادة 584 ف 05 من ق. ت والتي نصت:"... في هذه الحالة يضع المدير تقرير التسيير ويقوم بإجراء الجرد ويعد الحسابات السنوية، ويصادق الشريك الوحيد على الحسابات بعد تقرير محافظي الحسابات في أجل ستة (6) أشهر إعتبارا من إختتام السنة المالية".

بحيث ومن خلال استقراء هذه المادة يتضح بأن المشرع منذ البداية قد ألزم المؤسسة ذات الشخص الوحيد محدودة المسؤولية، بأن تقوم بتعيين مندوب واحد للحسابات أو أكثر ليتولى مهمة الرقابة الدائمة والمستمرة على أعمال الشركة، وعلى أقل تقدير يقوم بالمصادقة على حساباتها، لأنها تعتبر المهمة الأولى للمندوب داخل المؤسسة قبل أن تتطور وتصل إلى ما وصلت إليه من التقدم والتطور وبالتالي الأهمية.

ثم شملها التغيير الذي جاء به المشرع شأنها شأن سابقتها، منذ التعديل الذي جاء به قانون المالية التكميلي 2005[1]، لكن وبعد عدول المشرع عن رأيه إذ وبعد صدور قانون المالية لسنة 2009[2]، أصبح أمر تعيين مندوب للحسابات داخل هذه المؤسسات أمر جوازي إلا إذا بلغ رقم أعمالها حدا معينا، وذلك ما يفهم

[1] أنظر، الأمر رقم 05- 05 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 والسابق الإشارة إليه.

[2] المادة 44 من القانون رقم 09- 09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 والسابق الإشارة إليه.

من فحوى المادة 44 منه والتي تنص:" تعدل المادة 12 من القانون رقم 05- 05 المؤرخ في 25 يوليو 2005 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 وتحرر كما يلي:

المادة 12: لا تخضع المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين (10.000.000دج) إلى التصديق على حساباتها من طرف محافظي الحسابات".

وقد أكد المشرع على هذا الحكم في المادة 66 في فقرتها الأخيرة من القانون رقم 10- 13[1]، ومنه يمكن القول وإعتمادا على هذه التعديلات المتتالية، بأن المؤسسة ذات الشخص الوحيد تقوم بتعيين مندوب واحد للحسابات أو أكثر إذا بلغ رقم أعمالها عشرة ملايين دينار جزائري ليصادق على حساباتها، وذلك من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الشريك الوحيد بإعتباره يتولى مهام الجمعية العامة العادية بصفتها صاحبة الإختصاص الأصيل في القيام بهذه المهمة، مع الإشارة إلى أن جميع الأحكام المطبقة على الشركة ذات المسؤولية المحدودة تسري قواعدها على مؤسسة الشخص الوحيد محدودة المسؤولية بإعتبارها نوع منها، مع إحترام خصوصياتها المتمثلة أساسا في أحادية الشريك، أي إسقاط أحكام هذه الشركة على هذه المؤسسة مع إحترام هذه النقطة الجوهرية[2].

أما عن الدور الرقابي الذي يقوم به مندوب الحسابات داخل المؤسسة ذات الشخص الوحيد محدودة المسؤولية فتظهر في وظيفته الدائمة والمستمرة، وبعيدا عن كل تدخل في التسيير، في فحص قيمة الوثائق المحاسبية للمؤسسة ومراقبة مطابقة المحاسبة مع القواعد السارية المفعول، كما يراقب مدى إنتظام وصحة المعلومات التي يتضمنها تقرير التسيير والوثائق المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة، مع الإشارة إلى أنه يعفى من بعض الإلتزامات الملقاة على عاتقه - في الحالات العادية - والمتمثل في مبدأ المساواة بين الشركاء متى إحتفظت

[1] المادة 66 من القانون رقم 10- 13 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 والسابق الإشارة إليه.

[2] إحالة إلى الأحكام القانونية المتعلقة بمندوب الحسابات داخل الشركة ذات المسؤولية المحدودة متعددة الشركاء، والتي سبق الإشارة إليها في الفرع الثاني من المطلب الأول من هذا المبحث، والمتعلق بمراقبة مندوب الحسابات على الشركات المختلطة، ص. 231 وما يليها.

الشركة ذات المسؤولية المحدودة بأحادية الشريك[1]، وذلك نظرا للطابع الخاص لها في هذه الحالة والمتمثل في أن شخص واحد يقرر وينفذ ويراقب التنفيذ.

وعلى العموم لا تختلف الأعمال الرقابية لمندوب الحسابات في المؤسسة ذات الشخص الوحيد محدودة المسؤولية عنها في الشركة ذات المسؤولية المحدودة، وذلك ما يستشف من المادة 584 ف 04 و05 من ق. ت بحيث يقوم مندوب الحسابات بإعداد التقرير العام السنوي، الذي يثبت فيه قيامه بجميع المهام الرقابية المسندة إليه والمتضمن جميع المعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة ونتائجها وميزانيتها، بعد إطلاعه على جميع الوثائق اللازمة والتحقيق فيها، وذلك حتى يقدم إشهاده بصحة المعلومات والنتائج المتوصل لها في تقرير التسيير والدالة على أن حسابات المؤسسة منتظمة وصحيحة ومطابقة للمعلومات المقدمة في هذا التقرير، وتقدم وضعية حقيقية لمالية المؤسسة والعمليات المنجزة من طرفها خلال السنة المالية المنصرمة، مع الإشارة إلى أن تقرير مندوب الحسابات في هذه المؤسسة هو الآخر قد يكون إيجابيا، وذلك في حالة موافقته على جميع المعلومات المضمنة في تقرير التسيير. كما قد يكون مصحوبا ببعض التحفظات، في حال موافقته على بعض هذه المعلومات - الجزء الغالب منها - ورفضه الموافقة على جزء منها لعدم صحتها أو لعدم تحصله على المعلومات الكافية واللازمة للتحقق من صحتها كما قد يأتي هذا التقرير سلبيا تماما، وذلك عندما يرفض مندوب الحسابات الإدلاء بصحة المعلومات والنتائج المتحصل عليها والمثبتة في تقرير التسيير جراء إكتشافه لمخالفات فيه أو أخطاء جسيمة، مع شرط تسبيبه لرفض الإشهاد المبرر قانونا.

في الأخير يقدم تقرير التسيير إلى الشريك الوحيد للمصادقة عليه، بعد تقديم مندوب الحسابات لتقريره العام حول هذا التقرير في أجل ستة أشهر من إختتام السنة المالية وذلك ما جاء في المادة المشار إليها أعلاه، مع لفت الإنتباه إلى أن هذه المراحل تحترم عندما يكون المدير من الغير والشريك الوحيد يضطلع بسلطات الجمعية

[1] أنظر، كريم كريمة، المرجع السابق، ص. 407 .

العامة، أما إذا كان الشريك الوحيد هو نفسه المدير فلا يمكن تصور إعداده لتقرير التسيير ويقوم بتقديمه لنفسه للمصادقة عليه، لذلك أوجب المشرع قيد هذه التقارير الخاصة بالتسيير في السجل الخاص بالمؤسسة.

أما عن التقارير الخاصة والتي يقوم مندوب الحسابات بإنجازها فهي الأخرى لا تختلف عن تلك المنجزة في الشركة ذات المسؤولية المحدودة، بحيث تأتي في ظروف معينة محددة من طرف القانون كالتقرير الخاص بالاتفاقات والاتفاقيات التي تجمع المؤسسة بالمدير إذا كان من الغير، لأنه إذا كان هو الشريك نفسه فلا يتصور إضراره بنفسه لأن نتائج المشروع في الأخير ستعود عليه، سواء بالإيجاب أو بالسلب، إلا أن البعض يرى بأن هذا التقرير حتى في هذه الحالة واجب لأنه يتقرر لحماية ذمة المؤسسة والدائنين المتعاملين معها[1]، وكذا التقرير الخاص بتعديل رأسمال المؤسسة إما بالزيادة أو النقصان، وكذا التقرير الخاص بتحويل المؤسسة ذات الشخص الوحيد محدودة المسؤولية وأخيرا التقرير الخاص بحالتي الإندماج والإنفصال.

[1] أنظر، كريم كريمة، المرجع السابق، ص.412.

الفصل الثاني

مؤسسات أخرى ودور مندوب الحسابات بها

إن مهمة الرقابة والمتابعة التي يقوم بها مندوب الحسابات على نتائج النشاط والحسابات الخاصة بالهيكل التنظيمي الذي يقوم بمتابعته، لا تقتصر على الشركات التجارية وإن كانت هذه المهمة تظهر بصفة واضحة وظاهرة في هذه الأخيرة، لكن هذا لا يمنع من أن يقوم مندوب الحسابات بمهمة الرقابة والمتابعة الدائمة كما في الشركات التجارية على حسابات ونتائج مؤسسات أخرى، سواء في القطاع العام أو حتى في القطاع الخاص، وأبرز ما يبرر هذا الكلام ويسقطه على أرض الواقع هو الرقابة التي يقوم بها مندوب الحسابات على المؤسسات العمومية الاقتصادية (المبحث الأول) هذا من جانب، ومن جانب آخر رقابة المندوبين أو أكثر على المؤسسات المالية والبنوك (المبحث الثاني) كنوع آخر من الهياكل التنظيمية التي تخضع لرقابة مندوب الحسابات، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على الدور الفعال والحساس الذي يضطلع به مندوب الحسابات في حياة الشركات التجارية بصفة خاصة، وباقي المؤسسات الأخرى على إختلافها وتنوعها بصفة عامة، ليس هذا فحسب بل حتى حاجة هذه الهياكل سواء كانت شركات أو مؤسسات لوجود مثل هذا الجهاز الرقابي في حياتها وتنظيمها، لأنها على العموم لا تستطيع القيام بالأعمال الرقابية والمتابعة الحسابية لنتائج نشاطها على أتم وأحسن وجه إن قامت بها هي بنفسها وبواسطة أجهزتها الداخلية، وذلك نظرا لعدة إعتبارات ومعطيات مختلفة ومتنوعة، لعل أهمها الاستقلالية التي يقوم المندوب بعمله في ظلها، وكذا الشفافية المحيطة بجميع الأعمال التي ينجزها مندوب الحسابات، ليس هذا وفقط بل أيضا المستوى التعليمي والمهني الذي يجب أن يتمتع به كل شخص مهما كان حتى يلج المجال الرقابي بصفته مندوبا للحسابات، نظرا للتكوين الذي يخضع له إضافة إلى التدريب اللازم حتى ينجز الأعمال الرقابية بنفسه.

المبحث الأول

مندوب الحسابات والمؤسسات العمومية الاقتصادية

إن المؤسسة العمومية الاقتصادية هي التسمية الحديثة التي جاء بها القانون للمؤسسة العمومية الوطنية العاملة في الحقل الإقتصادي، والتي تشكل الأداة الفعالة للقيام بعملية التنمية في القطاع الإقتصادي العام كما تعبر عن تطور وظيفة الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة في شتى الميادين، خاصة منها الميدان المالي، هذا وقد مر تنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية بعدة مراحل ومحطات لتصل إلى ما وصلت إليه اليوم، وذلك كله تماشيا مع تطور المعطيات الإقتصادية الدولية وإنتقال الجزائر من نظام الإقتصاد الموجه إلى نظام الإقتصاد الحر أو ما يعرف بإقتصاد السوق[1]، حيث بدأ تنظيم المراجعة في الجزائر بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية سنة 1969 حيث أشار الأمر رقم 69- 107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 إلى الرقابة الواجب فرضها على هذه المؤسسات بغية تأمين حق الدولة فيها، حيث جاء في المادة 38 منه على أنه يكلف وزير الدولة المكلف بالتخطيط بتعيين مراجعي الحسابات للمؤسسات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو إحدى المنظمات العمومية حصصا من رأسمالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات، وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم. كما تناول المرسوم رقم 70- 173 المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 تحديد مهام وواجبات المراقب، وقد إعتبر حينها مراجع الحسابات كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وقد خولت ممارسة هذه المهنة لموظفي الدولة كالمراقبين العامين للمالية ومراقبو المالية ومفتشو المالية، إلا أنه وبعد إعادة تنظيم الإقتصاد الوطني وهيكلة م. ع. إ الذي نتج عنها إرتفاع عدد هذه المؤسسات وتعقد أنماط التسيير، وغياب أطر تحكم توليد

[1] أنظر، سعودي زهير، النظام القانوني لتسيير ورقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية، على ضوء الأمر رقم 01- 04، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، بن عكنون، الجزائر، ص. 04.

المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي[1]، أجبر المشرع على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الإختلالات التي تفرزها آليات التسيير المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور القانون رقم 80- 05 المؤرخ في 10 مارس 1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، إلى غاية فترة ما بعد الاصلاحات، بسبب أن مراجعة الحسابات كان بطيئا نتيجة غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج وإحتكار الدولة للحياة الإقتصادية، فترة صدور القانون رقم 88- 01 المؤرخ في 12 يناير 1988 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث حرر هذا الأخير هذه المؤسسات من كل القيود الإدارية والبيروقراطية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي، حيث أن هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل المراجعة الخارجية بما يمكنها من مواكبة هذا التغيير في الحياة الإقتصادية وبما يسمح مزاولة الرقابة على هذه المؤسسات[2]، ثم تلت هذه الفترة المرحلة الآنية والتي أصبحت فيها م. ع. إ تتخذ شكل شركات المساهمة وتخضع للنظام الرقابي الذي تخضع له هذه الشركات كما سيتم التطرق إليه لاحقا.

هذا وقد عرف المشرع الجزائري المؤسسة العمومية الاقتصادية في المادة الثانية من الأمر رقم 01- 04[3] كما يلي:" المؤسسات العمومية الاقتصادية هي شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام، أغلبية رأس المال الإجتماعي مباشرة أو غير مباشرة وهي تخضع للقانون العام". ومن هذا التعريف يمكن استخلاص واستنتاج خصائص المؤسسات العمومية الاقتصادية وهي:

- مبدأ الاستقلالية: إن مبدأ الاستقلالية الذاتية للمؤسسة العمومية الاقتصادية يستند إلى ثلاث إعتبارات، أولها التمتع بالشخصية القانونية، ومعناه تخويل هذه المؤسسة على إكتساب الحقوق وتحمل الإلتزامات، وثانيها

---

[1] أنظر، محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، السنة الجامعية 2007- 2008، ص. 105، 106.

[2] أنظر، محي الدين محمود عمر، المرجع السابق، ص. 107.

[3] أنظر، الأمر رقم 01- 04 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها، ج ر عدد 47، الصادرة بتاريخ 22 أوت 2001، ص. 09، المعدل والمتمم بالأمر رقم 08- 01 المؤرخ في 28 فبراير 2008، ج ر عدد 11، الصادرة بتاريخ 02 مارس 2008 ص. 15.

هو الحد من التدخل الخارجي في إدارة وتسيير هذه المؤسسات من دون أجهزتها المعنية بذلك، أما الثالث فهو المناخ الذي تعمل فيه هذه المؤسسات العمومية، بحيث يجب أن يكون مضبوطا بآليات إقتصادية وغير إدارية.

- مبدأ طابع المتاجرة: حيث أضفى عليها المشرع صفة التاجر وأخضعها لقواعد القانون التجاري، وذلك من خلال الشكل الذي تتخذه، أي تنشأ في شكل شركات مساهمة هذا من ناحية، ومن ناحية ثانية الإلتزامات الملقاة عليها بهذه الصبغة التجارية، كالقيد في السجل التجاري ومسك الدفاتر التجارية على إختلافها وتنوعها والخضوع لجميع الإلتزامات الواجب على كل تاجر أو شركة تجارية القيام بها[1].

- طبيعة النظام المالي لها: لقد أخضع المشرع نظام المؤسسة العمومية الاقتصادية للإزدواجية، حيث أصبحت ملكية رأس مالها ليست حكرا على الدولة أو أحد أشخاص القانون العام، بل أصبح إلى جانبها أشخاص القانون الخاص لكن شريطة أن تمتلك الدولة فيها أغلبية رأسمالها[2].

هذا بإختصار عن تعريف والمميزات العامة للمؤسسات العمومية الاقتصادية التي تظهر وبصفة جلية الدور الأساسي والمهم الذي تلعبه هي الأخرى في الحياة الإقتصادية، وكذا في إقتصادات الدول والمجتمعات لأنها هي أيضا تعمل على جمع وتدوير رؤوس الأموال، كما تساعد على تطوير وتنمية الاستثمار سواء الداخلي أو الخارجي وذلك بعد تطور نظامها وفتح المجال فيها للاستثمار والمشاركة للخواص بعد أن كانت حكرا على أشخاص القطاع العام، وإن كان ذلك مقيد بجملة من الشروط لعل أبرزها ملكية الدولة فيها لأغلبية رأسمالها وذلك كله لدواعي سيادية والمحافظة على الموارد والثروات الداخلية، لكن ما يهم في هذا الشأن هو البحث عن الإجراءات والإحترازات التي جاء بها المشرع من أجل ضبط المهمة التي أنشأت من أجلها هذه المؤسسات وتسخيرها للقيام بالدور الإيجابي والمراد منها ألا وهو بإختصار تنمية الاستثمار الداخلي برؤوس

[1] أنظر، الدراجي شعوة، إعادة تنظيم المؤسسة العمومية الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة باتنة، السنة الجامعية 2007- 2008، ص. من 57 إلى 59.

[2] المواد 03، 04 من القانون رقم 01- 04 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها السابق الإشارة إليه.

أموال وطنية، ومن بين هذه الإجراءات والإحترازات التي جاء بها المشرع هو الرقابة التي فرضها عليها سواء من قبل أجهزتها الداخلية (مطلب أول)، وذلك كأول مرحلة للرقابة، وكذا الرقابة التي يقوم بها مندوب الحسابات (مطلب ثاني)، وتأتي تدعيما للرقابة وحتى تفعيلها في سبيل الوصول إلى تحقيق النتائج المرجوة من إيجاد مثل هذه المؤسسات العمومية الاقتصادية.

المطلب الأول

الرقابة الداخلية على المؤسسة العمومية الاقتصادية

قبل التطرق إلى أجهزة الرقابة الداخلية للمؤسسات العمومية الاقتصادية لابد من الإشارة في بادئ الأمر إلى أنه وبما أن المؤسسات العمومية تأخذ شكل شركات تجارية وبالتحديد شركات أموال، لذلك فإن قيامها وإنشائها متوقف على توفير مجموعة من الشروط والأركان والشكليات، هي نفسها التي تتعلق بهذا النوع من الشركات، وذلك ما نص عليه المشرع صراحة في المادة 05 من القانون رقم 01- 04 السابق الاشارة إليه والتي نصت على أنه:" يخضع إنشاء المؤسسات الاقتصادية العمومية وتنظيمها وسيرها للأشكال التي تخضع لها شركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في القانون التجاري".

غير أن الاستثناء الوحيد في هذا الجانب هو ما يعرف بقرار الإنشاء، أي القرار الإداري الصادر من الهيئة التنفيذية عندما يتعلق الأمر بتطوير أنشطة أولية أو فروع جديدة ذات أهمية استراتيجية، أو بقرار صادر من أي جهاز لاسيما الأجهزة التابعة لصناديق المساهمة مؤهل قانونا لتأسيس مؤسسات جديدة، أو الاكتتاب للمشاركة في جزء من رأس مالها، أو بقرارات مشتركة صادرة من مؤسسات عمومية إقتصادية تتخذها الأجهزة المؤهلة لذلك وفي حدود الأشكال القانونية المشترطة[1]، لكن ما تجب الاشارة إليه هو أن قرار الإنشاء وحده لا يكفي مهما كان مصدره، بل يجب أن يبادر أحد الأشخاص المعنوية بالتأسيس والقيام بالإجراءات

[1] المادة 14 من القانون رقم 88- 01، المعدل للأمر رقم 01- 04 السابق التطرق له.

اللازمة لعقد الجمعية التأسيسية وفق ما نصت عليه قواعد القانون التجاري[1]، وبعد كل هذه الإجراءات لا محال ستنشأ هياكل جديدة تعرف بالمؤسسات العمومية الاقتصادية لها أجهزة تقوم بإدارتها، وفي نفس الوقت تقوم بالرقابة عليها للوصول بها إلى تحقيق أهدافها والغرض منها، كالربح المرجو والاستثمار المنشود، ومن بين هذه الأجهزة الداخلية نذكر الجمعية العامة للمساهمين (الفرع الأول)، لأنها أعلى سلطة في أي مؤسسة كانت، وكذا هيئة الإدارة (الفرع الثاني)، والتي قد تكون مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حسب الأحوال، وأخيرا قد تكون هيئة التسيير (الفرع الثالث)، وذلك تبعا لخصوصية المؤسسة العمومية الاقتصادية.

الفرع الأول

الجمعية العامة للمساهمين

بما أن المؤسسة العمومية الاقتصادية تتخذ شكل شركات المساهمة، فهذا معناه أن جمعيات المساهمين فيها هي الأخرى تحتاج لشروط للقيام بمداولتها (أولا)، نظرا لطبيعة تكوينها، ثم معرفة المهام الرقابية (ثانيا) التي تتمتع بها هذه الجمعية.

أولا: مداولاتها

الجمعية العامة للمساهمين هي الهيئة السيادية في المؤسسة العمومية الاقتصادية وتعتبر المجال المناسب للمساهمين والشركاء للتعبير عن إرادتهم ومشاركتهم في تسيير شؤون المؤسسة، وقد وضع المشرع للمؤسسات العمومية الاقتصادية نظام مستمد من الأحكام العامة المنصوص عليها في القانون التجاري، سواء من حيث التكوين أو التشكيل، أو حتى التسيير، ما عدا في المؤسسات التي تكتسي طابعا استراتجيا في نشاطها أو تلك

[1] أنظر، سعودي زهير، المرجع السابق، ص. 15 إلى 18.

التي تحوز فيها الدولة مجموع رأس المال الإجتماعي، فإنه يمكن النص على أشكال خاصة لتنظيمها من قبل مجلس مساهمات الدولة[1].

والجمعية العامة العادية حق لجميع المساهمين للمشاركة فيها بأنفسهم أو عن طريق من ينوب عنهم، سواء كانت الدولة أو أحد أشخاص القانون العام، أو حتى الخواص من مساهمين، وهذه الجمعية تنعقد مرة على الأقل في السنة، وذلك طبعا بعد إعلام المساهمين قبل خمسة وثلاثين (35) يوما من إنعقادها، كما تمنح لها جميع الصلاحيات والسلطات الكاملة غير تلك الممنوحة للجمعية العامة غير العادية، وذلك كله تماشيا مع ما ينطبق على شركات المساهمة في القانون التجاري، أما الجمعية العامة غير العادية فهي تجتمع كلما دعت الضرورة لذلك هذا ولا تصح مداولاتها إلا إذا كان عدد المساهمين الحاضرين أو الممثلين يملكون نصف عدد الأسهم التي لها الحق في التصويت في الدعوى الأولى، أما في الدعوى الثانية فيجب توفر الربع من هذه الأسهم، وإذا لم يكتمل النصاب تؤجل هذه الجمعية إلى أجل شهرين مع بقاء النصاب هو نفسه أي الربع، كما تبت فيما يعرض عليها بأغلبية ثلثي الأصوات المعبر عنها مع عدم إحتساب الأوراق البيضاء حالة الإقتراع السري.

ثانيا: مهمتها الرقابية

كما سبق التطرق إليه أعلاه فإن الجمعية العمومية - بنوعيها - هي أعلى سلطة داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، فهي تتولى رقابة جميع الأعمال التي تقوم بها هيئة الإدارة والتسيير، وكذا الأعمال المنجزة من طرف مندوب الحسابات، كما تتولى المصادقة على تقرير مندوب الحصص، كما تعد هي المختصة في تعيين وعزل أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة والمسيرين، وحتى مندوبو الحسابات، ومن له سلطة التعيين يملك سلطة العزل، ومن باب أولى يمتلك سلطة الرقابة على من قام بتعيينه، كما يتجلى دورها الرقابي في المصادقة على الأعمال والوثائق المتعلقة بالمؤسسة، كالمصادقة على القانون الأساسي وتقارير مجلس الإدارة أو مجلس

[1] المادة 05 من الأمر رقم 01- 04 المنظم للمؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها والسابق ذكره.

المراقبة ومندوبو الحسابات، كما يظهر دورها الرقابي في منح الإذن لعقد أي اتفاقية بين المؤسسة وأحد القائمين بإدارتها وتسييرها سواء بطريق مباشر، أو غير مباشر[1].

وما تجب الإشارة إليه فيما يتعلق بالمؤسسات العمومية الاقتصادية والتي تحوز فيها الدولة أو أحد أشخاص القانون العام مجموع الرأسمال الإجتماعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة، فإنها تتكون من جمعية عمومية وحيدة تضم ممثلين مفوضين قانونا من مجلس مساهمات الدولة[2]، هذا وتجتمع دون أصوات تداولية مرة في السنة وذلك في الحالات العادية، وتجتمع كلما دعت الضرورة لذلك في دورة غير عادية ويكون ذلك بناء على استدعاء من رئيس مجلس المديرين أو المدير العام الوحيد، أو بناء على طلب من أحد أعضائها، هذا ومن بين مهامها الرقابية أنها تتولى الفصل في المسائل المتعلقة بحياة المؤسسة، لا سيما البرامج العامة للنشاطات والحصيلة وحسابات النتائج، وكذا الزيادة في رأس المال أو تخفيضه في الحدود القانونية، إنشاء فروع في الجزائر أو الخارج، والقيام بالإدماج أو حتى الإنفصال، تقييم الأصول والسندات وإقتراحات تعديل القانون الأساسي، كذا التنازل عن السندات أو عن عناصر الأصول، تطهير المؤسسة وإعادة هيكلتها وما إلى ذلك من أعمال رقابية والتي تختص وحدها بها دون غيرها، هذا وفي جميع الأحوال تقوم بإرسال لوائحها الخاصة بما قامت به من أعمال إلى مجلس مساهمات الدولة[3].

وقبل الختام يمكن التنويه إلى الخلافات الطفيفة بين نوعي الجمعيات العمومية الخاصة بالمؤسسات العمومية الاقتصادية التي تكون فيها الدولة أو أحد أشخاص القانون العام شريكا فيها مع الخواص، بحيث تكون بها جمعية عامة تأسيسية وأخرى عادية وأخرى غير عادية، لكل منها خصوصيتها وإختصاصاتها، وكذا مهامها الرقابية مع الفصل بين هذه المهام والسلطات، في حين أن نظيرتها من المؤسسات العمومية التي تملك فيها الدولة

[1] أنظر، سعودي زهير، المرجع السابق، ص. 81.

[2] المادة 12 من القانون رقم 01- 04 المتعلق بالمؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها والمشار له سابقا.

[3] أنظر، المواد من 03 إلى 06 من المرسوم التنفيذي رقم 01- 283 المؤرخ في 24 سبتمبر 2001 المتضمن الشكل الخاص بأجهزة إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها، ج ر عدد 55، الصادرة بتاريخ 26 سبتمبر 2001، ص. 15.

أو أحد أشخاص القانون العام الرأسمال الإجتماعي وتكون الشريك الوحيد فيها وذلك بطريق مباشر أو غير ذلك، فإن بها جمعية عمومية وحيدة تجتمع بصفة منتظمة، كما لها دورات استثنائية، وأن مهامها الرقابية وسلطاتها واحدة ويكون مرجعها هو مجلس مساهمات الدولة، تعود له بجميع أعمالها وقراراتها، كما أن إجتماعاتها لا تحتاج إلى نصاب أو أغلبية معينة لإتخاذ القرارات فيها، وذلك على العكس من المؤسسات العمومية الاقتصادية ذات الشركاء الخواص والتي تطبق في شأنها أحكام جمعيات الشركاء في شركات المساهمة التجارية.

الفرع الثاني

هيئة الإدارة

كما سبق ورأينا فإن المؤسسات العمومية الاقتصادية تأخذ شكل شركات مساهمة، لذلك يمكن لها أن تتخذ شكلين في الإدارة والرقابة، سواء بالجمع بينهما وذلك عن طريق نظام مجلس الإدارة (أولا) وهو النظام القديم، أو الفصل بين الإدارة والرقابة وذلك بإتباع الأسلوب الحديث المتكون من مجلس المراقبة (ثانيا)، بالإضافة إلى مجلس المديرين.

أولا: رقابة مجلس الإدارة

قبل الحديث عن الرقابة التي يقوم بها مجلس الإدارة لابد من التذكير بنظامه وتشكيلته ومداولاته، حيث أن أعضاء مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية تعينهم الجمعية العمومية للمؤسسة وخلافا للقواعد العامة السائدة في شركات الأموال والتي يقتصر تشكيل مجلس إدارتها على المساهمين، إلا أنه وفي المؤسسات العمومية الاقتصادية ونظرا لطابعها العمومي من جانب، ومن جانب آخر وحفاظا على مصلحة العمال الأجراء فيها، فقد أوجب المشرع أن يشتمل مجلس إدارتها على مقعدين لصالح العمال الأجراء وذلك تبعا للأحكام

المنصوص عليها في علاقات العمل[1]، هذا ويتكون أعضاء المجلس من ثلاثة أعضاء على الأقل وإثني عشر عضوا على الأكثر، أما في حالة الدمج يجوز رفع العدد إلى أربعة وعشرون عضوا ممارسا، وتحدد مدة عضويتهم في القانون الأساسي دون أن تتجاوز المدة ستة سنوات ويمكن إعادة إنتخابهم، كما يمكن للجمعية العمومية عزلهم في أي وقت تشاء، هذا ولا يمكن لشخص طبيعي أن ينتمي لأكثر من خمسة مجالس إدارة لمؤسسات عمومية إقتصادية توجد بالجزائر لكن هذا الحضر لا يسري في شأن الأشخاص المعنوية، هذا ويقوم أعضاء مجلس الإدارة بالتعيينات اللازمة في حالة شغور منصب قائم بالإدارة أو أكثر بسبب الوفاة أو الاستقالة، ويجب أن تعرض التعيينات الحاصلة على أقرب جمعية عامة مقبلة للمصادقة عليها وذلك في حالة الشغور دون أن ينقص العدد عن الحد الأدنى القانوني - وهو ثلاثة - أما إذا نقص العدد عن الحد الأدنى القانوني فيجب على القائمين بالإدارة استدعاء الجمعية العامة للإنعقاد فورا وذلك لإتمام العدد إلى الحد المطلوب، كما لا يجوز تعيين الأجير المساهم كقائم بالإدارة في المؤسسة إلا إذا كان عقد عمله سابقا بسنة واحدة على الأقل لتعيينه في هذا المنصب، هذا ويشترط في أعضاء مجلس الإدارة أن يكونوا مالكين لعدد من الأسهم تمثل عشرين في المائة على الأقل من رأس المال الخاص بالمؤسسة وتكون غير قابلة للتصرف فيها لأنها تكون ضمانا لأعمال التسيير الخاصة بهم، كما ينتخب المجلس من بين أعضائه رئيسا له شريطة أن يكون هذا العضو شخص طبيعي فقط يتولى المديرية العامة للمؤسسة ويمثلها إتجاه الغير، هذا ولا تصح مداولات المجلس إلا إذا حضر نصف عدد أعضائه على الأقل، وتؤخذ القرارات فيه بالأغلبية ويرجح صوت الرئيس عند التعادل.

أما عن السلطات الرقابية لمجلس الإدارة فهي الأخرى لا تختلف عن تلك التي يتمتع بها هذا الجهاز داخل شركات المساهمة، حيث أنه هو الذي يقوم بتعيين رئيسا له يتولى أعمال التسيير، كما يمكنه أن يعين شخص أو أكثر من الأشخاص الطبيعيين ليساعد الرئيس ويمنحه جملة من الصلاحيات بالموافقة مع الرئيس

[1] المادة 05 ف 03 من الأمر رقم 01- 04 المتعلق بالمؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها السابق ذكره.

ويقوم بتحديد أجرته، هذا ويقوم المجلس بتعيين عضو أو أكثر في حالة الشغور في إنتظار عرض التعيينات على أقرب جمعية عامة للمصادقة، كما يعد المجلس الميزانية وجدول الأرباح والخسائر وحساب الاستغلال، ويحرر تقريرا عن نشاط المؤسسة خلال السنة المالية وعن مركزها المالي، وينشر الميزانية وملخص عن تقريره وتقرير مندوب الحسابات وذلك قبل إجتماع الجمعية العامة، هذا ويجوز لهذه الأخيرة أن تفوض السلطات اللازمة للمجلس ليقوم بالإعداد للزيادة في رأس المال، كما يقوم المجلس باستدعاء الجمعية العامة للإنعقاد.

ليس هذا فحسب بل يمكن لمجلس الإدارة أن يمنح الإذن لرئيسه لمنح الكفالات والضمانات الإحتياطية في حدود المبلغ الذي يحدده، كما أن مجلس الإدارة هو الذي يقوم بمنح الترخيص المسبق لعقد أي اتفاقية تجمع بين المؤسسة العمومية الاقتصادية مع أحد القائمين بإدارتها أو مسيريها، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وإلا وقعت تحت طائلة البطلان، وذلك خشية تغليب مصلحة القائم بالإدارة على مصلحة المؤسسة، مع الإشارة أنه يمكن تغطية هذا البطلان عن طريق تصويت لاحق من قبل الجمعية العامة التي تصحح هذه الاتفاقيات وتجيزها.

ثانيا: رقابة مجلس المراقبة

عندما تتبع المؤسسات العمومية الاقتصادية النظام الحديث في الإدارة، فإنها بذلك تقوم بالفصل بين الإدارة التي يتولاها مجلس المديرين ومهمة الرقابة التي يتولاها مجلس المراقبة، ويمكنها أن تتبع هذا النظام منذ تأسيسها أو تسير عليه بعد إنشائها بشرط وجود مثل هذا الشرط في قانونها الأساسي، ويتكون مجلس المراقبة من سبعة أعضاء إلى إثني عشر عضوا على الأكثر، ويمكن أن يتجاوز هذا العدد في حالة الدمج ليصل إلى أربعة وعشرين عضوا، ويتم تعيين هؤلاء الأعضاء من قبل الجمعية العامة العادية أو التأسيسية، أو حتى الجمعية العامة غير عادية وذلك في حالتي الدمج والإنفصال، وذلك دون أن تتجاوز مدة مهامهم ستة سنوات حالة التعيين من طرف الجمعية العامة، ومدة ثلاث سنوات حالة تعيينهم في القانون الأساسي، وذلك دون إغفال تعيين

العضوين اللذان يمثلان العمال، هذا ويجب على أعضاء مجلس المراقبة هم كذلك أن يمتلكوا عدد من الأسهم المخصصة للضمان والمتمثلة في عشرين في المائة من رأسمال المؤسسة على الأقل، هذا ويمنع على أعضاء مجلس المراقبة الإنتماء إلى مجلس المديرين، كما لا يجوز للشخص الطبيعي العضو في مجلس المراقبة أن ينتمي لأكثر من خمسة مجالس مراقبة لمؤسسات عمومية توجد مقراها بالجزائر، في حين لا يسري هذا الحضر على الأشخاص المعنوية التي يجوز تعيينها كأعضاء في مجلس المراقبة شريطة أن تقوم بدورها بتعيين ممثلين دائمين لها داخل هذه المجالس كي يتحمل عنها الإلتزامات والمسؤولية ويخضعون لنفس الشروط كما لو كان هذا الممثل أو الممثلين يمارسونها باسمهم الخاص ولحسابهم، هذا وينتخب مجلس المراقبة على مستواه رئيسا له يتولى استدعاء هذا المجلس وإدارة مناقشاته، هذا ولا تصح مداولات المجلس إلا إذا حضر نصف عدد أعضائه أو الممثلين، وتؤخذ قراراته بالأغلبية ويرجح صوت الرئيس عند تعادل الأصوات. هذا كل ما يتعلق بتكوين المجلس فماذا عن رقابته؟

إن قيام المشرع بالفصل بين الإدارة والرقابة في النظام الحديث المتبع في إدارة الشركات ومنها المؤسسات العمومية الاقتصادية، لم تكن الغاية منه سوى تعزيز الرقابة على نشاطها ونتائج حساباتها، بحيث أنه وكما أسلف الذكر في شركات المساهمة - وبما أن المؤسسات العمومية تأخذ شاكلتها - فإن مجلس المراقبة يتمتع بنفس السلطات والصلاحيات التي يتمتع بها مندوب الحسابات للقيام بمهامه الرقابية إتجاه الشركة، فمجلس المراقبة يقوم بمهام المراقبة والمتابعة الدائمة والمستمرة على نتائج الشركة وحساباتها، كما يمكن أن تخضع بعض العقود التي تبرمها المؤسسة لترخيص مسبق من قبله وذلك إذا كان قانونها الأساسي يقضي بذلك، مثل التنازل عن العقارات وتأمين الكفالات والضمانات الإحتياطية، كما يجوز لمجلس المراقبة أن يجري في أي وقت من السنة الرقابة التي يراها مناسبة وضرورية، كما يمكنه أن يطلع على الوثائق الضرورية التي تساعده على ذلك، هذا وعلى مجلس المديرين أن يقدم مرة كل ثلاث أشهر على الأقل وعند نهاية كل سنة مالية تقرير

إلى مجلس المراقبة حول تسييره، هذا وعلى مجلس المراقبة بدوره أن يقدم ملاحظاته للجمعية العامة حول تقرير مجلس المديرين وحسابات السنة المالية المنقضية.

الفرع الثالث

رقابة هيئة التسيير

كما سبق الإشارة إليه فإن المؤسسات العمومية الاقتصادية تأخذ شكلين إما تكون مشتركة بين الدولة وأحد أشخاص القانون العام مع الخواص من شركاء ومساهمين، وإما تكون فيها الدولة أو أحد أشخاص القانون العام هم الشريك الوحيد فيها بواسطة ملكية رأسمالها الإجتماعي، بطريق مباشر أو غير مباشر، في هذه الحالة تكون لها جمعية عامة وحيدة - سبق التطرق إليها[1] - ومجلس مديرين يتكون من عضوين إلى ثلاثة أعضاء من بينهم الرئيس يتم إختيارهم من أصحاب المهنة المحترفين والذين تجتمع فيهم صفتي الكفاءة والتجربة اللازمة للقيام بمهام المؤسسة المعنية على أحسن وأتم وجه وهذا في حالة تعددهم، أما إذا مارس شخص واحد مهام مجلس المديرين فإنه يتخذ صفة مدير عام وحيد، هذا وتحدد تشكيلة المجلس حسب مهام المؤسسة العمومية المعنية وطبيعتها وحجمها، كما تكون مهام أعضاء المجلس وحقوقهم وكذا واجباتهم وحتى مدة عهدتهم محددة في عقود تبرم بينهم وبين الجمعية العمومية لهذه المؤسسات، كما يتم تعيينهم من قبل الجمعية العامة لكن بعد موافقة رئيس الحكومة - الوزير الأول حاليا - وبعد أخذ رأي مجلس مساهمات الدولة، وتنتهي مهامهم حسب الأشكال والإجراءات نفسها، ويتمتع مجلس المديرين أو المدير العام الوحيد في سبيل تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية من هذا الشكل، بأوسع السلطات للقيام بمهامه بكل حرية وعلى

[1] أنظر، الفرع الأول من هذا المطلب المتعلق بالجمعية العامة للمساهمين، ص.258 وما بعدها.

أحسن وجه لكن في حدود الصلاحيات المبينة في عقود تعيينهم، كما يمارس سلطة السلم الهرمي على المستخدمين وله كافة الصلاحيات لتمثيل المؤسسة في علاقاتها مع الغير[1].

أما عن الرقابة التي يقوم بها جهاز التسيير سواء كان مجلس المديرين، أو المدير العام الوحيد في المؤسسات العمومية الاقتصادية التي تكون الدولة أو أحد أشخاص القانون العام المالك الوحيد لرأسمالها الإجتماعي، بطريق مباشر أو غير مباشر، كافة الصلاحيات والسلطات للقيام بعملية التسيير على أحسن وأتم صورة، لذلك قام المشرع بمنحه كافة السلطات الرئاسية ومنه السلطات الرقابية، فله سلطة التأديب والتوجيه للمرؤوسين بموجب تعليمات أو قرارات، كما له سلطة التصديق والتعديل والإلغاء لأعمال المستخدمين، كما له ولنفس الغاية حتى إمكانية الحلول محلهم، كما قام المشرع بتزويده بكافة الصلاحيات القانونية اللازمة للقيام بعملية التسيير والإشراف والمتابعة على أحسن وجه، لمواجهة متطلبات المنافسة التي أقحمت فيها المؤسسة العمومية الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسات المملوكة للدولة أو أحد أشخاص القانون العام بصفة خاصة، وهذا كله ما يجسد الوسيلة المثلى في الرقابة والتنظيم الذي يقوم عليه التسيير الإداري المعاصر، مع الإشارة إلى أن جهاز التسيير وهو يمارس مهامه الرقابية هذه عليه أن يحترم مضمون العقود التي تربطه بالجمعيات العمومية الخاصة بهذه المؤسسات[2].

وفي الأخير وقبل الختام يجب التنويه إلى أن رئيس مجلس المديرين أو المدير العام الوحيد هو الذي يقترح جدول أعمال الجمعية العمومية[3].

---

[1] المواد 07، 08 و09 من المرسوم التنفيذي رقم 01- 283 السابق الذكر.

[2] أنظر، سعودي زهر الدين، المرجع السابق، ص. 83.

[3] المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 01- 283 المتضمن الشكل الخاص بإدارة أجهزة م. ع. إ السابق الإشارة إليه.

المطلب الثاني

رقابة مندوب الحسابات

بما أن المؤسسات العمومية الاقتصادية تأخذ شكل شركات المساهمة، وبالتالي فهي الأخرى يقع عليها واجب تعيين مندوب للحسابات يخضع لنظام قانوني معين (فرع أول)، نظرا لخصائص م. ع. إ، كما تكلفه بجملة من المهام الرقابية (فرع ثاني)، للوصول بها معه إلى بر تحقيق أهدافها.

الفرع الأول

مركزه القانوني

إن المؤسسات العمومية الاقتصادية على إختلاف أنواعها تخضع للرقابة التي يقوم بها مندوب أو مندوبي الحسابات، بحيث إذا كانت هذه المؤسسات مشتركة بين الدولة أو أحد أشخاص القانون العام من جانب، ومن جانب آخر مجموع الخواص من مساهمين وشركاء، فإنها تخضع لنفس النظام الرقابي من قبل مندوب الحسابات شأنها في ذلك شأن شركات الأموال، كشركات المساهمة بالتحديد لأنها تأخذ شكلها بحكم القانون، أما إذا كانت الدولة أو شخص من أشخاص القانون العام هي المالك الوحيد لرأسمالها الإجتماعي فإنها هي الأخرى تخضع لرقابة مندوب الحسابات المفروضة، فقط الإختلاف الوحيد بينهما يكمن في عدد مندوبي الحسابات، ففي حين أنه في الأولى - المؤسسات المؤسسة بالشراكة - يكون عددهم واحد أو أكثر دون تحديد للحد الأقصى لذلك أما في الثانية - المؤسسات المملوكة للدولة أو أحد أشخاص القانون العام - فإن عددهم يكون واحد أو إثنان لا أكثر من ذلك[1]، وفيما عدا هذا الإختلاف الطفيف فإن المؤسسات العمومية الاقتصادية بصفة عامة تخضع لمستلزمات المراقبة والمتابعة التي يقوم بها مندوب أو مندوبي الحسابات، لذلك يمكن القول أن

[1] المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 01- 283 المتضمن الشكل الخاص بإدارة أجهزة م. ع. إ السابق ذكره.

الجمعيات العمومية لهذه المؤسسات تقوم بتعيين مندوب واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات وذلك حسب نوع المؤسسة، كي يتولى هذا المندوب مهمة الرقابة الدائمة والمستمرة على نتائج المؤسسة وحساباتها ونشاطها، هذا وتتحدد مدة مهامهم بثلاث سنوات مالية قابلة للتجديد مرة واحدة، يختارون من بين المهنيين المسجلين في المصف الوطني لمحافظي الحسابات، وإذا لم تقم الجمعية العامة بتعيينهم أو حصل مانع للمندوب المعين أو قام برفض تعيينه، فيتم تعيين مندوب للحسابات أو أكثر في هذه الأحوال أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابع لها مقر المؤسسة العمومية، وذلك بناء على طلب من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو المدير العام الوحيد وذلك حسب الأحوال، هذا ويسري الحظر المفروض على المؤسسات العمومية كما في شركات رؤوس الأموال بالنسبة لتعيين الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، والقائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة والمدير العام الوحيد وأزواجهم كمندوبين للحسابات في المؤسسات العمومية الاقتصادية، وكذا أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاطهم على أجر من المؤسسة، والأشخاص الذين كانوا أعضاء في مجلس المديرين أو في مجلس المراقبة أو مجلس الإدارة أو رئيس مدير عام في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم في هذه الوظائف. هذا وفي حالة حدوث خطأ أو مانع يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المدير العام الوحيد، أو مساهم أو أكثر يمثلون عشر رأسمال المؤسسة، إنهاء مهام مندوب الحسابات قبل الإنتهاء العادي لها ويكون ذلك عن طريق القضاء، ولمندوبي الحسابات في سبيل آداء مهامهم الرقابية على أكمل وجه حق الإطلاع على وثائق المؤسسة ودفاترها، ولهم أن يجروا طيلة مدة مهامهم الإختبارات التي يرونها مناسبة للفحص، كما يعتبر من حقهم حضور إجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أو مجلس المديرين للمؤسسات التي يعملون لصالحها كما يستدعون لحضور الجمعيات العامة لها، كما لهم الحق في استدعائها عند الضرورة وفي حالة الاستعجال عندما تكون عملية الاستغلال تواجهها عراقيل، و لم تكن المعلومات المقدمة من أجهزة الإدارة كافية للتبرير أو لم تكن هناك ردود أصلا، كما

يحق للمندوبين طلب أي توضيحات أو استفسارات من القائمين بالإدارة أو مجلس المديرين حول عمليات الاستغلال، لكن في المقابل هم ملزمون بالسر المهني بالنسبة للمعلومات والحقائق التي إطلعوا عليها واكتشفوها أثناء قيامهم بمهامهم الرقابية، كما يتوجب عليهم إبلاغ وكيل الجمهورية عن الأعمال الجنحية التي إكتشفوها، كما يكونون مسؤولون مدنيا إتجاه المؤسسة العمومية الاقتصادية حول الأخطاء التي يرتكبونها أثناء تأدية مهامهم، كما يعتبرون مسؤولين في الحدود التعاقدية التي تربطهم بالمؤسسة ولا يتبرؤون من مسؤوليتهم إلا إذا أثبتوا أنهم قاموا بما يلزم لممارسة مهامهم، وأنهم أبلغوا القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين والمدير العام، وفي حالة الأفعال الجنحية وكيل الجمهورية، كما أنهم مسؤولين جزائيا عن كل تقصير في القيام بإلتزام قانوني كالممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات، أو القيام بإعطاء معلومات كاذبة أو التأكيد على معلومات خاطئة عن نتائج الشركة ونشاطها، أو المندوبون الذين لم يكشفو لوكيل الجمهورية عن الأفعال الجنحية التي يكتشفونها.

الفرع الثاني

عمله الرقابي

يخضع مندوب الحسابات لنفس النظام الذي يخضع له في الشركات ذات رؤوس الأموال داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، وبالتالي يمكن القول أن عمله يتمثل في الرقابة الدائمة والمستمرة لأعمال المؤسسة وحتى نتائجها وحساباتها، وللدلالة على عمله الرقابي ونتائجه والجهد المبذول من قبله يقوم في سبيل ذلك بتقديم نتائج لرقابته مجسدة في شكل تقارير، بعضها يكون دوري سنوي وهو ما يعرف بالتقرير العام، والبعض الآخر يأتي في أوقات محددة أو تفرضه ظروف معينة يعرف بالتقارير الخاصة.

فأما التقرير العام فهو نتاج ما قام به مندوب الحسابات خلال السنة المالية المنقضية، لأنه يقدمه للجمعية العامة قبل خمسة عشر يوما من إجتماع الجمعية العامة المنعقدة للبت في حسابات السنة المالية المزمع

المصادقة على نتائجها وحساباتها، ومحتوى هذا التقرير هو بكل بساطة تقديم ما يثبت قيامه بالتحقيقات كالإطلاع على الوثائق والقيام بالفحوصات اللازمة، كما يصادق على صحة المعلومات المقدمة في تقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو المدير العام الوحيد والمرسلة إلى المساهمين، كما يقدم ما يثبت صحة الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، كما يبين مدى إحترام المؤسسة لمبدأ المساواة بين المساهمين، سواء المساواة في الاستدعاء أو التصويت في الجمعيات العمومية، وكذا المساواة في إقتسام الأرباح وتحمل الخسائر، هذا ويراقب الأحكام المتعلقة بأسهم الضمان.

والتقرير العام يأخذ عدة أشكال، فإما يكون نظيفا وفيه يصادق مندوب الحسابات على كل ما جاء في تقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، أو المدير العام الوحيد، كما يمكن أن يكون هذا التقرير مصحوبا بجملة من التحفظات أين يلجأ المندوب فيه للفصل بين المعلومات التي يوافق عليها وأخرى يرفض التصديق عليها، بحيث تكون المعلومات التي يوافق عليها أكبر من التي لا يصادق عليها، كما يمكن أن يكون هذا التقرير سلبيا وفي هذه الحالة يرفض مندوب الحسابات الشهادة أصلا بسلامة حسابات المؤسسة وإنتظامها، وذلك يتحقق متى إكتشف المندوب وجود مخالفات أو أخطاء جسيمة مخالفة للحقيقة وغير مطابقة للواقع بالنسبة للمركز المالي والمحاسبي للمؤسسة، هذا وما تجب الإشارة إليه هو أن هذه التقارير مهما كانت فإنها غير ملزمة للجمعية العامة للمؤسسة بل تأخذها على سبيل الاستئناس والمرافقة، لأن الهدف من هذه التقارير كما سبق الاشارة إليه ليس التقرير في مكان الجمعية العامة أو الإقرار في مكانها، بل الغاية منها هي إتخاذ الجمعية لقراراتها على علم ودراية تامة وشاملة للوصول إلى القرارات الصائبة والمناسبة.

أما التقارير الخاصة فهي الأخرى لا تختلف عن تلك المنجزة في شركات المساهمة، بحيث يقوم مندوب أو مندوبي الحسابات بإعداد تقريره الخاص بشأن تعديل رأس مال المؤسسة العمومية الاقتصادية، سواء بالزيادة أو التخفيض ويبين الأسباب التي أدت إلى هذه الخطوة أيا كانت، كما ينجز تقريره الخاص في حالة وجود

أعمال من شأنها عرقلة النشاط العادي للمؤسسة وتؤدي بها إلى التوقف عن الدفع، إضافة إلى التقرير الخاص بإصدار قيم منقولة مع إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، زيادة على التقرير الخاص في حالتي الإدماج والإنفصال، هذا بالإضافة إلى التقرير الخاص بالاتفاقيات المنظمة التي تجمع المؤسسة مع أحد مسيريها أو القائمين بإدارتها سواء بصفة مباشرة، أو غير مباشرة.

مع الإشارة إلى أن هذه التقارير الخاصة تم النص عليها في القانون التجاري لأن المؤسسة العمومية الاقتصادية تتخذ شكل شركات المساهمة، وتكون فيها الدولة أو أحد أشخاص القانون العام شريكا فيها مع الخواص، أما تلك المؤسسات التي تكون فيها الشخصية العامة هي المالك الوحيد فقد نصت على هذه التقارير المادة 11 ف 02 من المرسوم التنفيذي رقم 01- 283 المتضمن الشكل الخاص بإدارة أجهزة م.ع. إ والسابق الإشارة إليه.

المبحث الثاني

مندوب الحسابات داخل البنوك والمؤسسات المالية

يلعب الجهاز المصرفي دورا هاما في التطور والإزدهار الإقتصادي، إذ يمثل المحرك لكل إقتصاد خاصة في الدول الرأسمالية التي تتميز بوجود أسواق مالية فعالة، هذا ويشمل الهيكل المصرفي كل الوسطاء الماليين وتجدر الإشارة هنا إلى أن مكونات الجهاز المصرفي تختلف من بلد إلى آخر حسب درجة التقدم الإقتصادي بوجه عام ونوع التنظيم الذي تعمل في ظله مختلف وحدات النظام المصرفي بشكل خاص، وعموما فإن أي نظام مصرفي لابد أن يشتمل على بنك مركزي والبنوك بمختلف أنواعها بالإضافة إلى مؤسسات مالية أخرى[1]،

[1] أنظر، حمي حورية، آليات رقابة البنك المركزي على البنوك التجارية وفاعليتها ـــ حالة الجزائر ـــ، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة منتوري، بقسنطينة، السنة الجامعية 2005- 2006، ص. 06، 07.

ومنه فإن مهنة المصرفي هي عبارة عن تجارة للمضاربة في المال والائتمان، وهي لا تساهم بشكل مباشر في إنتاج وتداول أو توزيع الثروة لكنها تساعد التجار والمصنعين للقيام بالاستغلال في حياتهم[1].

وإنطلاقا من هذه المعطيات يمكن القول أن البنوك والمؤسسات المالية عبارة عن أهم قنوات تجميع الأموال وتوزيعها من خلال مختلف العمليات المصرفية التي تقوم بها، ومن هذا الدور تظهر أهميتها كونها تعتبر أداة لتزويد النشاط الإقتصادي برأس المال النقدي اللازم له ومنه تحقيق التنمية الإقتصادية الشاملة، لذلك يمكن إعتبار هذه البنوك والمؤسسات المالية بالنسبة للإقتصاد الوطني كالقلب بالنسبة للجسد، فكما أن القلب يقوم بضخ الدم في شرايين الجسم، فإن البنوك والمؤسسات المالية تقوم بضخ الأموال في مجال الإقتصاد وذلك بعد تجميعها بمختلف الطرق وتنوعها وهذا بحسب نوع المؤسسة القائمة بالعملية، لأن ذلك يختلف منه بين ما إذا ما كانت بنكا أو حتى مؤسسة مالية كما سيتم معرفته لاحقا، واستنادا لما قيل ونظرا للدور الفعال والخطير في الوقت نفسه الذي تلعبه هذه المؤسسات المالية والبنوك في الحياة الإقتصادية فإن التشريعات الحديثة ومن بينها التشريع الجزائري، قد أولى هذه الأخيرة إهتماما كبيرا من جميع الجوانب سواء الإشراف أو التنظيم، أو حتى الرقابة، وذلك من خلال خلق أجهزة تقوم بالسهر على هذه المؤسسات القائمة بالنشاط المصرفي، مع العلم والتنويه إلى أن نظام الرقابة من بين إحدى أهم مميزات النظام الليبرالي الحديث، أو ما يعرف بإقتصاد السوق، والذي أصبحت الدولة فيه لا تتدخل في وسائل الإنتاج إلا أنها تمارس ذلك عن طريق الرقابة والاشراف بواسطة فرض قواعد تشريعية وتنظيمية مختلفة ومتنوعة، هذا ويزداد حجم الرقابة حسب طبيعة النشاط وأهميته، وحتى درجة إرتباطه بالمجال الإقتصادي[2].

[1] V. Philippe DELEBECQUE et Michel GERMAIN, Traité de droit commercial, 15e édition, L.G.D.J, Paris, 1996, p. 325.

[2] أنظر، شيخ عبد الحق، الرقابة على البنوك التجارية، مذكرة ماجستير في القانون، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، السنة الجامعية 2009- 2010، ص. من 01 إلى 05.

لكن قبل الخوض في موضوع البنوك والمؤسسات المالية لابد من التذكير بأن النظام المصرفي الجزائري لم يخلق منذ الوهلة الأولى كما هو عليه الحال في الوقت الآني، بل يعتبر نتاج تحولات تمت عبر عدة مراحل حيث وبعد الاستقلال مباشرة بدأت نواة تشكل هذا النظام من خلال إضفاء السيادة على المؤسسات المالية الكبرى وذلك عن طريق خلق معهد إصدار خاص بالدولة وكذا إنشاء الخزينة الجزائرية، ثم جاءت بعدها مرحلة تأميم البنوك الأجنبية إبتداء من سنة 1966، لتأتي مرحلة بعد هذه المحطة تعرف بفترة ما بعد التأميم والتي أدت نوعا ما إلى التركيز أو ما يعرف بالتخصص المصرفي[1]، ثم جاءت مباشرة مرحلة تحول وتطور كبيرة خاصة بالبنوك والمؤسسات المالية جاء بها القانون رقم 90- 10، والذي جاء بتحولات جذرية الغرض منها تحسين صورة القطاع المصرفي الذي يعتبر المنشط والمحرك لكل القطاعات، ومن بين الأهداف التي سعى هذا القانون لتحقيقها هي فصل السلطة النقدية عن السلطة التنفيذية وذلك بإنشاء مجلس النقد والقرض، ورد الإعتبار لبنك الجزائر وفتح المجال المصرفي للقطاع العام والخاص وحتى الاستثمار الأجنبي، وكذا إنشاء اللجنة المصرفية المسؤولة عن حراسة ومراقبة مؤسسات القرض إضافة إلى وضع حد نهائي إلى كل تدخل إداري، ثم جاء بعدها القانون رقم 03- 11، الذي جاء بإصلاحات جديدة منها توسيع صلاحيات مجلس النقد والقرض، وتعزيز دور اللجنة المصرفية ودعم استقلاليتها لضمان الأمن والاستقرار المالي، وكذا تشديد العقوبات على المخالفين للأنظمة والقوانين التي تحكم النظام المصرفي[2].

من أجل ذلك سيتم في البداية إلقاء نظرة عامة وشاملة حول البنوك والمؤسسات المالية (مطلب أول) حتى يتسنى معرفة هذه الكينات الإقتصادية عن كثب، ثم بعدها التعرف على الرقابة المفروضة عليها (مطلب ثاني)، من أجل تحديد موقع مندوبي الحسابات فيها.

---

[1] أنظر، بطاهر علي، إصلاحات النظام المصرفي الجزائري وآثارها على تعبئة المدخرات وتمويل التنمية، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2005- 2006، ص. 29، 30 و31.

[2] أنظر، حمني حورية، المرجع السابق، ص. من 11 إلى 13.

المطلب الأول

نظرة عامة حول البنوك والمؤسسات المالية

لم يعرف المشرع البنوك والمؤسسات المالية في الأمر رقم 03- 11 المتعلق بالنقد والقرض[1]، فقط إكتفى بالإشارة إلى العمليات التي تقوم بها هذه الأخيرة، حيث نصت المادة 70 منه على أن البنوك مخولة دون سواها بالقيام بجميع العمليات المبينة في المواد من 66 إلى 68 أعلاه بصفتها مهنتها العادية، وبالرجوع إلى المواد المشار إليها أعلاه فإنها تتكلم في مجملها على أن العمليات المصرفية تتضمن تلقي الأموال من الجمهور وعمليات القرض، وكذا وضع وسائل الدفع تحت تصرف الزبائن وإدارة هذه الوسائل، هذا ما جاءت به المادة 66 منه، أما المادة 67 من هذا الأمر فهي تعتبر أموالا متلقاة من الجمهور تلك الأموال التي يتم تلقيها من الغير لا سيما في شكل ودائع مع حق استعمالها لحساب من تلقاها بشرط إعادتها، غير أنه لا تعتبر أموالا متلقاة من الجمهور في مفهوم هذا الأمر:

- الأموال المتلقاة أو المتبقية في الحساب والعائدة لمساهمين يملكون على الأقل خمسة في المائة من الرأسمال لأعضاء مجلس الإدارة وللمديرين.

- الأموال الناتجة عن قروض المساهمة.

أما المادة 68 منه فقد نصت على أنه:" يشكل عملية قرض في مفهوم هذا الأمر، كل عمل لقاء عوض يضع بموجبه شخص ما أو يعد بوضع أموال تحت تصرف شخص آخر، أو يأخذ بموجبه لصالح الشخص الآخر إلتزاما بالتوقيع كالضمان الإحتياطي أو الكفالة أو الضمان.

تعتبر بمثابة عمليات قرض، عمليات الإيجار المقرونة بحق خيار بالشراء، لا سيما عمليات القرض الإيجاري وتمارس صلاحيات المجلس إزاء العمليات المنصوص عليها في هذه المادة".

[1] أنظر، الأمر رقم 03- 11 المؤرخ في 26 أوت 2003 والمتعلق بالنقد والقرض، ج ر عدد 52، الصادرة بتاريخ 27 غشت 2003، ص. 03.

أما المؤسسات المالية فهي الأخرى لم يرد لها تعريف في القانون المتعلق بالنقد والقرض فقط تم تبيان العمليات التي تقوم بها، حيث ورد في المادة 71 منه النص الآتي:" لا يمكن المؤسسات المالية تلقي الأموال من العموم ولا إدارة وسائل الدفع أو وضعها تحت تصرف زبائنها، وبإمكانها القيام بسائر العمليات الأخرى".

والملاحظ من خلال هذه المادة أن المؤسسات المالية يخرج من صلاحياتها تلقي الأموال من العملاء والتي عرفتها المادة 67 المشار إليها أعلاه، كما يستثنى من نشاطها إدارة وسائل الدفع أو وضعها تحت تصرف الزبائن، هذا وبالرجوع إلى المادة 69 من الأمر المنظم للنقد والقرض المذكور آنفا، فإنها تعتبر وسائل دفع كل الأدوات التي تمكن كل شخص من تحويل أموال مهما يكن السند أو الأسلوب التقني المستعمل.

إضافة إلى كل هذا يمكن للبنوك والمؤسسات المالية أن تجري جميع العمليات ذات الصلة بنشاطها كالعمليات الآتية: عمليات الصرف، عمليات على الذهب والمعادن الثمينة والقطع المعدنية الثمينة، توظيف القيم المنقولة وكل منتوج مالي واكتتابها وشرائها وتسييرها وحفظها وبيعها، الاستشارة والمساعدة في مجال تسيير الممتلكات، الاستشارة والتسيير المالي والهندسة المالية، وبشكل عام كل الخدمات الموجهة لتسهيل إنشاء المؤسسات والتجهيزات وإنمائها مع مراعاة الأحكام القانونية في هذا المجال، مع وجود شرط واحد ووحيد هو ألا تتجاوز هذه الأعمال الحدود التي يضعها مجلس النقد والقرض، وهذا ما جاءت به المادة 72 من الأمر المتعلق بالنقد والقرض المعدلة والمتممة[1].

هذا ولا ينشأ أي بنك أو مؤسسة مالية إلا إذا حصل على ترخيص مسبق من قبل مجلس النقد والقرض، وذلك على أساس ملف يحتوي خصوصا على نتائج تحقيق جاءت بها المادة 80 من قانون النقد والقرض المعدلة والمتممة، حيث منعت أن يكون مؤسس أي بنك أو مؤسسة مالية أو عضو في مجلس إدارتها، أو يتولى مباشرة بواسطة شخص آخر إدارة بنك أو مؤسسة مالية أو تسييرها أو تمثيلها بأي صفة كانت، أو أن

[1] أنظر، الأمر رقم 10- 04 المؤرخ في 26 غشت 2010 المعدل والمتمم للأمر رقم 03- 11 والمتعلق بالنقد والقرض، ج ر عدد 50، الصادرة بتاريخ أول سبتمبر 2010، ص. 11.

يخول حق التوقيع إذا كان حكم عليه بسبب ما يأتي: جناية، إختلاس أو غدر، أو سرقة أو نصب، أو إصدار شيك بدون رصيد، أو خيانة الأمانة، حجز عمدي بدون وجه حق إرتكب من مؤتمنين عموميين، أو إبتزاز أموال أو قيم الإفلاس، مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف، التزوير في المحررات أو التزوير في المحررات الخاصة التجارية أو المصرفية، إخفاء أموال استلمها إثر إحدى هذه المخالفات، كل مخالفة ترتبط بالإتجار بالمخدرات والفساد وتبييض الأموال والإرهاب، إذا حكم عليه من قبل جهة قضائية أجنبية بحكم يتمتع بقوة الشيء المقضي فيه يشكل حسب القانون الجزائري إحدى الجنايات أو الجنح المنصوص عليها سابقا، إذا أعلن إفلاسه أو ألحق بإفلاس أو حكم بمسؤولية مدنية كعضو في شخص معنوي مفلس في الجزائر أو في الخارج ما لم يرد له إعتباره.

هذا ويجب أن تؤسس البنوك والمؤسسات المالية الخاضعة للقانون الجزائري في شكل شركات مساهمة كما يمكن أن تتخذ شكل تعاضدية، كذلك يمكن بالترخيص بالمساهمات الأجنبية في البنوك والمؤسسات المالية التي يحكمها القانون الجزائري، ليس هذا فحسب بل يجب أن يرخص مجلس النقد والقرض بفتح فروع في الجزائر للبنوك والمؤسسات المالية الأجنبية مع مراعاة مبدأ مهم هو المعاملة بالمثل[1]، أما عن إدارة البنوك والمؤسسات المالية فقد نصت المادة 90 من قانون النقد والقرض السابق ذكره المعدل والمتمم، أنه يجب أن يتولى شخصان على الأقل تحديد الإتجاهات الفعلية لنشاط البنوك والمؤسسات المالية كما يتحملان أعباء تسييرها، أما البنوك والمؤسسات الكائن مقرها الرئيسي بالخارج فشخصين على الأقل توليهما تحديد الإتجاهات الفعلية لنشاط فروعها بالجزائر ومسؤولية تسييرها، وينبغي أن يتولى هذان الشخصان المعينان في أعلى وظيفتين في التسلسل السلمي ويكونان في وضعية مقيم.

[1] المواد من 83 إلى 86 من الأمر رقم 03- 11 المتعلق بالنقد والقرض المعدل والمتمم.

هذا ومن أجل الحصول على الترخيص بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية على إختلافها - وطنية كانت أو أجنبية - يقوم الملتمسون بتقديم برنامج النشاط والإمكانات المالية والتقنية التي يعتزمون استخدامها، وكذا صفة الأشخاص الذين يقدمون الأموال، وعند الإقتضاء حتى ضامنيهم، شريطة أن يكون مصدر هذه الأموال مبررا كما يسلمون لمجلس النقد والقرض قائمة المسيرين الرئيسيين ومشروع القانون الأساسي للشركة وكذا التنظيم الداخلي، كما يثبتون نزاهة المسيرين وأهليتهم وتجربتهم في المجال المصرفي، وهذا ما جاء في المادتين 90 و91 من قانون النقد والقرض على التوالي.

وبعد الحصول على الترخيص وذلك طبقا للمادة 91 السابقة، يمكن تأسيس الشركة الخاضعة للقانون الجزائري ويمكنها هنا أن تطلب إعتمادها كبنك أو مؤسسة مالية حسب الأحوال، ونفس الشيء يقال على البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية، هذا ويمنح الإعتماد بمقرر من محافظ بنك الجزائر وينشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، هذا ويقوم محافظ بنك الجزائر بمسك قائمة اسمية للبنوك والمؤسسات المالية المعتمدة محينتين - أي بعد التصفية - وتنشر كل سنة في الجريدة الرسمية، وذلك ما جاءت به المادتين 92 و93 من قانون النقد والقرض.

هذا وللمحافظ وحده حق الترخيص المسبق للبنوك والمؤسسات المالية بكل تعديل في القوانين الأساسية، شريطة ألا يمس هذا التعديل غرض المؤسسة أو رأسمالها أو المساهمين فيها، كما يرخص المحافظ لأي تنازل عن الأسهم[1].

وفي الأخير ما تجب الإشارة إليه هو أن هناك حالات يتم فيها سحب إعتماد البنك أو المؤسسة المالية وقد جاءت هذه الحالات على سبيل المثال في المادة 95 من قانون النقد والقرض السابق الإشارة إليه آنفا، ويكون ذلك إما بناء على طلب من البنك أو المؤسسة المالية أو تلقائيا، أو إن لم تصبح شروط الإعتماد

[1] المادة 94 من الأمر رقم 03- 11 المتعلق بالنقد والقرض السابق ذكره.

متوفرة، أو إن لم يتم استغلال الإعتماد لمدة إثني عشر شهرا، وأخيرا إذا توقف النشاط محل الإعتماد لمدة ستة أشهر.

وقبل غلق باب البنوك والمؤسسات المالية من جوانب تكوينها وتنظيمها وتسييرها يتبادر إلى الأذهان إنشغال مهم وأساسي هو التمييز بين البنوك والمؤسسات المالية على أي أساس يتم؟

إن أساس التمييز بين البنوك والمؤسسات المالية والذي تترتب عليه جملة من الآثار والنتائج، ففي حين تعتمد البنوك في تمويل المشاريع الصناعية والعمليات التجارية والمالية على الاستعانة بأموال الغير التي تتلقاها في شكل ودائع، أما مواردها الخاصة فتحتفظ بها كضمان لمواجهة إلتزامات المودعين إتجاهها ولا يمكنها إعتمادها كمادة للإقراض، في حين أن المؤسسات المالية والتي منعت من تلقي الأموال من الجمهور فإنها تعتمد على مواردها الخاصة في تمويل نشاطاتها أو المساهمة في إنجاز المشاريع الاستثمارية، كما لا يمكن للمؤسسات المالية فتح حسابات بنكية لفائدة زبائنها تحت أي شكل كان لوجود علاقة بين الوديعة والحساب البنكي، ومنه فإن البنوك هي الوحيدة التي لها الحق في فتح حسابات بنكية[1].

لكن ورغم هذا الحضر فإن المؤسسات المالية يمكنها تمويل عمليات الاستيراد والتصدير شريطة أن توطن العملية لدى بنك ما.

ومن آثار هذا التمييز أيضا أن البنوك تخضع لقواعد أكثر صرامة من تلك التي تخضع لها المؤسسات المالية، ويظهر ذلك من خلال أن البنوك عند تأسيسها يقتضي منها القانون تحرير رأسمال أدنى قدره عشرة ملايير دينار جزائري، أما المؤسسات المالية فمطلوب منها تحرير رأسمال أدنى قدره ثلاثة ملايير وخمسمائة مليون دينار جزائري[2]، وهذا الإختلاف في رأس المال يعود لكثرة وحجم المخاطر التي تواجهها البنوك مقارنة

[1] أنظر، شيح عبد الحق، المرجع السابق، ص. 14.

[2] أنظر، المواد 01، 02 و03 من النظام رقم 08- 04 المؤرخ في 23 ديسمبر 2008 المتضمن الحد الأدنى لرأسمال البنوك والمؤسسات المالية العاملة في الجزائر، ج ر عدد 72، الصادرة بتاريخ 24 ديسمبر 2008، ص. 34.

بالمؤسسات المالية هذا ويتطلب الأمر من البنوك الإلتزام بالإنخراط في نظام ضمان الودائع المصرفية الهادف إلى تعويض المودعين حال عدم توفر ودائعهم، في حين أن المؤسسات المالية غير ملزمة بالإنخراط في نظام ضمان الودائع، كما يقوم على عاتق كل البنوك أن يكون لها حساب جار دائن مع بنك الجزائر لحاجات عمليات المقاصة كما يتحملون نفقات غرف المقاصة، أما المؤسسات المالية فلا يقع عليها مثل هذا الإلتزام[1].

المطلب الثاني

الرقابة على البنوك والمؤسسات المالية

كما سبق الإشارة إليه ونظرا للدور الفعال الذي تحتله البنوك والمؤسسات المالية في الحياة الإقتصادية وبما أنها وسيلة لضخ الأموال في الإقتصاد الوطني بعد تجميعها بمختلف الطرائق والوسائل، وذلك لتدعيم مختلف المشاريع الاستثمارية والإقتصادية التنموية، ولهذا قام المشرع بتشديد الرقابة عليها وحتى تنويعها، سواء كانت رقابة خارجية تقوم بها اللجنة المصرفية أو بنك الجزائر بإعتباره أعلى هيئة في النظام المصرفي، وهذه الرقابة ليست موضوع الدراسة لذلك تم الإشارة إليها فحسب للتوضيح لا أكثر ولا أقل، أما ما يهم في موضوعنا هذا هو الرقابة الداخلية على البنوك والمؤسسات المالية والتي تقوم بها من جهة أجهزتها الداخلية (فرع أول)، ومن جهة أخرى التي يباشرها على الخصوص مندوبي الحسابات (فرع ثاني).

الفرع الأول

الرقابة التي تباشرها أجهزة البنك أو المؤسسة المالية

تعد الرقابة التي تمارسها الأجهزة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية جزءا أوليا وأساسيا من الرقابة المصرفية، ونظرا لأهميتها أصبحت كل من إدارات هذه البنوك والمؤسسات المالية من جانب، والسلطات

[1] أنظر، شيخ عبد الحق، المرجع السابق، ص. 15.

النقدية والرقابية من جانب آخر، توليها عناية خاصة بإعتبارها خط الدفاع الأول، بحيث تختلف هيئات الرقابة الداخلية بإختلاف صلاحياتها ومراحل تدخلها في ممارسة مهامها، أو بإختلاف القواعد المنظمة لها سواء من القواعد العامة، أو حتى الخاصة[1].

وإنطلاقا من هذه المعطيات فإن الرقابة الداخلية التي تمارسها أجهزة البنوك والمؤسسات المالية إما يقوم بها مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حسب الأحوال (أولا)، أو تقوم بها الجمعية العامة للمساهمين (ثانيا).

أولا: رقابة مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة

كما سبقت دراسته فإن البنوك والمؤسسات المالية تأخذ شكل شركات مساهمة، وبالتالي فإن أول رقابة تقوم بها أجهزة هذه الشركة هي تلك التي يقوم بها مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بحسب الأحوال، الأول إذا كان البنك أو المؤسسة المالية تتبع النظام القديم في إدارة شركة المساهمة، والذي يجمع فيه المشرع بين الإدارة والتسيير في جهاز واحد، أما الثاني إذا إتبعت هذه الأخيرة النظام الحديث في إدارة شركة لمساهمة والذي يفصل فيه بين الإدارة التي يتولاها مجلس المديرين، والمراقبة التي يضطلع بها مجلس المراقبة، ومنه يمكن القول أنه وإن كانت تتشابه هذه الرقابة التي يتولاها هاذين الجهازين إلا أنها تختلف بعض الشيء، وذلك تبعا لخصوصية كل جهاز.

فبالنسبة لمجلس الإدارة وكما أسلف الذكر فإنه يتمتع بجميع السلطات والصلاحيات للتصرف باسم البنك أو المؤسسة المالية، ويقوم بتعيين رئيس له يمنحه كافة السلطات والصلاحيات للتصرف باسمه وباسم البنك أو المؤسسة المالية ولحسابها، كما يمكن أن يمنح ذات السلطات لشخص آخر يساعد الرئيس بصفته مديرا عاما ويقوم بعزلهما تطبيقا لمبدأ توازي الأشكال، هذا ويتمتع المجلس بسلطة منح الإذن المسبق لأحد القائمين بالإدارة أو المدير العام في حال وجود أي اتفاقية تجمع هذا الأخير بالبنك أو المؤسسة المالية، أو تكون هذه

[1] أنظر، قزولي عبد الرحيم، النظام القانوني للبنوك التجارية في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون الخاص المعمق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2014- 2015، ص. 169، 170.

الاتفاقية مع أحد المؤسسات التي يكون للقائمين بالإدارة فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، وذلك خوفا من استغلال هؤلاء لمناصبهم وتغليب مصالحهم الشخصية على مصلحة البنك أو المؤسسة المالية بحسب الأحوال وما ينجر على ذلك من عواقب وخيمة على الشخص المعنوي، مع الإشارة إلى أنه ما يسري على شركات المساهمة ليس بالضرورة يطبق على البنوك والمؤسسات المالية بالحرف الواحد، بل يجب إحترام الخصوصيات التي تتميز بها هذه الأخيرة، بحيث أن المادة 628 من ق. ت[1]، قد منعت القائمين بالإدارة بأن يعقدوا على أي وجه من الوجوه قروضا لدى الشركة أو أن يحصلوا منها على فتح حساب جار لهم على المكشوف أو بأي طريقة أخرى، كما تحظر عليهم أن يجعلوا منها كفيلا أو ضامنا إحتياطيا لإلتزاماتهم الشخصية إتجاه الغير، مع العلم بأن البنوك وحتى المؤسسات المالية ترتكز وينحصر نشاطها الأساسي في منح القروض وفتح الحسابات الجارية على المكشوف وتقديم الضمانات الإحتياطية لزبائنها مقابل عملات، كذلك وتلقي الأموال من العملاء وإدارة وسائل الدفع ولو أن هاذين العملين الأخيرين - تلقي الأموال وإدارة وسائل الدفع - ممنوع أن تقوم بها المؤسسات المالية، لكن المشرع لم يذكرها في تحديد الأعمال المحظورة على القائمين بالإدارة.

في الأخير ما يمكن أن يقال بشأن هذه التصرفات هو أنه حقيقة أن المشرع لم يورد بشأنها نص خاص وبما أنها تعتبر من الأعمال العادية واليومية للبنوك والمؤسسات المالية، فإنها تخرج من دائرة الحظر ولا يشترط الإذن المسبق بشأنها من قبل مجلس الإدارة ولا حتى تقرير خاص من طرف مندوبي الحسابات، لكن يكون كل ذلك في الحالات العادية، أي أن البنك أو المؤسسة المالية بحسب الحال قد منح للقائمين بالإدارة هذه القروض وفتح الحسابات الجارية على المكشوف ومنح الكفالات والضمانات الإحتياطية، كل هذه الأعمال قد منحت لهم في إطار شروط السوق، أي تتعامل معهم كما تتعامل مع أي زبون آخر من زبنها، لأنه في غير هذه الأحوال إن حدث ورأى المندوبان أن تعامل البنك أو المؤسسة المالية مع مسيريها يقوم على أساس نوع من

[1] المادة المشار إليها أعلاه تنظم الاتفاقيات الخاضعة للإذن المسبق من قبل مجلس الإدارة، وكذا الاتفاقيات المحظورة حظرا تاما على القائمين بالإدارة.

التفضيل الفاضح البين الذي يتسبب في الإضرار بمصلحة البنك أو المؤسسة المالية فلا بد عليهما من تقديم تقريرهما الخاص بشأن ذلك، وإلا عرض نفسيهما للمسائلة بسبب إكتشافهم لمخالفات وأخطاء و لم يقوما بتبليغها لمجلس الإدارة أو حتى إذا بلغت حدا من الخطورة إلى وكيل الجمهورية، مع ملاحظة مهمة أن الاتفاقيات التي لا يحترم فيها الإذن المسبق من قبل مجلس الإدارة لا تبطل بطلانا مطلقا، بل يجوز تغطية هذا البطلان عن طريق تصويت من طرف الجمعية العامة يجيزها.

هذا فيما يخص مجلس الإدارة، أما عن مجلس المراقبة فإن المشرع قد كان صريحا بشأنه إذ يتولى هذا الجهاز أعمال الرقابة ولا شأن له بأعمال التسيير - بتحفظ - والتي يقوم بها جهاز آخر هو مجلس المديرين، ومن هذا المنطلق وعلى نفس خطى مجلس المراقبة لدى شركات المساهمة، يقوم ذات الجهاز لكن هذه المرة داخل البنوك والمؤسسات المالية بالرقابة الدائمة والمستمرة على نشاطاتهما، كما يمكنه بأن يجري وفي أي وقت من السنة الرقابة التي يراها مناسبة، وله في سبيل ذلك أن يطلع على جميع الوثائق الضرورية التي يرى أهميتها لإنجاز هذه المهمة، كما يقدم مجلس المديرين لمجلس المراقبة مرة كل ثلاث أشهر وعند نهاية كل سنة مالية تقريرا حول تسييره، إضافة إلى حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية، زيادة على التقرير المكتوب بعد كل سنة مالية منتهية جميعها قصد المراجعة والرقابة، هذا ولا يجوز عقد أي اتفاقية بين أعضاء مجلس المديرين أو أعضاء مجلس المراقبة هذا من جهة، سواء كان بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أو حتى عن طريق وسطاء، وبين البنك أو المؤسسة المالية من جهة أخرى، إلا بعد الحصول على الإذن المسبق من قبل مجلس المراقبة، ونفس الحكم بالنسبة للاتفاقيات التي يعقدها البنك أو مؤسسة مالية مع مؤسسة ما يكون عضو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة عضوا أو شريكا أو مسيرا أو قائما بالإدارة بهذه المؤسسة، هذا وتعد كل اتفاقية منعقدة دون إحترام استصدار إذن مجلس المراقبة باطلة بطلانا مطلقا.

في الأخير ما تجب الإشارة إليه بالنسبة للاتفاقيات المحظورة داخل البنوك والمؤسسات المالية، أن المشرع في إطار قانون النقد والقرض قد أصاب بإلحاقه بالمديرين أزواجهم وأقاربهم من الدرجة الرابعة وهؤلاء بالتحديد يمكن أن يكون لهم ومن خلال العلاقة العائلية القوية التي تربطهم بالمديرين، تأثيرا ملموسا على سير البنك أو المؤسسة المالية مما يفيد إدماجهم ضمن طائفة الأشخاص المعنيين بالاتفاقيات المحظورة، وهو موقف كان على المشرع توسيعه ضمن أحكام القانون التجاري إلى كافة شركات المساهمة مهما كان موضوعها، وعدم الإقتصار على المصارف أو المؤسسات المالية، ليس هذا فحسب بل إن الأحكام الحالية للقانون التجاري وبما أن البنوك والمؤسسات المالية تخضع لها بإعتبارها تؤسس في شكل شركات مساهمة مهما كان النظام الذي تتبعه، الكلاسيكي أو الحديث، تعتمد في تحديدها للأشخاص المشمولين بقاعدة الحظر القانوني فقط على أساس وضعية هؤلاء الأشخاص كمديرين أو مراقبين لأعمال الإدارة في شركة المساهمة، ولا تهتم بوضعيتهم المالية كشركاء أو مساهمين في رأسمالها، مع الثابت أن الوضعية المالية للشريك أو المساهم لها تأثير واقعي وقانوني ملموس على سير الشركة وإدارتها، وذلك من خلال الأغلبية التي يتمتع بها في إطار الهيئات الجماعية للشركة وعلى رأسها الجمعية العامة للمساهمين، بحيث أن تأثير المساهم على سير وإدارة شركة المساهمة يتناسب طرديا مع مقدار مشاركته في رأسمالها. ومن هذا المنطلق فإن المشرع قام بتطبيق الوضعية المالية للمساهم داخل البنوك والمؤسسات المالية ضمن قانون النقد والقرض، بحيث منع هذه الأخيرة أن تقدم أي قروض أو على الأصح من الناحية القانونية أي إعتمادات لصالح المساهمين - بغض النظر عن مقدار مشاركتهم أو مساهمتهم في رأس مالها - أو المؤسسات التي تنتمي إلى نفس المجموعة التي ينتمي لها البنك أو المؤسسة المالية المعنية، وبالتالي فالمشرع فضلا عن عدم استبعاده للقائمين بالإدارة الأشخاص الإعتباريين من نظام الاتفاقيات المحظورة، فهو يتوسع بموجب قانون النقد والقرض في تطبيقه حتى على مجرد المساهمين لتشمل العقود والاتفاقيات بين كافة البنوك والمؤسسات المالية داخل المجموعة، أي سواء بين الشركة الأم والشركات

التابعة، أو حتى بين الشركات التابعة فيما بينها، وهو ما يمكن أن يمثل حرجا على الأعمال أو النشاطات المالية داخل مجموعة البنوك والمؤسسات المالية على إختلافها[1].

ثانيا: رقابة الجمعية العامة

إن الجمعية العامة بنوعيها تعتبر السلطة العليا وصاحبة القرار الأول والأخير في البنوك والمؤسسات المالية بحيث ترجع لها الكلمة الأخيرة في جميع الأمور فهي التي تعين أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بحسب الحالة كما تحدد سلطاتهم، هذا وتقوم بالمصادقة على الاتفاقيات المبرمة بين البنك أو مؤسسة مالية مع أحد القائمين بإدارتها بطريق مباشر أو غير ذلك، وفي أحيان أخرى لا تصادق على هذه الاتفاقيات لكن تغطي عنها البطلان عن طريق مصادقتها ويكون ذلك بالنسبة للاتفاقيات التي لا يحترم فيها إجراء الإذن بالنسبة للبنوك والمؤسسات التي تحتوي على مجلس الإدارة، أما تلك التي فيها مجلس مراقبة فتكون هذه الاتفاقيات التي لم يحترم فيها شرط الإذن المسبق باطلة بطلانا مطلقا، هذا وتقوم الجمعية العامة بالمصادقة على جميع أعمال التسيير المنجزة سواء من قبل مجلس الإدارة، أو مجلس المديرين هذه المرة بإعتباره المكلف بالإدارة وذلك طبعا بمعية التقارير التي ينجزها مندوبي الحسابات، وفي هذه الحالة يستتبع إتخاذ هذه القرارات بحق المساهمين بالإطلاع على جميع الوثائق اللازمة لإتخاذ هذه القرارات عن بينة ودراية تامة، مع واجب إعلامهم من قبل القائمين بالإدارة وذلك بواسطة الوثائق المرسلة إليهم مصحوبة بتقارير مندوبي الحسابات على إختلافها، وذلك بحسب نوع القرار المزمع إتخاذه أو المصادقة عليه، والتي تكون بسيطة موضحة وبكل دقة للأمور الواجب على المساهمين معرفتها حتى يصادقوا على قراراتهم دون التخوف من إضرارهم بمصالح البنك أو المؤسسة المالية بحسب الأحوال.

[1] أنظر، في نفس السياق، بوجلال مفتاح، المرجع السابق، ص. 40 و44.

الفرع الثاني

الرقابة التي يباشرها مندوبي الحسابات

بما أن البنوك والمؤسسات المالية هي الأخرى ملزمة بتعيين جهاز يكلف بالرقابة على حساباتها ونشاطها كان لزاما علينا بادئ الأمر أن نتعرف على النظام القانوني الذي يخضع له هذا الجهاز (أولا)، حتى يتم تحديد خصوصياته ومكانته، ثم لا مانع من التعرف على سلطاته الرقابية (ثانيا).

أولا: مركزهم القانوني

تعتبر الرقابة التي يضطلع بها مندوبي الحسابات جادة وفعالة لا تقل أهمية عن تلك التي تباشرها أجهزة البنك أو المؤسسة المالية الداخلية، والتي هي عبارة عن النظام الدفتري والإداري الدقيق والمحكم الذي تتم من خلاله جميع العمليات، ويرتكز هذا النظام في المصارف والمؤسسات المالية على تجزئة العمليات، بحيث لا يقوم بالعملية موظف واحد بل تقسم بين أكثر من واحد - محافظي الحسابات - ويمكن إكتشاف الخطأ في حينه كما يصعب إرتكاب التزوير ويسهل إكتشافه[1]، وقد نص المشرع على نظام هذه الرقابة في الكتاب السادس من الأمر رقم 03- 11 المتضمن النقد والقرض تحت عنوان مراقبة البنوك والمؤسسات المالية وبالضبط في الباب الثاني المعنون بمحافظة الحسابات والاتفاقيات مع المسيرين، لكن رغم هذا التنظيم إلا أنه أقل ما يمكن أن يقال بشأنه أنه جاء بصفة وجيزة ومحتشمة، حيث تم النص عليه في المواد من 100 إلى 102 من الأمر السابق المتعلق بالنقد والقرض المعدل والمتمم، حيث جاء في المادة 100 منه أنه:" يجب على كل بنك أو مؤسسة مالية وعلى كل فرع من فروع بنك أو مؤسسة مالية أجنبية أن يعين، بعد رأي اللجنة المصرفية وعلى أساس المقاييس التي تحددها، محافظين (2) للحسابات على الأقل، مسجلين في قائمة نقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات".

[1] أنظر، بوستة زهر الدين، الرقابة على البنوك الخاصة، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2007- 2008 ص. 48.

وإنطلاقا من هذه المادة يمكن القول أن النظام القانوني للبنوك والمؤسسات المالية لا يختلف على العموم عن ذلك النظام الخاص بالمندوبين في شركات المساهمة، وهذا بسبب أن البنوك والمؤسسات المالية تتخذ في تشكيلها للقالب القانوني لهذه الشركات، لذلك تقوم الجمعيات العمومية سواء التأسيسية، أو العادية للبنوك والمؤسسات المالية بتعيين محافظين للحسابات على الأقل، لمدة ثلاث سنوات مالية قابلة للتجديد مرة واحدة. لكن الإختلاف الأول يكمن في عدد المندوبين بحيث - وعلى عكس شركات المساهمة - قام المشرع بتحديد الحد الأدنى لعدد المندوبين في البنوك والمؤسسات المالية، حيث نص أنه يجب أن يكون عدد المندوبين المعينين إثنين على الأقل، أما الإختلاف الثاني فيتمثل في تعيين المندوبين بعد أخذ رأي اللجنة المصرفية وعلى أساس المقاييس التي تحددها هي، ومثل هذا الإجراء هو الآخر لا وجود له داخل شركات المساهمة، وفيما عدا هاذين الإختلافين تبقى باقي الأحكام نفسها تسري عليهم كالموانع والنوافي التي يخضع لها مندوب الحسابات في شركات المساهمة، وكذا الإجازات والشهادات الواجب الحصول عليها للتسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وحتى شروط الإعتماد ومقاييس العمل ومتطلباته[1].

ثانيا: سلطاتهم الرقابية

إن لمندوبي الحسابات كجهاز رقابي دور أساسي في البنوك والمؤسسات المالية، فهم الذين يتأكدون من عدم وجود ما من شأنه أن يخل بقواعد الثقة بإهدار أموال الجمهور المتعاملين معها والمساس بالسياسة المالية ومنه بالإقتصاد ككل، لذلك يتمتع المندوبان بميزتان تنبثقان من طبيعة المهنة المسندة لهم، فمن جانب حق الإطلاع على كامل الوثائق والمستندات والذي من شأنه أن يساعدهم كثيرا في إعداد تقاريرهم لأن عملهم الرقابي يمتد إلى الغير الذين لهم علاقة، وأقل ما يمكن أن يقال بخصوص هذا الحق هو كونه إمتياز مطلق وغير مقيد وعام، بحيث لمندوبي الحسابات حق الإطلاع المباشر وغير المباشر على الوثائق المساعدة على إتمام المهمة

[1] أنظر، الباب الأول، النظام القانوني لمندوب الحسابات، ص. 09 وما بعدها، وكذا الفصل الأول من الباب الثاني المتعلق بمندوب الحسابات داخل الشركات التجارية، ص. 171 وما يليها.

هذا من جانب، أما من جانب آخر فيظهر حق الإعلام والذي يتحقق باستدعاء أو حتى حق حضور المندوبين لإجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الأحوال من جهة، ومن جهة أخرى لإجتماعات كل جمعيات المساهمين المنعقدة بأنواعها، وفي هذا الشأن يحق لهم المشاركة في بناء قرارات المسيرين والتي هي إحدى السمات الرقابية للمندوبين وهو ما يضفي عليهم طابع الهيئة الرقابية المساعدة للتسيير والداخلة في تركيب البنك أو المؤسسة المالية[1].

أما عن صلاحيات مندوبي الحسابات فهي مختلفة ومتنوعة، إما التي وردت في القانون التجاري وذلك لأن البنوك والمؤسسات المالية تأخذ شكل شركات الأموال، وهي تشمل المصادقة على نظام الجرد وحسابات الشركة ونتائجها، بحيث وبمجرد إنتهاء السنة المالية يقوم مجلس الإدارة أو مجلس المديرين بجرد لأصول وديون البنك أو المؤسسة المالية حتى تاريخ قفل السنة المالية، وحساب الاستغلال العام وحساب الخسائر والأرباح والميزانية، كما يعد تقريرا عن حالة البنك أو المؤسسة محل المراقبة خلال السنة المالية المنصرمة، كل هذه الوثائق توضع تحت تصرف مندوبي الحسابات واللذان يقومان بدورهما بالتحقيق والتأكد من صحتها ويحددان بذلك الوضعية المالية الحقيقية للبنك أو المؤسسة[2]، عندها فقط يقومان بإعداد التقارير سواء منها العام السنوي، أو الخاصة، فالأول يأتي بأشكاله ليوضح وضعية البنك أو المؤسسة المالية الحقيقية وهل المسيرون يقومون بإتباع الخطط والمناهج التسيرية المرسومة من قبل الجمعية العامة لتحقيق أهداف البنك أو المؤسسة، أما التقارير الخاصة فهي بدورها تختلف وتتنوع بحسب الموضوع الداعي لإنجازها سواء كان الزيادة في رأس المال أو التخفيض فيه، أو حتى الدمج أو الإنفصال، أو التحويل أو إصدار أسهم أو سندات أو إلغاء حق ما، وبصفة عامة كل مساس بالنظام المتبع من قبل البنك أو المؤسسة المالية المعنية.

[1] أنظر، بوستة زهر الدين، المرجع السابق، ص. 53.

[2] أنظر، بوستة زهر الدين، المرجع السابق، ص. 54.

أما عن الصلاحيات التي وردت في قانون النقد والقرض والموجودة في الأمر رقم 03- 11 والسابق الإشارة إليه فقد جاءت على تعدادها المادة 101 منه، والتي جاء فيها أنه يتعين على محافظي الحسابات للبنوك والمؤسسات المالية زيادة على إلتزاماتهم القانونية القيام بما يأتي:

- أن يعلموا فورا المحافظ بكل مخالفة ترتكبها المؤسسة الخاضعة لرقابتهم طبقا لهذا الأمر والنصوص التنظيمية المتخذة بموجب أحكامه.

- أن يقدموا لمحافظ بنك الجزائر تقريرا خاصا حول المراقبة التي قاموا بها ويجب أن يسلم هذا التقرير للمحافظ في أجل أربعة أشهر إبتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية.

- أن يقدموا للجمعية العامة تقريرا خاصا حول منح المؤسسة لأية تسهيلات لأحد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المذكورين في المادة 104 من هذا الأمر[1]، وفيما يخص فروع البنوك والمؤسسات المالية الأجنبية فيقدم هذا التقرير لممثليها في الجزائر.

- أن يرسلوا إلى محافظ بنك الجزائر نسخة من تقاريرهم الموجهة للجمعية العامة للمؤسسة.

وما يمكن أن يقال بشأن حديث المشرع عن الإلتزامات القانونية لمندوبي الحسابات فهو لم يشر إليها صراحة، لكن أغلب الظن أنه يقصد بها الواجبات الملقاة على عاتق مندوبي الحسابات بصفة عامة للقيام بالعمل الرقابي الملزمان بإنجازه، والمنصوص عليها سواء في القانون التجاري، وكذا في القانون المنظم للمهنة 10- 01 السابق الإشارة إليه.

هذا وقد أشارت المادة 102 من قانون النقد والقرض أن مندوبي الحسابات يخضعون لرقابة اللجنة المصرفية والتي يمكنها أن تسلط عليهم العقوبات التالية، وذلك دون الإخلال بالملاحقات التأديبية والجزائية،

[1] تنص المادة 104 من قانون النقد والقرض أنه:" يمنع على كل بنك أو مؤسسة مالية أن تمنح قروضا لمسيريها وللمساهمين فيها أو للمؤسسات التابعة لمجموعة البنك أو المؤسسة المالية.
المسيرون في مفهوم هذه المادة هم المؤسسون وأعضاء مجلس الإدارة والممثلون والأشخاص المخول لهم سلطة التوقيع.
وكذلك الأمر بالنسبة لأزواج المسيرين والمساهمين وأقاربهم من الدرجة الأولى".

وهذه العقوبات هي: التوبيخ، المنع من مواصلة مراقبة بنك أو مؤسسة مالية ما، المنع من ممارسة مهام محافظي الحسابات لبنك أو مؤسسة مالية ما لمدة ثلاث سنوات مالية.

هذا ولا يمكن منح مندوبي الحسابات بصفة مباشرة أو غير مباشرة أي قرض من قبل البنك أو المؤسسة المالية الخاضعة لمراقبتهم، ويطبق الإجراء المنصوص عليه في المادة 114 مكرر في المجال التأديبي[1].

وفي الأخير ما يجب التذكير بشأنه هو أن مندوبي الحسابات للبنوك والمؤسسات المالية ملزمان بالسر المهني، وهذا ما أعاد المشرع النص عليه في قانون النقد والقرض 03- 11 وبالتحديد في المادة 117 منه بعدما ما أكده في القانون المنظم للمهنة 10- 01 السابق التطرق إليه.

[1] بالرجوع إلى فحوى هذه المادة، فإنها تتحدث عن الإجراءات المنتهجة بين اللجنة المصرفية من جهة، ومن جهة أخرى الممثل الشرعي للبنك أو المؤسسة المالية، وذلك في مجال معاينة المخالفات التأديبية وكيفية الرد عليها.

الخاتمة

من خلال هذا العمل تم تبيان أن مهنة مندوب الحسابات هي مهنة فنية محاسبية معقدة لا يقوم بها إلا الأشخاص - سواء الطبيعية أو المعنوية - الذين تتوافر فيهم جملة من الشروط والمؤهلات العلمية والفنية وحتى الأخلاقية والإجتماعية ذكرها المشرع على سبيل الحصر والتحديد، وذلك بالنظر إلى العمل الجبار والمهم الذي يضطلعون به داخل مختلف الهيآت والمنشآت، سواء كانت شركات تجارية أو بنوك ومؤسسات مالية، أو مؤسسات عمومية إقتصادية، وبصفة عامة كل هيئة ألزمها القانون بتعيين جهاز تكلفه بالقيام بمهمة الرقابة على حساباتها ونشاطها ونتائجها، وهذا إن دل على شيء فإنما يدل على الأهمية الكبيرة والحاسمة التي يحتلها هذا الجهاز في حياة هذه الهيآت والشركات، إما عند تأسيسها أو في مسار حياتها ومدة نشاطها، أو حتى بعد إنقضائها وتصفية حساباتها، زيادة على ذلك ما سيعود به من النفع والفائدة على نشاطها وإقتصادها وإزدهارها ورقيها وما يترتب على نجاحها من نتائج مرضية للجميع، سواء لها هي كشخص معنوي، والممثلة في الأجهزة الداخلية المكونة لها من جمعيات عمومية ومجالس إدارة ومراقبة وبصفة عامة كل المساهمين على إختلاف مناصبهم، خاصة إذا علمنا وكما أسلف الذكر أن معظم الأشخاص الذين تكون لهم صفة الشركاء أو المساهمين داخل هذه الهيآت يكون مستواهم العلمي محدود، خصوصا ما تعلق منه بالجانب المحاسبي والفني الذي يتسم بالصعوبة والتعقيد، حيث لا يستطيع أي شخص مهما كان إدراك محتواه والتمكن من خباياه، لكن هذا ما هو متاح لمندوب الحسابات نظرا للتكوين العلمي والتطبيقي الذي يخضع له قبل الولوج لممارسة هذه المهنة الحسابية، إضافة إلى التكوين والنظام الخاضع له.

ليس هذا وحسب بل أيضا من يحتاج إلى العمل الفني والتقني الذي يقوم به مندوب الحسابات هم الأغيار الذين يتعاملون مع الشركة أو الهيئة، وذلك بسبب أنه وفي حال إنجاز مندوب الحسابات لعمله الرقابي والقيام به على أحسن وأتم وجه، أي كما أمر به القانون وألزمه به، فإنهم يعتمدون على النتائج المتوصل إليها

من قبله في معرفة الوضعية المالية والحسابية لهذه الشركة أو الهيئة التي يتعاملون معها، ومنه إما يواصلون في تعاملهم معها ويسعون لتطوير هذا التعامل بتنميته والزيادة فيه إذا كانت نتائجها مرضية وناجحة، ذلك أنهم عندما يعتمدون على تقارير مندوب الحسابات فهم بذلك يأخذون برأي شخص فني محايد متمكن يقوم بعمله الرقابي والمحاسبي دون أن تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة في إخفاء الحقيقة عنهم، بل وحتى المستثمرين الجدد الذين يطلعون على وضعية الشركة من خلال آراء مندوب الحسابات مما يجعلهم إما يقدمون على استثمار أموالهم بداخلها لأنهم إطمأنوا إلى النتائج المحققة، أو حتى رفض التعامل معها نظرا للحقائق التي يكشف عنها مندوب الحسابات في تقاريره المختلفة والتي لا تخدم مصالحهم ولا تتماشى مع رغباتهم في تنمية وتطوير نشاطهم الإقتصادي.

زيادة على كل ذلك قد يكون عمل مندوب الحسابات محل إهتمام السلطات العمومية المتمثلة في مصالح الضرائب، وذلك عندما يكون عمل المندوب منظم ويحترم جميع الحدود والخطوط المرسومة له، تتخذ آراءه المعبر عنها ضمن تقاريره المتنوعة على سبيل الاستئناس حتى تقوم بتحديد قيمة الوعاء الضريبي والرسوم التي ستفرضها عليها وعلى أرباحها ونشاطها.

من هذا كله تظهر أهمية العمل الذي يقوم به مندوب الحسابات بصفته جهاز مستقل معين يعمل داخل الشركات أو المؤسسات على إختلافها وتنوعها، وبصفة عامة داخل كل هيئة أو منشأة تزاول عملا أو نشاطا يحتوي على معطيات محاسبية، لهذه الأسباب وأخرى قام المشرع بتنظيم هذه المهنة النبيلة وكل ما تعلق بها حتى تتم وفقا لما سطره لها، ردفا إلى إنجازه لعمله الرقابي وعدم حياده عن الهدف الأسمى والرئيسي من إيجاده، لذلك خصه المشرع بنظام قانوني أقل ما يقال عنه أنه جامع مانع - مع جملة من التحفظات المسجلة هنا وهناك - من كل جوانبه ونواحيه، ونظم دوره داخل الهيآت والشركات من يوم إنشائها وبداية نشاطها، وطوال حياتها وتحقيق أهدافها إلى فترة إنقضائها وتصفيتها، سواء ما تعلق بتعيينه وأتعابه والحقوق المسخرة له

خلال مدة عمله، أو حتى الواجبات المفروض عليه القيام بها وصولا إلى مسؤوليته بأنواعها الثلاثة مدنية، جزائية، وحتى تأديبية ، حتى يضمن معها ممارسة للمهنة دون الاخلال بنظامها أو الخروج عن أهدافها.

لكن ما يجب الإشارة إليه في هذا المقام وهو ما يحسب من عيوب القانون رقم 10- 01 المنظم لمهنة مندوب الحسابات بإعتباره آخر قانون يسري على هذه المهنة، وهو ما تعلق بأتعاب مندوب الحسابات والجهة المكلفة بتحديدها - الجمعية العامة - وهو ما يجعل المندوب في تبعية لهذا الجهاز وإن كانت أعلى سلطة وأول هيئة في الشركات، إلا أنه ما يلاحظ على تقاعسها عن القيام بنشاطاتها وسلطاتها مما أدى بالتشريع لسحب بعض السلطات منها وإلحاقها لأجهزة أخرى، بل حتى وإن قامت بأعمالها فإنها تؤديها على مزاج وتوجهات القائمين بالإدارة وتحت توجيههم، لذلك ندعو المشرع من هذا المنبر إلى الرجوع إلى سلم الأتعاب الذي كان يعمل به في ظل القانون القديم ووفقا للتسعيرة الوطنية المحددة من قبله.

زيادة على ذلك وبالرغم من أن مندوب الحسابات يقوم بأعمال الرقابة الدائمة والمستمرة على حسابات الشركة ونتائجها ونشاطها، وهو ممنوع من القيام بأي عمل أو نشاط تسييري، وذلك إعمالا لمبدأ التسلسل والفصل بين السلطات، لكن ما يلاحظ في الواقع العملي وبعد النزول إلى ميدان عمل مندوب الحسابات نجده هو من يقوم بأعمال لا تدخل ضمن إختصاصه، كإعداد الحسابات الإجتماعية وإيداعها لدى المركز الوطني للسجل التجاري، في حين أن هذا العمل في الأساس هو عمل إداري تقوم به أجهزة الإدارة الأخرى المكلفة بذلك.

دوما وفي إطار النقائص التي تحسب على المشرع في مجال تنظيمه لمهنة مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات نذكر مثلا الشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث أن القواعد القانونية المتعلقة بتعيين هذا الجهاز داخل هذه الشركات المختلطة لم ينص عليه صراحة في القانون التجاري، بل نجده نص على تعيينه فقط في قوانين المالية بداية بقانون المالية لسنة 2005، ثم قانوني المالية لسنتي 2011 و2012، على الرغم

من أنه قام بتعديل القانون التجاري سنة 2015، وخصه فقط للشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث عدل مقدار رأس مالها وإمكانية المشاركة فيها بحصة من عمل إلى غير ذلك من الأحكام، إلا الأحكام المتعلقة بالرقابة على نشاطها التي يقوم بها مندوب الحسابات مع زيادة الحاجة إليها خاصة وبعد أن أصبح رأسمالها يحدد بكل حرية بين الشركاء.

قائمة المراجع:

أولا: المراجع العامة

أـــ باللغة العربية:

1ـــ أحمد محمد محرز، الشركات التجارية القواعد العامة للشركات - شركات الأشخاص - شركات الأموال - القطاع العام والتحول إلى الخاص - مشروع قانون الشركات الموحد الجديد، دار النسر الذهبي للطباعة، مصر 2000.

2ـــ أكرم ياملكي، القانون التجاري والشركات - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008.

3ـــ إبراهيم سيد أحمد، العقود والشركات التجارية، الطبعة الأولى، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر 1999.

4ـــ إلياس ناصيف، موسوعة الشركات التجارية، شركة الشخص الواحد، الجزء الخامس، 1996.

5ـــ البستاني سعيد يوسف، قانون الأعمال والشركات، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان.

6ـــ العريني محمد فريد، الشركات التجارية - المشروع التجاري الجماعي بين وحدة الإطار القانوني وتعدد الأشكال - دار الجامعة الجديدة، مصر، 2003.

7ـــ العكيلي عزيز، الوسيط في الشركات التجارية، دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

8ـــ العوفي بدر بن راضي بن عمران، مسؤولية مجلس الإدارة عن التجارة المضللة والتجارة الخاطئة في الشركة المساهمة العامة - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

9ـــ الفقي عمرو عيسى، الموسوعة القانونية في المسؤولية المدنية (دعوى التعويض)، دار الكتب القانونية، مصر 2002.

10ـــ الكيلاني محمود، الموسوعة التجارية والمصرفية، المجلد الخامس، الشركات التجارية - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

11ـــ بلولة الطيب، قانون الشركات، الطبعة الثانية، سبورتي للنشر والتوزيع، الجزائر.

12ـــ بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

13ـــ حسني المصري، إندماج الشركات وإنقسامها - دراسة مقارنة - دار الكتب القانونية للنشر والتوزيع، مصر 2007.

14ـــ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية - الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2007.

15ـــ صفوت بهنساوي، الشركات التجارية، بدون طبعة، دار النهضة العربية، بني سويف، مصر، 2007.

16ـــ عاشور عبد الجواد عبد الحميد، الشركات التجارية (الأحكام العامة للشركة، شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة، شركة المحاصة، شركة المساهمة، الشركة ذات المسؤولية المحدودة، شركة التوصية بالأسهم)، الطبعة الثانية دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2013.

17ـــ عباس مصطفى المصري، تنظيم الشركات التجارية - شركات الأشخاص، شركات الأموال - دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.

18ـــ عبد المنعم موسى إبراهيم، الإعتبار الشخصي في شركات الأموال وقانون تملك الأجانب للعقارات - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، .2008

19ـــ عبد الوهاب نصر علي، مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الأموال مطلب حيوي لاستقرار أسواق المال العربية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2011.

20ـــ عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

21ـــ عماد محمد أمين السيد رمضان، حماية المساهم في شركة المساهمة - دراسة مقارنة - دار الكتب القانونية للنشر والتوزيع، المحلة الكبرى، مصر، 2008.

22ـــ عماري يوسف فتيحة، أحكام الشركات التجارية وفقا للنصوص التشريعية والمراسيم التنفيذية الحديثة، دار الغرب للنشر والتوزيع، وهران، الجزائر.

23ـــ عمورة عمار، شرح القانون التجاري - الأعمال التجارية، التاجر، الشركات التجارية - طبعة جديدة منقحة ومزيدة، دار المعرفة للنشر والتوزيع، باب الوادي، الجزائر.

24ـــ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية - الطبعة الثانية، دار ميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأدردن، 2009.

25ـــ فضيل نادية، شركات الأموال في القانون الجزائري، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر 2007.

26ـــ فوزي محمد سامي، الشركات التجارية الأحكام العامة والخاصة - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.

27ـــ كريم كريمة، شركة الشخص الواحد محدودة المسؤولية، الإطار القانوني للمشروعات المتوسطة والصغيرة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2014.

28ـــ مصطفى كمال طه، الشركات التجارية - الأحكام العامة في الشركات - شركات الأشخاص - شركات الأموال - أنواع خاصة من الشركات، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

29ـــ معطى الله علي وشريخ حسينة، عن المهن الحرة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مجموعة نصوص تشريعية وتنظيمية، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، .2008

30ـــ هيوا إبراهيم الحيدري، شركة الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة - دراسة مقارنة - الطبعة الأولى منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2010.

ب ـــ باللغة الفرنسية:

1- BELLOULA Tayeb, Droit pénal des sociétés commerciales, éditions DAHLAB, Alger, 1995.
2- BLAISE Jean-Bernard, Droit Des Affaires, commerçants concurrence distribution, édition DELTA, Beyrouth, Liban, 1999.
3- DELEBECQUE Philippe et GERMAIN Michel, Traité de droit commercial, 15e édition, L.G.D.J, Paris, 1996.
4- GERMAIN Michel et VOGEL Louis, Traite De Droit Commercial, Tome 1, 17e édition, L.G.D.J, Paris.
5- GOLLIER Jean-Marc et MALHEBRE Philippe, les sociétés commerciales (des lois coordonnées au code de sociétés, 2e édition par Philippe MALHEBRE, édition LARCIER Bruxelles, 2002.
6- Guide Juridique RF, Le mémento de SARL juridique, fiscal et social, régime de L'EURL, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2004.
7- GUIRAMAND France et HERAUD Alain, Droit Des Sociétés, 12e édition, DUNOD, Paris, 2005.
8- GUYON Yves, Droit Des Affaires, Tome 1, 7e édition, ECONOMICA, Paris.
9- LACHEB Mahfoud, droit des affaires, 2eme édition, OFFICE DES PUBLICATION UNIVERSITAIRES, Ben-Aknoun, Alger, 2006.

10- LEJEUNE Gérard et EMMERICH Jean-Pierre, Audit et commissariat aux comptes, 2e édition, GUALINO éditeur, Paris, 2007.

11- LEMEUNIER Francis, SARL Société à responsabilité limitée, création. Gestion. Evolution, 22 e édition, DALLOZ, Paris, 2001.

12- MEAU-LAUTOUR Huguette, Droit De L'entreprise, 1 introduction au droit les personnes, édition MASSON, Paris, 1987.

13- MERCIER Antoine et MERLE Philippe, Audit et commissariat aux comptes, édition Francis Lefebvre, France, 2012.

14- MERLE Philippe, Droit Commercial Sociétés Commercial, DALLOZ, 10e édition, 2005.

15- ONNAINTY Marcel, Constitution De Sociétés, SARL, SA, SAS, SNC, EURL, SCI, 3e édition, édition D'Organisation, Paris, 2003.

16- PARRAT Frédéric, comptabilité de sociétés, les fondamentaux la bibliothèque de l'étudiant gestion, HACHETTE livre, Paris, 2004.

17- PENHOAT Claude, Droit De Société, 5e édition, DALLOZ, AENGDE, Paris 1998.

18- SALAH Mohamed et ZERAOUI Farha, Pérégrinations en droit algérien des sociétés commerciales, EDIK, Oran, Algérie, 1997.

19- SERLOOTEN Patrick, Traité de droit commercial Tome 3, droit fiscal des affaires, 5e édition, L.G.D.J, Paris 1997.

20- VIDAL Dominique, Droit Des Sociétés, 4e édition, L.G.D.J Montchrestien, Paris, 2003.

ثانيا: المراجع المتخصصة

أ ــ باللغة العربية:

1ــ علي سيد قاسم، مراقب الحسابات دراسة مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي القاهرة، مصر، 1991.

1- BELMAMOUN Bouzaine, Le commissaire aux comptes, Rapport De Stage, conseil régional OUEST, Année 2008.

2- CASTELL Robert et PASQUALINI François, Le commissaire aux comptes, édition ECONOMICA, Paris, 1995.

3- HADJ SADOK Tahar, Le commissaire aux comptes, rôle, diligences et responsabilités du commissaire aux comptes, édition DAHLAB, Baba Hassane, ALGER, 2007.

ب ــ باللغة الفرنسية:

ثالثا: الأطروحات والمذكرات

أ ــ الأطروحات:

1ــ بطاهر علي، إصلاحات النظام المصرفي الجزائري وآثارها على تعبئة المدخرات وتمويل التنمية، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2005- 2006.

2ــ بن بعيدة عبد الرحيم، مفهوم مصلحة الشركة كضابط لتحديد إختصاصات ومسؤولية مجلس الإدارة والجمعيات العامة، أطروحة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 2001.

3ــ دحو مختار، صلاحيات الجمعية العامة العادية في شركة المساهمة ــ دراسة مقارنة ــ، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2012- 2013.

4ــ سبع عائشة، صلاحيات مجلس المراقبة في شركة المساهمة ذات مجلس المديرين ــ دراسة مقارنة ــ، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون أعمال، جامعة وهران، السنة الجامعية 2014- 2015.

5ــ صابونجي نادية، الرقابة على التسيير في شركة المساهمة، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، السنة الجامعية 2008- 2009.

6ــ طيطوس فتحي، مسؤولية محافظي الحسابات دراسة في القانون المقارن، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2012- 2013.

7ــ فنينخ عبد القادر، الجنح المتعلقة بمراقبة الشركات التجارية من قبل مندوب الحسابات، أطروحة دكتوراه في القانون، تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، السنة الجامعية 2011- 2012.

8ـــ مغربي قويدر، شركات التوصية مشاركة المال والعمل دراسة قانونية على ضوء القانون التجاري الجزائري، أطروحة دكتوراه في القانون الخاص، جامعة جيلالي ليابس، سيدي بلعباس، السة الجامعية 2008-2009.

ب ـــ المذكرات:

1ـــ الدراجي شعوة، إعادة تنظيم المؤسسة العمومية الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير، جامعة باتنة، السنة الجامعية 2007- 2008.

2ـــ بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2010- 2011.

3ـــ بوستة زهر الدين، الرقابة على البنوك الخاصة، مذكرة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2007- 2008.

4ـــ حمني حورية، آليات رقابة البنك المركزي على البنوك التجارية وفعاليتها حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2005- 2006.

5ـــ خلفاوي عبد الباقي، حق المساهم في رقابة شركة المساهمة، مذكرة ماجستير في القانون، جامعة منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2008- 2009.

6ـــ رقيق بن عيسى، التدقيق المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية دراسة مقارنة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، السنة الجامعية 2009- 2010.

7ـــ زروال معزوزة، المسؤولية المدنية والجنائية للمسيرين في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير في القانون، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2006- 2007.

8ـــ سعودي زهير، النظام القانوني لتسيير ورقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية على ضوء الأمر 01- 04، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، بن عكنون، الجزائر.

9ـــ شيخ عبد الحق، الرقابة على البنوك التجارية، مذكرة ماجستير في القانون، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، السنة الجامعية 2009- 2010.

10ـــ طيطوس فتحي، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة معسكر، السنة الجامعية 2008- 2009.

11ـــ غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة حالة تعاونية الحبوب والخضر الجافة ورقلة مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية، 2003- 2004.

12ـــ قزولي عبد الرحيم، النظام القانوني للبنوك التجارية في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون الخاص المعمق جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2014- 2015.

13ـــ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، دراسة مقارنة حالة الجزائر مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، السنة الجامعية 2007- 2008.

14ـــ مخباط أمينة، مهمة محافظ الحسابات في الشركات التجارية، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، المركز الجامعي المدية السنة الجامعية 2007- 2008.

15ـــ معيزي خالدية، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير في قانون مسؤولية المهنيين جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية 2011- 2012.

رابعا: المقالات والبحوث

أ ــ باللغة العربية:

1ــ بموسى عبد الوهاب، سلطات ومسؤولية المسيرين في الشركات التجارية، محاضرات ألقيت على طلبة الماجستير في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة سيدي بلعباس، السنة الجامعية 2002- 2003، غير منشورة.

2ــ بوجلال مفتاح، الاتفاقيات المحظورة في شركة المساهمة، مجلة المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، سنة 2009، العدد 05.

3ــ بوحفص جلاب نعناعة، الإطار التشريعي المنظم لمهنة ومسؤولية محافظ الحسابات في الشركات التجارية، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، سنة 2008، العدد 02.

4ــ بوعزة ديدن، أجهزة الرقابة في شركات المساهمة، دراسات قانونية مجلة تصدر عن مخبر القانون الخاص الأساسي جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، سنة 2006، العدد 03.

5ــ بوقرور سعيد، محافظ حسابات شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، مجلة المؤسسة والتجارة، كلية الحقوق، جامعة وهران، سنة 2007، العدد 03.

6ــ بوقرور سعيد، الأهلية القانونية لممارسة مهنة محافظ الحسابات في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة كلية الحقوق، جامعة وهران، سنة 2008، العدد 04.

7ــ بوقرور سعيد، جريمة امتناع محافظ شركة المساهمة عن إبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال الاجرامية ودوره في حماية الشركة من جرائم الفساد ــ بين شرعية التجريم وواقعية الأعمال ــ، مجلة العلوم القانونية والإدارية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة وهران، سنة 2013، العدد 16.

8ـــ صالح زراوي فرحة، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية والسياسية، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، بن عكنون، الجزائر، سنة 1994، العدد الأول.

9ـــ فنينخ عبد القادر، النظام القانوني للمسؤولية التأديبية لمحافظ الحسابات في التشريع الجزائري، حوليات كلية الحقوق، كلية الحقوق، جامعة وهران، سنة 2012، العدد .04

10ـــ ميراوي فوزية، الاتفاقيات العادية في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، سنة 2009 العدد 05.

11ـــ ميراوي فوزية، النظام القانوني للاتفاقيات المنظمة في شركة المساهمة ذات نظام مجلس المديرين وذات مجلس المراقبة، مجلة العلوم القانونية والإدارية والسياسية، جامعة وهران، سنة 2013، العدد 15.

ب ـــ باللغة الفرنسية:

1- SALAH Mohamed, L'alerte par les commissaires aux comptes dans la société par action: une mission incomplete, Revue Entreprise et Commerce , Université d' Oran , Année 2007, N° 03.

2- SALAH Mohamed, La voie judiciaire de révocation des commissaires aux comptes de sociétés par action : questionnements et réponses , Revue Entreprise et Commerce, Faculté de droit, Université d'Oran, Année 2008, N° 04 .

3- ZERAOUI-SALAH Farha et SALAH Mohamed, Une mission partculière du commissaire aux comptes de société par action dans ses rapports au parquet : la révélation des faits délictueux, Revue Entreprise et Commerce, Université d' Oran, Année 2007, N° 03.

4- ZERAOUI-SALAH Farha, La désignation facultative ou obligatoire des commissaires aux comptes de sociétés commerciales: les dernières modifications de textes ou un imbroglio legislative difficilement justifiable, Revue Entreprise et Commerce, Université d' Oran, Année 2011, N° 07.

خامسا: النصوص القانونية

1ـــ القانون رقم 16- 01 المؤرخ في 06 مارس 2016 المتضمن التعديل الدستوري، ج ر عدد 14، الصادرة في 07 مارس 2016، ص. 02.

2ـــ الأمر رقم 66- 155 المؤرخ في 08 يونيو 1966 المتضمن قانون الإجراءات الجزائية المعدل والمتمم بالأمر رقم 15-02 المؤرخ في 23 يوليو 2015، ج ر عدد 40، الصادرة بتاريخ 23 يوليو 2015، ص. 28.

3ـــ الأمر رقم 66- 156 المؤرخ في 08 يونيو 1966 المتضمن قانون العقوبات المعدل بالقانون رقم 14- 01 مؤرخ في 04 فبراير 2014، ج ر عدد 07، الصادرة بتاريخ 16 فبراير 2016، ص. 04.

4ـــ الأمر رقم 75- 58 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم بالقانون رقم 07- 05 المؤرخ في 13 مايو 2007، ج ر عدد 31، الصادرة بتاريخ 13 مايو 2007، ص. .03

5ـــ الأمر رقم 75- 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93- 08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، ج ر عدد 27، الصادرة في 27 أبريل 1993، ص. 03، المعدل بالأمر رقم 96- 27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، ج ر عدد 77، الصادرة في 11 ديسمبر 1996، ص. 05، المعدل بالقانون رقم 05- 02 المؤرخ في 06 فبراير 2005، ج ر عدد 11، الصادرة في 09 فبراير 2005، ص. 08، المعدل بالقانون رقم 15- 20 المؤرخ في 30 ديسمبر 2015، ج ر عدد 71، الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2015، ص. 05.

6ـــ القانون رقم 91- 08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ج ر عدد 20، الصادرة بتاريخ 01 مايو 1991، ص. .651

7ـــ الأمر رقم 95- 07 المؤرخ في 25 يناير 1995 المتضمن قانون التأمينات، ج ر عدد 13، الصادرة في 08 مارس 1995، ص. 03، المعدل والمتمم بالقانون رقم 06- 04 المؤرخ في 20 فبراير 2006، ج ر عدد 15، الصادرة في 12 مارس 2006، ص. 03.

8ـــ الأمر رقم 01- 04 المؤرخ في 20 غشت 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها، ج ر عدد 47، الصادرة في 22 غشت 2001، ص. 09، متمم بالأمر رقم 08- 01 المؤرخ في 28 فبراير 2008، ج ر عدد 11، الصادرة في 02 مارس 2008، ص. 15.

9ـــ الأمر رقم 03- 11 المؤرخ في 26 غشت 2003 المتعلق بالنقد والقرض، ج ر عدد 52، الصادرة في 27 غشت 2003، ص. 03، المعدل بالأمر رقم 10- 04 المؤرخ في 26 غشت 2010، ج ر عدد 50، الصادرة في 01 سبتمبر 2010، ص. .11

10ـــ الأمر رقم 05- 05 المؤرخ في 25 يوليو 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، ج ر عدد 52 الصادرة في 26 يوليو 2005، ص. 03.

11ـــ القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر عدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007، ص. 03، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07- 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج ر عدد 27 الصادرة في 28 مايو 2008، ص. 11.

12ـــ القانون رقم 08- 09 المؤرخ في 25 فبراير 2008، المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21 الصادرة في 23 أبريل 2008، ص. 03.

13ـــ القانون رقم 09- 09 المؤرخ في 03 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج ر عدد 78، الصادرة في 31 ديسمبر 2009، ص. 03.

14ـــ القانون رقم 10- 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 42، الصادرة في 11 يوليو 2010، ص. .04

15ـــ القانون رقم 10- 13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج ر عدد 80، الصادرة في 30 ديسمبر 2010، ص. 03.

16ـــ المرسوم التنفيذي رقم 01- 283 المؤرخ في 24 سبتمبر 2001 المتضمن الشكل الخاص بأجهزة إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها، ج ر عدد 55، الصادرة في 26 سبتمبر 2001، ص. 15.

17ـــ المرسوم التنفيذي رقم 06- 354 المؤرخ في 09 أكتوبر 2006 المتضمن كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة، ج ر عدد 64، الصادرة في 11 أكتوبر 2006، ص. 11.

18ـــ المرسوم التنفيذي رقم 11- 24 المؤرخ في 27 يناير 2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، ج ر عدد 07، الصادرة في 02 فبراير 2011، ص. 04.

19ـــ المرسوم التنفيذي رقم 11- 30 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتعلق بتحديد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 07، الصادرة في 02 فبراير 2011، ص. .20

20ـــ المرسوم التنفيذي رقم 11- 31 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتصمن الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 07، الصادرة في 02 فبراير 2011، ص. 22.

21ـــ المرسوم التنفيذي رقم 11- 32 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، ج ر عدد 07 الصادرة في 02 فبراير 2011، ص. .23

22ـــ المرسوم التنفيذي رقم 11- 73 المؤرخ في 16 فبراير 2011 المحدد لكيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، ج ر عدد 11، الصادرة في 20 فبراير 2011، ص. 05.

23ـــ المرسوم التنفيذي رقم 11- 202 المؤرخ في 26 مايو 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، ج ر عدد 30، الصادرة في أول يونيو 2011، ص. 19.

24ـــ المرسوم التنفيذي رقم 13- 10 المؤرخ في 13 يناير 2013 المتضمن تحديد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، ج ر عدد 03، الصادرة في 16 يناير 2013، ص. 18.

25ـــ القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ج ر عدد 24، الصادرة في 30 أبريل 2014، ص. 12.

26ـــ القرار المؤرخ في 12 يناير 2014 المتضمن تحديد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، ج ر عدد 24 الصادرة في 30 أبريل 2014، ص. 22.

27ـــ النظام رقم 08- 04 المؤرخ في 23 ديسمبر 2008 المتضمن الحد الأدنى لرأسمال البنوك والمؤسسات المالية العاملة في الجزائر، ج ر عدد 72، الصادرة بتاريخ 24 ديسمبر 2008، ص. 34.

الفهرس:

مقدمة 01

الباب الأول: النظام القانوني لمندوب الحسابات

09

الفصل الأول: المركز القانوني لمندوب الحسابات 10

المبحث الأول: تعيين مندوب الحسابات وشروطه 11

المطلب الأول: تعيين مندوب الحسابات 12

الفرع الأول: التعيين من قبل الجمعية التأسيسية 12

الفرع الثاني: تعيين مندوب الحسابات من قبل الجمعية العامة العادية 14

الفرع الثالث: تعيين مندوب الحسابات من قبل القضاء 16

المطلب الثاني: شروط التعيين 18

الفرع الأول: الاعتماد وأداء اليمين 19

الفرع الثاني: شروط التسجيل 21

الفرع الثالث: التنافي والموانع 28

أولا: حالات التنافي 29

ثانيا: حالات المنع 31

المبحث الثاني: انتهاء وإنهاء مهام مندوب الحسابات 33

المطلب الأول: مدة مهام مندوب الحسابات 34

الفرع الأول: حالة التعيين من قبل الجمعية التأسيسة 35

الفرع الثاني: حالة التعيين من قبل الجمعية العامة العادية 36
الفرع الثالث: حالة التعيين من قبل القضاء 38
المطلب الثاني: انتهاء مهام مندوب الحسابات 39
الفرع الأول: انتهاء المدة المحددة قانونا 39
الفرع الثاني: الاستقالة 40
الفرع الثالث: الوفاة 42
المطلب الثالث: إنهاء مهام مندوب الحسابات 43
الفرع الأول: رد مندوب الحسابات 43
الفرع الثاني: العزل 45
المطلب الرابع: الطبيعة القانونية لمهنة مندوب الحسابات 51
الفرع الأول: النظرية التقليدية 51
الفرع الثاني: النظرية الحديثة 54
الفرع الثالث: النظرية التوفيقية 56
الفرع الرابع: موقف المشرع الجزائري 57
المبحث الثالث: حقوق وواجبات مندوب الحسابات 59
المطلب الأول: سلطات مندوب الحسابات 60
الفرع الأول: الحق في الإطلاع 61
الفرع الثاني: حق حضور الجمعيات العمومية 63
الفرع الثالث: أتعاب مندوب الحسابات 65

أولا: أتعاب المندوب فيما يخص الأمر رقم 91- 08 66
ثانيا: أتعاب المندوب فيما يخص القانون رقم 10- 01 67
المطلب الثاني: واجبات مندوب الحسابات 68
الفرع الأول: الإلتزامات العامة 69
أولا: الإلتزام ببذل العناية التي تقتضيها أصول المهنة 69
ثانيا: الإلتزام بعدم التدخل في أعمال التسيير 72
ثالثا: الإلتزام بالسر المهني 77
رابعا: الإلتزام بإحترام الطرق المحاسبية 83
الفرع الثاني: الإلتزامات الخاصة 86
أولا: إخطار وكيل الجمهورية 87
ثانيا: التأمين من المسؤولية 90
الفصل الثاني: طريقة عمل المندوب ومسؤوليته 92
المبحث الأول: منهجية العمل 92
المطلب الأول: المراحل الأولية للعمل الرقابي 93
الفرع الأول: معرفة الشركة 94
الفرع الثاني: تحضير الأوراق 97
المطلب الثاني: تقديم التقارير 98
الفرع الأول: التقرير العام 99
أولا: ميعاد التقرير 99

ثانيا: محتوى التقرير 101

أ ـــ مراعاة مبدأ المساواة في استدعاء وإنعقاد وكذا التصويت داخل الجمعيات العمومية: 104

ب ـــ مراعاة مبدأ المساواة في إقتسام الأرباح وتحمل الخسائر: 105

ثالثا: أشكال التقرير 107

أ ـــ الاشهاد بدون تحفظ: 109

ب ـــ الاشهاد مع التحفظات: 110

ج ـــ رفض الاشهاد المبرر قانونا: 111

الفرع الثاني: التقارير الخاصة 113

أولا: التقرير الخاص بالاتفاقات والاتفاقيات 114

أ ـــ الاتفاقيات الخاضعة لشرط التقرير الخاص: 114

ب ـــ الاتفاقيات غير الخاضعة لشرط التقرير: 118

ثانيا: التقرير الخاص بتعديل نظام الشركة 118

أ ـــ حالتي الإدماج أو الإنفصال: 119

ب ـــ تعديل رأس مال الشركة: 120

ثالثا: تقرير المصادقة على أعلى خمس تعويضات 122

رابعا: التقرير الخاص بإصدار الأوراق المالية 123

خامسا: التقرير الخاص بتطور نشاط الشركة 125

سادسا: التقرير الخاص باستمرارية الاستغلال 126

أولا مكرر: التقرير الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية 127

ثانيا مكرر: التقرير الخاص بحيازة أسهم الضمان 131

ثالثا مكرر: التقرير الخاص بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم 132

المبحث الثاني: مسؤولية مندوب الحسابات 132

المطلب الأول: المسؤولية المدنية 133

الفرع الأول: أركان المسؤولية 135

أولا: الخطأ 135

أ ــ الخطأ في الرقابة 136

ب ــ الخطأ في نتائج الرقابة: 138

ثانيا: الضرر 140

ثالثا: علاقة السببية وأسباب انتفائها 142

أ ــ القوة القاهرة: 144

ب ــ خطأ الغير: 144

ج ــ خطأ الضحية: 145

الفرع الثاني: دعوى المسؤولية 145

أولا: الشركة 146

ثانيا: الشركاء 146

ثالثا: الغير 147

رابعا: مندوب الحسابات أو ورثته 148

المطلب الثاني: المسؤولية الجزائية 150

الفرع الأول: الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات 150
أولا: إفشاء السر المهني 151
ثانيا: خيانة الأمانة 152
ثالثا: النصب والتزوير 152
الفرع الثاني: الجرائم الموجودة في القانون المنظم للمهنة أو القانون التجاري 153
أولا: الممارسة غير الشرعية لمهنة مندوب الحسابات 153
ثانيا: جريمة إعطاء معلومات كاذبة أو التصريح بها 155
ثالثا: جريمة عدم الإبلاغ عن جريمة 157
الفرع الثالث: آثار المسؤولية الجزائية 159
المطلب الثالث: المسؤولية التأديبية 162
الفرع الأول: الخطأ المهني 165
الفرع الثاني: العقوبات المقررة للخطأ المهني 167
الباب الثاني: رقابة مندوب الحسابات على مختلف الشركات 170
الفصل الأول: مندوب الحسابات داخل الشركات التجارية 171
المبحث الأول: مندوب الحسابات وشركات الأموال 174
المطلب الأول: الرقابة الداخلية (الذاتية) 177
الفرع الأول: مجلس الإدارة 178
أولا: النظام القانوني للمجلس 179
ثانيا: السلطات الرقابة للمجلس 182

الفرع الثاني: مجلس المراقبة 189
أولا: النظام القانوني للمجلس 189
ثانيا: السلطات الرقابية للمجلس 191
الفرع الثالث: الجمعيات العامة للمساهمين 204
أولا: قبل الإنعقاد 206
أ ـــ الحق في الإعلام: 206
ب ـــ حق المشاركة في الجمعيات (حق الاستدعاء): 209
ثانيا: أثناء الإنعقاد 210
أ ـــ الحق في التصويت: 212
المطلب الثاني: رقابة مندوب الحسابات على شركة المساهمة 214
المبحث الثاني: مندوب الحسابات والشركات المختلطة 223
المطلب الأول: الشركات ذات المسؤولية المحدودة 226
الفرع الأول: الرقابة الداخلية لجمعية الشركاء 227
أولا: قبل الإنعقاد 228
ثانيا: أثناء الإنعقاد 229
الفرع الثاني: رقابة مندوب الحسابات 230
المطلب الثاني: مؤسسة الشخص الوحيد محدودة المسؤولية 238
الفرع الأول: رقابة الشريك الوحيد 244
أولا: مراقبة الشريك على أعمال المدير المعين من الغير 244

ثانيا: المراقبة على أعمال الإدارة إذا كان الشريك هو المسير 246

الفرع الثاني: رقابة مندوب الحسابات 248

الفصل الثاني: مؤسسات أخرى ودور مندوب الحسابات بها 251

المبحث الأول: مندوب الحسابات والمؤسسات العمومية الاقتصادية 252

المطلب الأول: الرقابة الداخلية على المؤسسة العمومية الاقتصادية 256

الفرع الأول: الجمعية العامة للمساهمين 257

أولا: مداولاتها 257

ثانيا: مهمتها الرقابية: 258

الفرع الثاني: هيئة الإدارة 260

أولا: رقابة مجلس الإدارة 260

ثانيا: رقابة مجلس المراقبة 262

الفرع الثالث: رقابة هيئة التسيير 264

المطلب الثاني: رقابة مندوب الحسابات 266

الفرع الأول: مركزه القانوني 266

الفرع الثاني: عمله الرقابي 268

المبحث الثاني: مندوب الحسابات داخل البنوك والمؤسسات المالية 270

المطلب الأول: نظرة عامة حول البنوك والمؤسسات المالية 273

المطلب الثاني: الرقابة على البنوك والمؤسسات المالية 278

الفرع الأول: الرقابة التي تباشرها أجهزة البنك أو المؤسسة المالية 279

أولا: رقابة مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة 279

ثانيا: رقابة الجمعية العامة 283

الفرع الثاني: الرقابة التي يباشرها مندوبي الحسابات 284

أولا: مركزهم القانوني 284

ثانيا: سلطاتهم الرقابية 286

الخاتمة: 290

قائمة المراجع: 293

الفهرس: 305

الملخص:

تعد الشركات التجارية من أهم الطرق المتاحة حاليا لاستثمار رؤوس الأموال، وذلك راجع في الأساس أنها تسمح بتظافر جهود الأفراد في المجال التجاري. مما دفع بالمشرع الجزائري، وحرصا منه على تحقيق أهدافها، فرض أنواع مختلفة من الرقابة على نشاطها ونتائجها تقوم بها جهات معينة مختلفة، ولعل أبرزها تلك الرقابة الحسابية الدائمة والمستمرة التي يقوم بها مندوب الحسابات.

غير أن هذه الرقابة تثير عدد من الإشكالات، منها خاصة الشروط المتعلقة بتعيين المندوب، وما هي الصلاحيات المخولة له ؟ وهل يجوز له التدخل في عملية التسيير؟ وما هو محتوى التقرير الذي يعده في هذا الإطار؟

الكلمات المفتاحية: شركات تجارية، رقابة، حسابات، مندوب حسابات، صلاحيات، تسيير، تدخل، تقرير.

Résumé:

Les sociétés commerciales, considées actuellement parmi les moyens les plus importants en matière d'investissement des capitaux du fait qu'elles permettent fondamentalement de fructifier les efforts des personnes dans le domaine commercial. Ceci a entrainé le législateur algérien, soucieux d'atteindre les objectifs desdites sociétés, a imposé différents types de contrôle sur leurs activités et leurs résultats escomptés, lesquels sont menés par différents organes, mais plus particulièrement le contrôle permanent et continu effectué par le commissaire aux comptes.

Cependant, ce dernier contrôle soulève un certain nombre de problématiques, en particulier les conditions de la nomination du commissaire aux comptes, quels sont ses pouvoirs ? Est-il lui permis d'intervenir dans le processus de gestion ? Quel est le contenu du rapport établi par ses soins dans ce contexte ?

Mots- clés: sociétés commerciales, contrôle, comptes, commissaire aux comptes, attributions, gestion, immixtion, rapport.

Abstract:

Commercial companies, look on as currently among the most important means of capital investment because they basically allow to grow the efforts of those in the commercial field. This has led the legislature Algerian, anxious to achieve the objectives of those companies, imposed different types of control on their activities and their expected results, which are carried out by different bodies, but more particularly the permanent and continuous control carried out by the business auditor.

However, this last control raises a number of issues, in particular the conditions of the appointment of the business auditor, what are its powers? Is it allowed to intervene in the management process? What is the content of the report prepared by his care in this context?

Key words: Commercial companies, auditing, account, business auditor, attributions, management, interference, report.