

## الأدوار الرقابية لمجلس المراقبة ومدوب الحسابات في شركات المساهمة

علاوي عبد اللطيف

طالب دكتوراه

جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان

الملخص :

إن شركة المساهمة من أكبر وأعقد الشركات التجارية على الإطلاق ، شكلها يتناسب والمشروعات الاقتصادية الكبيرة نظرا لقدرتها على تجميع رؤوس الأموال الضخمة بطريقة سريعة وسهلة ، لذلك خصها المشرع بنظام خاص منذ تأسيسها وبداية نشاطها إلى غاية انقضاءها وتصفيتها ، وخاصة ما تعلق منها بالرقابة على نشاطها .

Résumé:

Rôles de surveillance du conseil d'administration et commissaire aux comptes dans les sociétés par actions

La société par actions , des plus grands et les plus complexes des sociétés commerciale du tout ,pour lancer leur forme et la proportion de grands projets économiques en raison de leur capacité à recueillir des capitaux énormes d'une manière facile et rapide , législateur ainsi attribué une réglementation spéciale depuis sa création et le début de son activité , jusqu'à son expiration et liquidation , en particulier celles relatives au contrôle de son activité.

إن تطور أي بلد مهما كان يقوم على أساس اقتصاد قوي مبني على قواعد منظمة ومضبوطة تتماشى والظروف التي يعايشها هذا البلد وكذلك معطيات السوق الخاصة باقتصاده ولما كانت الشركات ، سواء كانت وطنية أو حتى أجنبية ، مصدر هذا التطور والقوة في نفس الوقت وذلك نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في الرفع من اقتصاد الدول كان لزاما على التشريعات العالمية بصفة عامة والتشريع الجزائري بصفة خاصة أن تضبط هذه الآلة بشكل يضمن معه استمرارية نشاطها وكذا حقوق المتعاملين معها سواء كانوا من الغير ، أو حتى شركاء فيها<sup>1</sup> ، ومن بين أنواع هذه الشركات نخص بالذكر شركات المساهمة والتي تلعب دورا بارزا وفعالا في هذا التطور نظرا للعديد من المزايا والمميزات التي تتصف بها من بينها طابعها المرن الذي يتلاءم مع المشاريع الاقتصادية الكبرى ، وكذا الأشكال القانونية التي يمكن أن تنشأ فيها ، وحتى الأنواع المختلفة من الرقابة المفروضة على نشاطها مما يدعم معه الثقة والاستمرارية مع مساهميها وكذا الغير المتعامل معها ، لذلك تم تخصيص هذه الدراسة بالنسبة لشركات المساهمة التي تتخذ النظام الجديد في إدارتها والذي أدخل على القانون التجاري<sup>2</sup> بموجب المرسوم التشريعي رقم 08.93<sup>3</sup> ، والتي تفصل بين الإدارة والمراقبة في نظامها وذلك عن طريق مجلس المديرين ومجلس المراقبة ، هذا الأخير الذي

يتولى أعمال الرقابة الدائمة والمستمرة على الشركة وذلك حسب نص المادة 654 من ق ت ، زد على ذلك هناك جهاز أخريقوم بذات العمل وهو الرقابة الدائمة على أعمال الشركة ألا وهو مندوب الحسابات وذلك حسب المادة 715 مكرر ف 02 من ذات القانون .

وانطلاقا من هذان النصان يثار سؤال يفرض نفسه وهو ما الغاية من إيجاد جهازين داخل هذا النوع من الشركات يقومان بنفس المهام الرقابية تقريبا ؟ أكان الهدف من وراء ذلك هو تفعيل الرقابة داخل هذه الشركات وذلك لعدة اعتبارات كحماية الائتمان مثلا أم كان الهدف فقط هو خلق رقابة على رقابة لا أكثر ولا أقل ؟

لهذا الغرض تم تخصيص الدراسة من أجل تبيان الغرض الحقيقي من وراء إيجاد جهازين يقومان بذات المهام ، وتم تقسيمها إلى نقطتين خصصت الأولى للرقابة الداخلية التي يقوم بها مجلس المراقبة (أولا) ، والنقطة الثانية للرقابة الخارجية التي يضطلع بها مندوب الحسابات (ثانيا) .

#### أولا : الرقابة الداخلية

من أهم خصائص شركات المساهمة طابعها الديمقراطي ، حيث للمساهمين فيها حق انتخاب المديرين وعزلهم مثلما هو الشأن في البرلمان مع الحكومة<sup>4</sup> ، وهنا يكمن موضع الشك منذ عشرات السنين حيث سجلت عدم فعالية الجمعيات العمومية للمساهمين ووصفت بأنها هيئة شكلية لأن أغلبية المساهمين يتنازلون عن حقهم في الانتخاب لصالح المديرين وبالتالي أصبحت سلطات اتخاذ القرارات والمراقبة مصادرة من طرف مسيري شركات المساهمة وهو أمر كفيل بتشويه الآلية الشرعية فيها<sup>5</sup> ، و ذلك راجع لعدة أسباب وخلفيات لعل أبرزها وأهمها هو نقص الخبرة والمعرفة التسييرية للمساهمين وجهلهم بأمر الإدارة والتسيير ليصبح شغلهم الشاغل والوحيد هو استثمار أموالهم والحصول مقابلها على الأرباح والعائدات ، لذلك كان من رهانات المشرع في هذا الشأن هو الوصول إلى التوفيق بين المصالح المتضاربة والمتعارضة والوصول بشركات المساهمة لتحقيق أهدافها الشخصية والتي أبرزها تحقيق أعلى نسبة أرباح للمساهمين فيها وبالتالي تحقيق حتى الاهداف العامة من وراء ذلك والمتعلقة بالاقتصاد الوطني من خلال تنشيط المشاريع الاقتصادية الكبرى وتطويرها وترقية الاستثمار الوطني ومنه تدعيم وتنمية الاقتصاد لذلك كان لزاما على المشرع أن يجد آلية مناسبة لهذا الغرض وهو ما سعى لتحقيقه من خلال اعتماده للنظام الجديد في إدارة شركات المساهمة والمتألف من مجلس مديرين الذي يتولى أعمال الإدارة والتسيير ، ومجلس المراقبة هذا الأخير هو الجهاز المكلف بالقيام بأعمال الرقابة الداخلية على أعمال التسيير ، لهذا الغرض سيتم التطرق إليه من خلال نقطتين مهمتين الأولى سيتم التعرض فيها إلى النظام الداخلي لمجلس المراقبة (أ) وذلك من أجل تحديد موقعه داخل الشركة ، أما النقطة الثانية فتخصص لمعرفة المهام الرقابية التي يقوم بها المجلس على أعمال الإدارة والمديرين (ب) ، حتى يتم تحديد مدى نجاعتها وتحقيقها للغرض الأسمى من إيجادها ألا وهو المتابعة والرقابة المستمرة والدائمة .

أ/ النظام القانوني لمجلس المراقبة :

لقد نظم المشرع الجزائري مجلس المراقبة في الفقرة الثانية من القسم الفرعي الثاني من القسم الثالث الذي جاء تحت عنوان إدارة شركة المساهمة وتسييرها من القانون التجاري<sup>6</sup> ، حيث جاء في المادة 657 منه أن مجلس المراقبة يتكون من سبعة

أعضاء على الأقل واثنى عشر عضوا على الأكثر ، هذا ويمكن أن يتجاوز عدد الأعضاء اثني عشر ليصل إلى عدد إجمالي قدره أربع وعشرون عضوا ممارسا على الأكثر منذ أكثر من ستة أشهر وذلك في حالة الاندماج وهذا ما أشارت إليه المادة 658 من ذات القانون ، هذا وتقوم الجمعية العامة التأسيسية أو الجمعية العامة العادية .بحسب الظروف .بانتخاب أعضاء مجلس المراقبة أو إعادة انتخابهم ما لم ينص القانون الأساسي على خلاف ذلك وتحدد فترة عهدهم في القانون الأساسي وذلك دون تجاوز المدة ستة سنوات حالة التعيين من قبل الجمعية العامة العادية ودون تجاوز ثلاث سنوات حالة التعيين من طرف الجمعية التأسيسية أي بموجب القانون الأساسي ، مع الإشارة إلى أنه وفي حالي الدمج أو الانفصال يمكن استثناء للجمعية العامة غير العادية ان تعين أعضاء مجلس المراقبة وفي جميع الأحوال يمكن للجمعية العامة العادية أن تعزلهم في أي وقت تشاء ، زد على ذلك يمكن تعيين الشخص المعنوي كعضو في مجلس المراقبة على غرار الشخص الطبيعي غير أن الاختلاف يكمن في أن الشخص المعنوي ملزم حال تعيينه أن يقوم بدوره بتعيين ممثل دائم عنه يتم اخضاعه لنفس الشروط والالتزامات كما يتحمل نفس المسؤوليات الجزائية والمدنية كما لو كان يمارس هذه المهام باسمه الخاص وذلك كله دون المساس بالمسؤولية التضامنية بينه وبين الشخص المعنوي الذي يمثله وإذا قام بعزله فعليه الإسراع في استخلافه في الحين حتى لا يؤدي ذلك إلى تعطيل مهام المجلس وبالتالي الإضرار بمصالح الشركة ككل .

هذا وفي نفس السياق ، لا يجوز للشخص الطبيعي الانتماء في نفس الوقت إلى أكثر من خمسة مجالس مراقبة لشركات مساهمة يقع مقرها في الجزائر ، غير أن هذا الحضر لا يسري في حق الأشخاص المعنوية وذلك لأهمهم يستجدون بالممثل القانوني الدائم عنهم<sup>7</sup> .

أما عن حدوث اختلال في عدد أعضاء مجلس المراقبة فقد نصت عليه المادة 665 من ق ت والتي جاء فيها أنه في حالة شغور منصب واحد أو أكثر من مجلس المراقبة إثر وفاة أو استقالة يسعى هذا الأخير في التعيينات المؤقتة وقد فرقت المادة المذكورة بين حالتين ، الحالة الأولى ، والتي يصبح فيها عدد الأعضاء أقل من الحد الأدنى القانوني وهنا لا مجال للخيار حيث يجب إلزاما على مجلس المديرين أن يستدعي الجمعية العامة للانعقاد فورا من أجل اتمام العدد للحد الأدنى المطلوب السابق تحديده .سبعة أعضاء على الأقل . ، أما الحالة الثانية ، وهي التي يصبح فيها عدد الأعضاء أقل من الرقم الموجود في القانون الأساسي .وهو ما يعرف بالحد الأدنى الإتفاقي .دون أن يقل عن الحد المنصوص عليه قانونا .هنا يقوم مجلس المراقبة وحده وبواسطة الأعضاء المتبقين أن يسعى لتصحيح الوضعية وإجراء التعيينات المؤقتة في غضون ثلاثة أشهر ابتداء من اليوم الذي وقع فيه الشغور ، وفي الأخير تعرض هذه التعيينات المؤقتة .وحدها فقط .على الجمعية العامة العادية المقبلة للمصادقة عليها مع الإشارة إلى أنه وحتى في حال عدم المصادقة تبقى كل المداولات و التصرفات الواقعة سابقا صحيحة ومنتجة لأثارها هذا وإذا أهمل المجلس القيام بالتعيينات المطلوبة من تلقاء نفسه أو لم تستدع الجمعية العامة للقيام بهذه المهمة جاز لكل معني يهمة الأمر أن يطلب من القضاء تعيين وكيل يكلف باستدعاء الجمعية العامة للقيام بالتعيينات اللازمة أو المصادقة على التعيينات الحاصلة .

وفيما يتعلق بأجور أعضاء مجلس المراقبة ، فقد أشارت إلى ذلك المادتان 668 و 669 من ق ت على التوالي حيث ، منحت الأولى للجمعية العامة العادية امكانية منح الأعضاء مبلغا ثابتا كأجر مقابل النشاط الذي يقومون به على أن يقيد هذا المبلغ

في تكاليف الاستغلال ، أما الثانية فقد منحت للمجلس نفسه الحق في منح أجور استثنائية عن المهام أو الوكالات المعهود بها لأعضائه ، وفي هذه الأحوال يجب أن تكون خاضعة لأحكام المادتين 670 و 672 من ق ت بعد أن تقيد في تكاليف الاستغلال هي الأخرى<sup>8</sup> ، هذا ويقوم المجلس على مستواه بانتخاب رئيسا له يتولى استدعاء المجلس وإدارة المناقشات وتعادل مدة مهمة الرئيس مدة مهمته كعضو في مجلس المراقبة<sup>9</sup> .

وما تجب الإشارة إليه هو أنه وبخلاف أعضاء مجلس المديرين أوجب المشرع على أعضاء مجلس المراقبة أن يكونوا مساهمين في الشركة وذلك من خلال فرض عليهم حيازة أسهم الضمان الخاصة بالتسيير والمنصوص عليها في المادة 619 من ق ت والمخصصة أصلا لضمان الأخطاء والتجاوزات المرتكبة من قبلهم فيما يخص أعمال الرقابة في هذا الشأن ، زيادة على ذلك لا يجوز لأعضاء مجلس المراقبة الانتماء بأي شكل كان لمجلس المديرين<sup>10</sup> .

هذا إذن ما يتعلق بتكوين مجلس المراقبة وتشكيلة أعضائه من تعيينهم لمدة عضويتهم إلى تحديد مقابل نشاطهم ، أما الآن فلا بد من التعرف على المهام الرقابية التي يقوم بها هذا المجلس ومدى فعاليتها داخل الشركة محل المراقبة وذلك ما سيتم دراسته في النقطة الموالية .

ب/ المهام الرقابية لمجلس المراقبة :

قبل التعرض للمهام الرقابية لمجلس المراقبة ، لابد من التنويه إلى أمر مهم يتعلق باجتماعاته ونصت عليها المادة 667 من ق ت ، بحيث لا تصح مداولاته إلا إذا حضر نصف عدد أعضائه على الأقل هذا وتتخذ قراراته بأغلبية الأعضاء الحاضرين أو الممثلين ما لم ينص القانون الأساسي على أغلبية أكثر ، كما يرجح صوت الرئيس عند تعادل الأصوات .

أما عن المهام الرقابية للمجلس ، فيمكن القول أن المهمة الأساسية لمجلس المراقبة وكما يوضحه الاسم من ذلك تتمثل في الرقابة الدائمة على أعمال الشركة وهذا ما نصت عليه المادة 654 من ق ت بقولها : « يمارس مجلس المراقبة مهمة الرقابة الدائمة للشركة ، ويمكن أن يخضع القانون الأساسي إبرام العقود التي يعدها لترخيص مجلس المراقبة مسبقا » .

هذا ، ومن أجل ذلك ، وتسهيلا لهذه المهمة منحت المادة 655 من ذات القانون للمجلس بالقيام وفي أي وقت من السنة بإجراء الرقابة التي يراها ضرورية وله في سبيل ذلك إمكانية الاطلاع على جميع الوثائق التي يراها مفيدة للقيام بمهمته ، وبناء على ذلك يقدم مجلس المراقبة ملاحظاته للجمعية العامة حول نتائج السنة المالية وكذا تقرير مجلس المديرين ، هذا الأخير الذي يلتزم مجلس المديرين بتقديمه مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل عند نهاية كل سنة مالية لمجلس المراقبة والمتعلق بتسييره للشركة ، وكذا وفي نفس السياق يقوم مجلس المديرين بتقديم مجموعة من الوثائق لمجلس المراقبة والمتمثلة أساسا في حساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية إضافة إلى التقرير المكتوب عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة وذلك كله بغرض المراجعة والرقابة<sup>11</sup> .

زيادة على ذلك ، وبناء على نص المادة 670 من ق ت ، فإن مجلس المراقبة هو وحده المخول بمنح التراخيص المسبقة للقيام بعقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد أعضاء مجلس مديرها أو مجلس مراقبتها وذلك سواء بطريقة مباشرة أو عن طريق وسطاء وذلك بالإضافة إلى الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة ما إذا كان أحد أعضاء مجلس مديري أو مجلس مراقبة هذه

الشركة مالكا أو شريكا أو مسيرا أو قائما بالإدارة أو مديرا عاما للمؤسسة ، مع الاشارة في هذا الشأن إلى أن المادة 671 من ق ت قد منعت أعضاء مجلس المراقبة الأشخاص الطبيعيين وكذا الممثلين الدائمين للأشخاص المعنوية وحتى أعضاء مجلس المديرين ووضعت تحت طائلة البطلان المطلق وبأي وجه من الوجوه الاقتراض من الشركة أو جعلها كفيلا أو ضامنا احتياطيا لالتزاماتهم الشخصية نحو الغير ، وفي الأخير يشعرو رئيس مجلس المراقبة مندوبي الحسابات بكل الاتفاقيات المرخصة ويخضعها لمصادقة الجمعية العامة وذلك ما جاءت به المادة 672 ف 02 من ق ت .

هذا إذن وبإيجاز عن المهام الرقابية التي يقوم بها مجلس المراقبة داخل شركات المساهمة ، وكتقييم أولي ومبدئي لهذه الرقابة يمكن الوصول إلى القول أن مجلس المراقبة يقوم بالرقابة الدائمة والمستمرة على حسابات الشركة لكن لا يجب الخلط بينها وبين الرقابة التي يقوم بها مندوبو الحسابات . ولو بتحفظ . لأن رقابة المجلس تعد نتيجة حتمية للرقابة التي يفرضها على التسيير ، لكن رغم ذلك يتجلى أن تبني هذا النموذج لم يكن الهدف منه تفعيل نظام المراقبة وإنما هو انتقال بسيط للسلطة باستمرار ، إذ يجب الاشارة إلى أنه رغم الفصل الواضح من المشرع بين الإدارة والمراقبة إلا أن الواقع يؤكد انتقال الإدارة الفعلية من مجلس المديرين إلى مجلس المراقبة إذ يوجد العديد من الحالات التي يكون فيها رئيس مجلس المراقبة مالكا لعدد من الأسهم وصاحب سلطة وهيبة داخل الشركة يفرض نفسه إلى حد ممارسة تصرف بغرض المراقبة إلا أنه يكون في حقيقة الأمر يكتسي طابع المشاركة في التسيير ، وهذا ما يؤدي إلى اعتبار أعضاء مجلس المراقبة مسيرين فعليين<sup>12</sup> ، وهذا الأمر لا يخلو من المخاطر والصعوبات المترتبة عنه ، وذلك ما أدى بالمشرع إلى تدعيم هذه الرقابة برقابة مشابهة لها لكن يقوم بها جهاز خارجي يعرف بمندوب الحسابات .

#### ثانيا : الرقابة الخارجية

في معنى أكثر تقييدا ، فإن الرقابة على الحسابات يحقق مصداقية للوثائق الحسابية الموضوعة من قبل الشركة جراء كل عملية أو نشاط ، وفي بعض الأحيان يفهم على أنها إجراء مهم وأساسي في مراقبة الحسابات من طرف الشركاء وحتى الاتصال بهم<sup>13</sup> ، ومن هذا المنطلق قامت مختلف التشريعات العالمية بصفة عامة ، والتشريع الجزائري بصفة خاصة ، بتدعيم الرقابة على الشركات التجارية بصفة أعم ، وشركات المساهمة بصفة أخص ، وذلك عن طريق محترفين وممتهين لمهمة الرقابة وهم ما يعرف بمندوب الحسابات والذين أصبحوا بمثابة الرقيب الأخلاقي والقانوني الذي يضبط أعمالها أو كما أصبح البعض يصفه بضمير الشركة والذي أضحى يمارس نوعا من الرقابة القانونية على هذه الشركات أطلق عليها قضاء الأرقام<sup>14</sup> ، ونظرا لهذا الدور المهم والفعال الذي أصبح يضطلع به مندوب الحسابات داخل هذا النوع من الشركات على وجه الخصوص للمكانة التي تحتلها في الاقتصاد القومي ، أولاه المشرع اهتماما خاصا فخصص له قسما في القانون التجاري من الفصل الثالث وأسماه بمراقبة شركات المساهمة ، لذلك سيتم في بداية الأمر التعرف على النظام القانوني الذي يحكم هذا الجهاز (أ) ، ثم التعرف على مهامه الرقابية داخل شركات المساهمة (ب) .

أ/ النظام القانوني لمندوب الحسابات :

قبل التطرق إلى النظام القانوني لمندوب الحسابات لابد من التعريف به في بادئ الأمر ، وهو ما قام به المشرع في المادة 22

من القانون رقم 10. 01 المنظم للمهنة<sup>15</sup> والتي جاء في حكمها أنه يعد محافظا للحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ، مع الاشارة أنه يمكن ممارسة هذه المهنة من قبل الأشخاص الطبيعية كما يمكن للأشخاص المعنوية ممارستها أيضا شريطة احترام الشروط والمقاييس التي تختلف حسب نوع الشخص الممتحن لها فبالنسبة للشخص الطبيعي يجب أن يكون جزائري الجنسية وأن يكون حائزا للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها ، وأن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية وألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة وأن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية ومسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأن يؤدي اليمين المنصوص عليه في القانون المنظم للمهنة كما يجب أن يكون له عنوان خاص به<sup>16</sup>.

أما بالنسبة للأشخاص المعنوية ، فيشترط في جميع الشركاء أن يحملوا الجنسية الجزائرية كما يجب أن تأخذ شكل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة ، وكذا أن يكون ثلثا الشركاء على الأقل مسجلون بصفة فردية في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل ، هذا ويشترط ي الثلث المتبقي . غير معتمد . أن يكون جزائري الجنسية و حاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة ، وتسمى بهذه الصفة شركات محافظة الحسابات ، ليس هذا فحسب بل يجب على هذه الشركات أن تحصل على الاعتماد لممارسة المهنة وذلك شريطة توفرها على بعض الشروط وهي أن تهدف لممارسة مهنة محافظ الحسابات وأن يديرها أو يسيرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط وأن يخضع انضمام أي شريك جديد للموافقة القبلية للجهاز الاجتماعي المؤهل أو لحاملي الحصص ، وألا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة وألا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو البنكية أو الشركات المدنية إلا بموجب الحصول على الترخيص المسبق من قبل مجلس المحاسبة وذلك إذا كان نشاطها مرتبط بمهنة مندوب الحسابات<sup>17</sup> ، هذا وعندما تأخذ شركة محافظة الحسابات شكل الشركة المدنية فإنها لا تضم إلا الأعضاء المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لكن يمكن أن تضم القانونيين والاقتصاديين أو أي شخص آخر حامل لشهادة التعليم العالي لأنهم يساهمون لا محال في تحقيق غرض الشركة شريطة أن يكون عددهم في حدود الربع وأن يحملوا الجنسية الجزائرية وهذا ما تضمنته المادة 52 من القانون رقم 10. 01 ، هذا ويمكن أيضا أن تؤسس شركات محافظة الحسابات من نوع المؤسسات العمومية الاقتصادية شريطة احترامها للشروط والمقاييس المنصوص عليها قانونا و السابق التطرق إليها بشرط أن يكون الموقعون على عقودها التي لها حجية أمام القانون مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وذلك ما أشارت إليه المادة 53 من القانون المنظم للمهنة .

وفي الأخير ما يجب التنويه له هو أن أعمال مندوبي الحسابات يجب ان تنجز بأسمائهم الشخصية وتحت مسؤولياتهم حتى ولو كانوا ضمن شركات محافظة الحسابات هذا ولا تقبل أية أسماء مستعارة<sup>18</sup> .

هذا فيما يخص الأشخاص المسموح لهم بمزاولة مهنة مندوب الحسابات كي يتضح أن إيجاد مثل هذه الشروط الغاية منه إحتكار وحماية مهنة مندوب الحسابات ، أما بعد هذا لا ضرر من التعرّيج على النظام القانوني الذي يخضع له هؤلاء .

1 / تعيين مندوب الحسابات وانتهاء مهامه : تختلف الأحكام المتعلقة بتعيين مندوب الحسابات وانتهاء مهامه وذلك بحسب الأحوال والظروف ، كما تختلف حتى مدة مهامه وذلك بالنظر إلى الطريقة التي عين بها .

فأما بالنسبة لتعيين مندوب الحسابات ، فيختلف من حيث ما إذا كانت الشركة في طور التأسيس أم تمارس نشاطها ، فإذا كانت لازالت في طور التأسيس فتتولى مهمة التعيين الجمعية العامة التأسيسية وذلك بحكم المادة 600 من ق ت والتي جاء فيها على أنه يقوم المؤسسون بعد التصريح بالاكنتاب والدفوعات باستدعاء المكتتبين إلى جمعية عامة تأسيسية حسب الأجل والأشكال ، وتثبت هذه الجمعية أن رأس المال مكتتب به تماما وأن مبلغ الأسهم مستحق الدفع وتبدي رأيها في المصادقة على القانون الأساسي وتعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وواحد أو أكثر من مندوبي الحسابات كما يجب أن يتضمن محضر الجمعية عند الاقتضاء قبول هؤلاء لوظائفهم ، هذا وما يجب التذكير به هو أن الجمعية التأسيسية إذا أغفلت القيام بهذا الاجراء الجوهرى وهو تعيين مندوبي الحسابات ، فإن الشركة لا تنشأ ولا يمكن قيدها في السجل التجارى وبالتالى عدم تحصلها على الشخصية المعنوية المطلوبة 91 ، والتي تخولها التمتع بالحقوق والقيام بالالتزامات القانونية .

أما إذا كانت الشركة مؤسسة وتباشر نشاطها بصفة عادية فقد عقد المشرع للجمعية العامة العادية الاختصاص في تعيين مندوب واحد للحسابات أو أكثر وذلك ما نصت عليه صراحة المادة 715 مكرر 04 من ق ت : « تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات ، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني »<sup>20</sup> وهذا ما أكدت عليه المادة 26 من القانون المنظم للمهنة : « 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 ».

ومن هذا المنطلق ، يمكن القول أن تعيين مندوب للحسابات أو أكثر من قبل الجمعية العامة العادية يعتبر من النظام العام فلا يجوز لها تفويض سلطاتها في التعيين لمجلس المديرين كما لا يجوز لهذا الأخير التعيين المؤقت في حالة الشغور بالرغم من أن هذا المجلس يستطيع أن يرشح شخصا أو أكثر للتعين كمندوبين للحسابات داخل هذه الشركة<sup>21</sup> مع الإشارة إلى أن هذا التعيين يكون على أساس دفتر الشروط والذي يجب أن يتضمن على الخصوص عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها وفروعها في الجزائر والخارج ملخص المعايينات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها المندوبون السابقون ، وكذا العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها والوثائق الادارية الواجب تقديمها ، نموذج رسالة الترشح والتصريح بالاستقلالية اتجاه الكيان والتصريح بعدم وجود مانع قانوني ، ليحصل بعدها المندوب على ترخيص للإطلاع على تنظيم الكيان وفروعه وتقارير المندوبون السابقون ومعلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم مهنة محافظة الحسابات ، واستنادا على هذه العناصر يوضح المندوب الموارد المرصدة وبرنامج عمل مفصل والتقارير التمهيدية الخاصة والختامية وأجال إيداعها والتي تكون موافقة للأتعاب التي تكون محل تقييم لمدة ثلاث سنوات مماثلة لعهد المندوب<sup>22</sup>.

هذا وإذا لم تقم الجمعية العامة العادية بتعيين مندوبي الحسابات أو في حال وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من المندوبين المعينين ، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس

المديرين أو كل معني له مصلحة ، أما في الشركات التي تؤسس باللجوء العلي للاذخار ، يمكن أن يقدم الطلب من لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها هذا و في حال إغفال الجمعية العامة للتعين يجوز لكل مساهم أن يطلب من العدالة القيام بالتعيين شريطة التبليغ القانوني بالحضور لرئيس مجلس المديرين<sup>23</sup> .

هذا وقد وضع المشرع جزاء صارما فيما يخص عدم تعيين مندوب الحسابات حيث نصت المادة 828 من ق ت على أنه :« يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها الذين لم يعملوا على تعيين مندوبي الحسابات ...» . كما تتحدد مدة وظائف مندوب الحسابات بثلاث سنوات مالية قابلة للتجديد مرة واحدة<sup>24</sup> ، وتسري هذه المدة فقط على المندوبين الذين تم تعيينهم أثناء حياة الشركة ، أي بعد تأسيسها أما أثناء التأسيس فتقوم الجمعية العامة التأسيسية بتحديد هذه المدة استثناء وبفترة أقل كما يمكن للجمعية العامة العادية أن تقوم باستبدالهم لمدة أقل لأن هذا التعيين والتحديد من اختصاصها في أول اجتماع لها أي بعد سنة ، كذلك هذه المدة لا تسري في حق المندوب الذي عين بأمر من رئيس المحكمة ، إذ يجوز للجمعية أن تعين مندوبا آخر في أي وقت تراه مناسبا ، و حالة ثالثة تتعلق بالمندوب الذي عين من طرف الجمعية العامة ليحل محل مندوب آخر . ليعوضه . فإن وظيفته تنتهي بانتهاء المدة الباقية من مهمة المندوب الذي استخلفه ، هذا وقد منح المشرع الحق لأي مساهم في منازعة و دفع هذا التعيين إذ وضع بين يديه مسطرة للتجريح في حال انعدام الكفاءة أو الحياد في شخص مندوب الحسابات هذا الإجراء الذي يعد جريئا باعتباره يمس بسيادة الجمعية العامة لذلك اشترط أن يكون مبنيا على سبب مبرر<sup>25</sup> ، وهو ما جاءت به المادة 715 مكرر 08 من ق ت والتي جاء فيها أنه يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون عشرين رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ للاذخار العلي في تأسيسها أن يطلبوا من العدالة و بناء على سبب مبرر رفض مندوب أو مندوبي الحسابات المعينين من قبل الجمعية العامة ، هذا و في حال قبول هذا الطلب تعين المحكمة المختصة مندوبا للحسابات يبقى يمارس مهامه حتى تقوم الجمعية العامة بتعيين مندوب آخر للحسابات ، والملاحظ على هذه المادة أنها خصت الشركات التي تلجأ إلى علانية الاذخار دون تلك التي تلجأ للتأسيس الفوري و تجهل العلة التي على أساسها قام المشرع بهذه التفرقة لأنه بذلك قد حرم المساهمين في الشركات الأخرى من حقهم في رد المندوب إذا حامت حوله الشكوك<sup>26</sup> .

هذا إذن عن تعيين مندوب الحسابات و الاشكالات التي يثيرها ، أما بعد هذا التعيين تأتي مرحلة لا تقل أهمية وهي التي تسمح للمندوب بمزاولة عمله الرقابي وهي ما يعرف بقبول العهدة و في هذه الحالة يقوم مندوب الحسابات بالتأكيد على قبوله للمهنة كتابيا سواء أمام الموثق مع جمعية المساهمين ، أو مع مجلس المديرين في حال إعادة انتخابه كما يبلغ الشركة كتابيا بعدم وجوده في أي حالة من حالات التنافي و الموانع التي تحول بينه وبين ممارسة وظيفته على أحسن صورة ، أما في حال رفضه التعيين فعليه أن يقدم للجمعية العامة أسباب هذا الرفض ، و في جميع الأحوال يجب نشر هذا القبول أو الرفض في جريدة متخصصة بالإعلانات القانونية<sup>27</sup> .

هذا ، و على مندوب الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة مندوب للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما<sup>28</sup> .



وفي الأخير ما يجب الإشارة إليه هو أن المشرع وحرصا منه على استقلالية مندوب الحسابات قد منعه من ممارسة بعض الأعمال التي تتنافى والطبيعة الحيادية التي يتوجب أن تتوفر في نشاطه كما منع بعض الأشخاص من ممارسة مهنة المندوبين وذلك حتى يكونوا مستقلين في عملهم ولا يخضعون لأية جهة داخل الشركة ، وكل هذا ما يعرف باختصار شديد بالموانع والنوافي وقد نصت على ذلك المادة 715 مكرر 06 من ق ت التي لم تجز أن يعين كمندوب للحسابات في الشركة الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بما في ذلك أعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة ، كذا أعضاء مجلس المديرين أو أعضاء مجلس المراقبة و أزواجهم للشركات التي تملك عشر رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر رأس مال هذه الشركات ، أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا من أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة ، الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظيفة مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم ، الأشخاص الذين كانوا أعضاء في مجلس المديرين أو في مجلس المراقبة في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم ، هذا وقد منعت المادة 65 من القانون المنظم للمهنة مندوب الحسابات من القيام بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة او غير مباشرة ، القيام بأعمال التسيير سواء بنفسه أو عن طريق الانابة عن الميسرين ، قبول أعمال المراقبة القبلية ولو بصفة مؤقتة او قبول أعمال التنظيم في محاسبة الشركة محل المراقبة أو الاشراف عليها أو ممارسة وظيفة مستشار جيائي أو مهمة خبير قضائي أو قبول منصب مأجور فيها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء مهامه.

كما يعتبر متنافيا مع مهنة مندوب الحسابات ممارسة كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو مكلف بالمعاملات التجارية أو المهنية ، كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني ، كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة الشركات غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون المنظم للمهنة ، الجمع بين مهنة الخبير المحاسب و مندوب الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة كل عهدة برلمانية وكل عهدة انتخابية في المجالس المحلية المنتخبة<sup>29</sup> .

هذا عن الأحكام المتعلقة بتعيين مندوب الحسابات ومدة مهامهم ، فما هي كفيات انتهاء مهامه وجميع النقاط المتعلقة بها ؟ لعل السبب الأول والرئيسي لانتهاء مهامه هو انقضاء المدة القانونية الخاصة بعهدته وذلك بغض النظر عن اختلافها كما قد تنتهي هذه العهدة بالوفاة باعتبار أن تعيينه يقوم على الاعتبار الشخصي وبوفاته تنتهي العلاقة التي تجمعها بالشركة ، كما يمكن أن تنتهي هذه العهدة بالاستقالة وفيها يقوم المندوب بإنهاء مهامه بإرادته وهنا لا بد من التمييز بين حالتين ، الأولى ، أن تكون الاستقالة مبررة بحدوث أي طارئ يحول دون قيامه بمهامه كالمرض أو وقوعه تحت حالات التنافي أو وجود توتر في العلاقة بين المندوب والميسرين ... إلخ ، والاستقالة لا تخضع لشرط التسيير ولا حتى شرط الموافقة من الجمعية العامة فمن غير الممكن إلزام المندوب بمزاولة مهام لم يعد راغبا في القيام بها ولا يمكن للجمعية أن تعترض على الاستقالة ولو كان السبب شخصيا ، والثانية ، إذا كان الغرض من الاستقالة هو الإضرار بمصالح الشركة للتحلل من التزاماته القانونية كإخطار الجمعية العامة عن جميع المخالفات المكتشفة أو قيامه بالاستقالة في وقت غير مناسب تمر فيه الشركة بصعوبات مالية أو الاستقالة قبل فترة وجيزة من اجتماع الجمعية ، فهذه الأسباب تولد اقتناعا بأن السبب الحقيقي لها هو التحلل من الالتزامات ، وهذا ما يترتب عنه

قيام إجراءات تأديبية ضده دون الاخلال بحق الشركة بالمطالبة بالتعويض عن الأضرار التي لحقتها جراء ذلك<sup>30</sup>.

وفي الأخير ، يجب الإشارة إلى الحكم الذي جاءت به المادة 38 من القانون المنظم للمهنة والتي أعطت امكانية للمندوب بأن يستقيل من منصبه لكن دون الاخلال بالتزاماته القانونية كما يجب عليه تقديم إشعار مسبق للجمعية العامة مدته ثلاثة أشهر كما يلتزم بتقديم تقرير عن المراقبات والاثباتات الحاصلة .

كما يمكن ان تنتهي مهام مندوب الحسابات عن طريق العزل وذلك شريطة وجود خطأ أو مانع يحول دون ممارسة المندوب لمهامه كما يستلزم منه القانون ذلك وهذا ما نصت عليه المادة 715 مكرر 09 من ق ت ، والتي جاء فيها أنه في حالة حدوث خطأ أو مانع يحول دون ممارسة المندوب لمهامه يجوز بناء على طلب من مجلس المديرين أو الجمعية العامة أو مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشرين رأس مال الشركة إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لها عن طريق الجهة القضائية المختصة ، و قد أحسن المشرع عندما ربط عزل مندوب الحسابات بجملة من الشروط منها حدوث خطأ من قبل المندوب أو في حال حصول مانع يحول بينه وبين الممارسة العادية لمهامه ، ليس هذا فحسب ، بل يقدم طلب العزل إلى الجهة القضائية المختصة حتى لا يكون هناك أي نوع من التعسف في هذا العزل كما يوفر جوا من الاستقلالية والاستقرار للمندوب ليؤدي مهامه الرقابية دون خوف من اي جهة حتى تلك التي قامت بتعيينه لأنه يعلم أن عملية عزله تخضع للرقابة القضائية وما ينجر عنها من تعويضات مناسبة في حال العزل التعسفي من أي كان .

2/ حقوق وواجبات المندوب : يتمتع مندوب الحسابات بجملة من الحقوق تساعد بمناصفة أدائه لمهامه الرقابية وفي المقابل تقع على عاتقه جملة من الالتزامات تدخل ضمن عمله الرقابي ، ولعل أول هذه الحقوق هو حقه في الأجرة أو ما يعرف بالأتعاب التي تدفع له كمقابل عن قيامه بمهام الرقابة والمتابعة والتي كانت تحدد في ظل القانون 08.91<sup>31</sup> الملغى ، بالاتفاق بين مندوب الحسابات مع الجمعية العامة للمساهمين طبقا للسعر الذي تحدده السلطات العمومية المختصة بمساعدة المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات وفي إطار التشريع المعمول به ليعود المشرع وفي ظل القانون الحالي 10 . 01 السابق ذكره وبالتحديد في المادة 37 منه ليفسح المجال للجمعية العامة وحدها لتحديد أتعاب مندوب الحسابات في بداية مهمته والتي لا يمكن أن تحتسب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من قبل الشركة ، هذا ولا يجوز للمندوب أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته ، والملاحظ على المشرع أنه أحسن في القانون القديم بوضعه للتسعيرة التي يحدد على أساسها أجر مندوب الحسابات والتي هي الأخرى تبعده عن المساومات وتحقق نوع من الاستقلالية لمركزه ويجعل السبب في اتخاذ قرار كهذا وما الغاية منه .

إضافة إلى ذلك وفي نفس السياق ، تسهيلات للمهمة الرقابية التي يقوم بها مندوب الحسابات منحه المشرع حق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على الوثائق المحاسبية والمراسلات والموازنات وبصفة عامة كل الوثائق التابعة للشركة والمساعدة له في تأدية مهامه ، هذا ويمكن للمندوب أن يطلب من القائمين بالإدارة كل التوضيحات والمعلومات ، وأن يقوم بجميع التفتيشات التي يراها لازمة وجميع المعلومات الخاصة بمؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها ، ويقابل هذا الحق واجب الإعلام الذي يقع على عاتق القائمين بالإدارة والذين يقدمون كل ستة أشهر على الأقل لمندوب الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط

الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون<sup>32</sup> ، وفي حال عرقلة مهامه الرقابية يقوم مندوب الحسابات بإعلام هيئات التسيير قصد تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادة 831 من ق ت<sup>33</sup> .

كذلك من الحقوق الأساسية التي تساعد مندوب الحسابات في تأدية الوظيفة المنوطة به هو حقه في حضور اجتماعات مجلس المديرين وكذا جمعيات المساهمين وهذا ما نص عليه المشرع صراحة في المادة 715 مكرر 12 من ق ت والتي جاء فيها أنه يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الأحوال الذي يقفل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين ، كما قام المشرع بالتأكيد على هذا الحق في المادة 36 من القانون المنظم للمهنة والتي جاء فيها أن مندوب الحسابات يحضر الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته ، هذا وعدم استدعاء المندوبين لحضور اجتماعات الجمعيات العمومية يعتبر مخالفة يعاقب عليها القانون بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط وذلك ما جاءت به المادة 828 من ق ت .

هذا فيما يخص الحقوق التي يتمتع بها مندوب الحسابات فماذا بشأن الواجبات ؟

أما عن الواجبات التي يلتزم بها فأولها ، هو بذل العناية اللازمة التي تقتضيها أصول مهنته وهو ما نص عليه المشرع في المادة 59 من القانون المنظم للمهنة بقولها :« يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج .» فلا تنعقد مسؤولية المندوب بمجرد تحقق الضرر بل يستوجب إقامة الدليل على تقصيره في أداء واجباته لذلك عليه أن يبذل القدر من العناية المنتظر من رجل من أوسط أبناء المهنة علما وكفاية ويقظة وخبرة عملية ، وهذا القدر من العناية يفترض أمرين : الأول ، هو احترام الإجراءات والقواعد التي نص عليها القانون ونظام الشركة الأساسي والثاني ، هو احترام الأصول المهنية المتعارف عليها كمسك دفتر خاص بالشركة ومبدأ سلامة الحسابات وثبات الطرق المحاسبية ومبدأ استقلال السنوات المالية .. إلخ<sup>34</sup> .

أما الالتزام الثاني ، الذي يقع على عاتق مندوب الحسابات هو عدم التدخل في التسيير أي في أعمال الإدارة ، وهذا ما نصت عليه المادة 715 مكرر 04 ف 02 من ق ت والتي جاء فيها :« وتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير ...» و أكدت عليه المادة 65 ف 02 من القانون المنظم للمهنة وبالرغم من هذا الحظر القانوني المفروض على المندوب بعدم التدخل في التسيير سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة إلا أن لهذا المبدأ استثناء قانوني مفاده أنه يجوز لمندوب الحسابات استدعاء الجمعية العامة للانعقاد وذلك إذا توفرت بعض الشروط والضوابط<sup>35</sup> ، وهذا ما جاءت به المادة 715 مكرر 04 بالنسبة للجمعيات العامة العادية وبشرط توفر حالة الاستعجال ، والمادة 715 مكرر 11 بالنسبة للجمعيات العامة العادية وغير العادية وذلك بشرط انعدام الرد عن الوقائع المكتشفة والمعرقلة للاستغلال من قبل رئيس مجلس المديرين والذي يطلب منه المندوب استدعاء مجلس المراقبة للمداولة وفي حال عدم احترام كل هذه الاجراءات أو بالرغم من اتخاذها بقيت حالة عرقلة الاستغلال قائمة فيقوم المندوب بتقديم تقرير خاص بشأنه و يعرضه على أقرب جمعية مقبلة مهما كان نوعها وفي حال الاستعجال يقوم هو باستدعائها .

ومن بين الالتزامات دوما التي يلتزم بها مندوب الحسابات شأنه في ذلك شأن أي مهني محترف ألا وهو المحافظة على أسرار مهنته وهو ما يتوجب على المندوب القيام به حيث يلتزم بكنتم المعلومات والحقائق التي اطلع عليها أثناء تادية مهامه الرقابية مع العلم أن للمندوب حق الاطلاع وفحص جميع الوثائق والمستندات الخاصة بالشركة فالسراذن واقعة أو صفة ينحصر نطاق العلم بها في عدد محدود من الأشخاص إذا كانت ثمة مصلحة يعترف بها القانون في أن يظل العلم بها محصورا في ذلك النطاق<sup>36</sup> ، وهذا ما أشار إليه المشرع في المادة 71 من القانون المنظم للمهنة والتي جاء فيها أنه يلتزم مندوبو الحسابات بكنتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات<sup>37</sup> كما ألزم المندوبين المتربصين للامتثال للالتزام ذاته ، وقد أكد المشرع على هذا الالتزام في المادة 715 مكرر 13 من ق ت ، لكن رغم هذا الحضر المفروض على المندوب إلا أن هناك حالات لا بد عليه فيها بالإفصاح عن هذه المعلومات لأنه لا يكون فيها مرتكبا لجنحة افشاء السر المهني ، وهي حالة الاعلام وهي عندما يقوم المندوب بإعلام الجمعية العامة عن المخالفات والأخطاء التي اكتشفها أثناء ممارسة وظائفه الرقابية كما لا يعد المندوب مفشيا للسر المهني إذا قام بإخطار الجمعية العامة العادية أو غير العادية بالوقائع التي من شأنها أن تعرقل الاستغلال والمكتشفة أثناء تادية مهامه الرقابية ، كما ألزم المشرع مندوب الحسابات بإخطار مجلس المديرين أو مجلس المراقبة عن جميع الأخطاء والمخالفات التي لاحظوها أثناء تادية مهامه<sup>38</sup> .

وفي الأخير ، وقبل قفل باب الالتزامات الملقاة على عاتق مندوب الحسابات لا بد من الإشارة إلى أنه يوجد بعض الالتزامات ذات طابع خاص قد فرضها المشرع على المندوب ، وأولها هو الالتزام بإخطار وكيل الجمهورية عن الأفعال الجنحية التي اكتشفوها وهذا ما نصت عليه المادة 715 مكرر 13 ف 02 من ق ت وهذا وقد رتب المشرع على المندوب الذي لا يلتزم بهذا الاجراء بعقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات أو الغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط وذلك ما نصت عليه المادة 830 من ذات القانون .

وبالرغم من أن هذا الالتزام كان محل نقد لأن مندوب الحسابات وهو يقوم بمهامه الرقابية لا يعتبر واشيا للنيابة العامة أو مساعدا لها إلا أنه أصبح من المسلم به أن هذه المهمة تعتبر أداة لأخلاقية عالم الأعمال ، كما أن من طبيعتها أن تؤدي إلى تدعيم استقلالية المندوبين اتجاه الشركة التي يراقبون حساباتها<sup>39</sup> .

لكن الصعوبة تثور بشأن تحديد الوقائع التي يجب على المندوب الاخطار بها وقد ظهرت في هذا الشأن العديد من الآراء الفقهية<sup>40</sup> ، مع الإشارة إلى الرأي الراجح والذي يلزم المندوب بالكشف عن المخالفات التي تتعلق بقانون العقوبات أولها تأثير على الحسابات أو الوضعية المالية للشركة أو التي لها علاقة بتسيير أجهزة الشركة هذا ويشترط علم المندوب بالأفعال الجنحية ، وذلك ما يفهم من المواد التي نصت على هذا الالتزام المشار لها أعلاه ، وتحقيقا لذات الغاية وتفاديا لتقرير مسؤولية المندوب لصعوبة الوقوف عند بعض الوقائع ، فيكون لزاما عليه أن يدلي بجميع الأفعال وبخاصة بحكم تخصصه والتي يعتقد أنها تشكل وقائع مجرمة<sup>41</sup> .

هذا ، وفي نفس سياق الالتزامات الخاصة ، فرض المشرع على مندوب الحسابات التأمين من المسؤولية المدنية وهذا ما جاءت به المادة 75 من القانون المنظم للمهنة والتي جاء فيها أنه يتعين على المندوبين اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم

المدينة التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم ، ويكون هذا الاكتتاب لدى شركات التأمين أولدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والتي تتحمل النتائج المالية للمسؤولية المدنية والغير مشمولة بعقد تأمين لدى شركات التأمين .

إذن ، وبعد التعرف على النظام القانوني الذي يخضع له مندوب الحسابات وكل ما يثيره من اشكالات وصعوبات صار من

المحتم الآن التطرق إلى المهام الرقابية التي يقوم بها مندوب الحسابات داخل شركات المساهمة فما هي يا ترى ؟

ب/ المهام الرقابية للمندوب :

كما جاء في المادة 715 مكرر 04 من ق ت ، أنه تتمثل مهمة مندوبي الحسابات الدائمة .شأنهم شأن مجلس المراقبة .في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي انتظام حسابات الشركة وصحتها كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس المديرين وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ، كما يصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة ومدى صحة ذلك كما يتحقق المندوبون من إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين ، كما يقومون بإطلاع مجلس المديرين ، أو مجلس المراقبة حسب الظروف بعمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ، وكذا مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة ادخال تغيرات عليها ، هذا وقد جاء في المادة 23 من القانون المنظم للمهنة أنه يضطلع مندوب الحسابات بالمهام التالية : يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة ، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة ، يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين ، كما يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية كما يقدر شروط إبرام الاتفاقيات .

ويكون القيام بجميع هذه الأعمال الرقابية من طرف المندوب بواسطة طريقة محددة ، هي ما يعرف بتقديم التقارير التي تختلف من حالة لأخرى ، فبالنسبة للتقرير العام السنوي ، والذي يعد تقريرا شاملا يقدم إلى الشركة في مقرها خلال الخمسة عشر يوما على الأقل قبل انعقاد الجمعية العامة حتى يتحقق بذلك إعلام المساهمين ، ويتم فيه بصفة عامة تبيان المهام التي قام بها خلال السنة الفارطة والمتعلقة بحياة الشركة ، ويجب أن يكون هذا التقرير شاملا وواضحا وملفت للنظر إلى كل ما لاحظته من مخالفات وعدم صحة البيانات أثناء تأدية مهامه ، كما يبلغ عن كل مخالفة تخص أسهم الضمان التي تخصص لضمان أعمال التسيير والتي يجب على أعضاء مجلس المراقبة أن يكونوا مالكين لها ، هذا ويحق لكل مساهم أن يناقش أثناء انعقاد الجمعية تقرير المندوب وله أن يستوضحه عما ورد فيه من معطيات<sup>42</sup> .

هذا وما تجب الإشارة إليه ، هو أن هذا التقرير العام يأخذ عدة أشكال جاءت على تعدادها المادة 25 من القانون المنظم للمهنة ، ومنه يمكن القول أن التقرير قد يأتي نظيفا أي خاليا من أي تحفظات ، وهو ما يعرف بالتقرير النظيف ، ويتحقق ذلك عندما يجد المندوب أن كل المعلومات التي توصل إليها من وراء فحوصاته وتحقيقاته التي أجراها تعبر بوضوح عن المركز المالي للشركة وكذا النتائج المتوصل إليها خلال السنة المالية المنصرمة ، كما يتأكد من عدم وجود أي أخطاء أو مخالفات للقانون والنظام الأساسي للشركة ، هنا يبدي رضاه بذلك عن طريق هذه الشهادة الايجابية بأن الشركة تمسك بحسابات منتظمة<sup>43</sup> ، كما يمكن أن يأتي هذا التقرير يفرق بين نوعين من المعطيات صحيحة يشهد بصحتها المندوب وأخرى يشك في شأنها

فيصدر تحفظات بشأنها وهو ما يعرف بالتقرير المصحوب بالتحفظات ، وهنا يجب على المندوب تحديد مجالات التحفظ بدقة منتهية إذ لا يجوز ان يكون هذا التحفظ عاما ، هذا ويجب أن يصدر مع التحفظات التبرير لها أي إلحاقه بالأسانيد والتبريرات التي على أساسها حدث ذلك التحفظ وإن كان ذلك أمرا جوازيا ليس إلزاميا طبقا لحرفية النص<sup>44</sup> ، والصورة الأخيرة التي يمكن أن يأتي على شاكلتها التقرير العام السنوي هو أن يكون سلبيا أي يرفض المندوب الاشهاد تماما وذلك في حال اكتشاف أخطاء جسيمة في مالية الشركة وحساباتها لا تدل عن المركز المالي الحقيقي لها ، وهذه المرة على المندوب تبرير رفض الاشهاد وجوبا وذلك حسب نص المادة 25 السابق الاشارة إليه وفي حال غياب التبرير أو حتى في حال التبرير غير مقبول يعتبر امتناعا عمديا من قبل مندوب الحسابات للقيام بمهامه الرقابية قبل الشركة<sup>45</sup> .

وفي الأخير ما يجب التذكير به ، هو أن التقارير المرفوعة من قبل المندوب للجمعية العامة سواء كانت خالية من أي تحفظ أو بالتحفظ أو حتى سلبية غير ملزمة للجمعية التي يمكنها المصادقة على الحسابات حتى ولو كان التقرير سلبيا لأنها تأخذ هذه التقارير على سبيل الاستئناس فقط .

أما التقارير الخاصة ، فهي تلك التي يقوم مندوب الحسابات بانجازها في أوقات محددة ولدواعي محصورة جاءت موضحة على سبيل الحصر في القانون التجاري أو القانون المنظم للمهنة ، وهي إما تكون موجهة للجمعية العامة العادية أو غير العادية فبالنسبة للتقارير الموجهة للجمعية العامة العادية ، فهي على العموم التقارير الخاصة بالاتفاقيات ، من جهة ، التي تجمع الشركة بأحد أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة ، وهذا ما نصت عليه المادة 672 من ق ت والتي ألزمت رئيس مجلس المراقبة أن يشعر مندوب الحسابات بكل الاتفاقيات المرخصة ويقدم المندوب بدوره تقريراً خاصاً عنها إلى الجمعية العامة والتي تبت في شأن التقرير المذكور ، كما أكد المشرع على هذا الالتزام في المادتين 23 و 25 من القانون المنظم للمهنة ، ومن جهة أخرى ، تقرير المصادقة على إجمالي أعلى الأجور وهذا ما يستنتج من نص المادة 25 ف 04 من القانون المنظم للمهنة وكذا المادة 680 من ق ت والتي منحت الحق لكل مساهم بالإطلاع قبل خمسة عشر يوماً من انعقاد الجمعية العامة على بعض الوثائق ومن بينها المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من قبل المندوب والأشخاص المحصلين على أعلى أجر وقد حددتهم بخمسة أشخاص ، في حين اعتبرت المادة 819 من ذات القانون أن عددهم يتراوح بين خمسة وعشرة أشخاص حسب عدد العاملين الذي يتجاوز أو يقل عن مائتين من ذوي الأجور .

أما بالنسبة للتقارير الموجهة للجمعية العامة غير العادية ، فهي تلك المتعلقة بتعديل القوانين الأساسية للشركة على العموم لأن هذه الجمعية هي وحدها المختصة بتعديل القانون الأساسي في أي جانب كان ، وهذه التقارير على العموم هي تلك المتعلقة بتعديل رأس مال الشركة سواء بالزيادة أو النقصان فإذا كانت بالزيادة وتمت عن طريق إصدار أسهم جديدة مع أفضلية للاكتتاب في هذه الأسهم للمساهمين القدامى مع الاشارة إلى امكانية إلغاء هذا الحق ، في هذه الحالة يتكفل مجلس مندوبي الحسابات بإعداد تقريره الخاص في هذا الخصوص<sup>46</sup> ، أما إذا تقرر هذه الزيادة عن طريق تحويل سندات الاستحقاق القابلة للتحويل إلى أسهم فيلتزم المندوب بإعداد تقريره الخاص الذي يرفعه للجمعية العامة غير العادية<sup>47</sup> .

أما إذا كان هذا التعديل يتعلق بتخفيض رأس المال ، فإن نص المادة 712 من ق ت والتي ألزمت بإبلاغ مشروع التخفيض

المقرر لرأس المال إلى مندوب الحسابات قبل خمسة وأربعين يوما من انعقاد الجمعية الباتة في ذلك ، وذلك حتى يتسنى للمندوب بإعداد تقريره الخاص بهذه العملية .

أما إذا كانت هذه التقارير تتعلق بتعديل نظام الشركة عن طريق عمليتي الادماج أو الانفصال ، فإن المادة 750 من ق ت ألزمت القائمين بالإدارة بتقديم مشروع العملية المراد تحقيقها لمندوبي الحسابات للشركات المساهمة في العملية قبل خمسة وأربعين يوما من انعقاد جمعية المساهمين الناظرة في المشروع هذا ويقوم مندوبو الحسابات لكل شركة بتقديم تقريرها خاصا عن طرق الادماج ومكافآت الحصص الخاصة بكل شركة مدمجة ويوضع هذا التقرير في المقر الرئيسي ويوضع تحت تصرف المساهمين في ظرف خمسة عشر يوما السابقة لانعقاد الجمعية الفاصلة في مشروع الادماج أو الانفصال وذلك ما جاء في المادتين 751 و 752 من ق ت .

في الختام ، ما يمكن أن يقال هو أن ، مجلس المراقبة ومندوب الحسابات داخل شركات المساهمة ذات النظام الجديد ، يقومان بمهمة الرقابة الدائمة والمستمرة داخل هذه الشركات ، لكن هذه الرقابة المباشرة وإن كانت تتداخل إلى حد أن تتشابه إلا أن كل واحدة منها تتمم الأخرى وتكملها ، لأن كل واحدة منها تمارس في حدودها ونطاقها المرسوم لها والمحدد طبعا من قبل المشرع ، وذلك بهدف لا يختلف فيه اثنان ، ألا وهو تفعيل الرقابة وتشيديها على نشاط الشركة ونتائجها ، وذلك نظرا للدور الفعال والخطير الذي تتميز به هذه الشركات داخل الحياة الاقتصادية للدول .

الهوامش:

1/ أنظر ، طيطوس فتحي ، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات ، مذكرة ماجستير في القانون ، كلية الحقوق ، جامعة معسكر ، السنة الجامعية 2008 – 2009 ، ص. 01 .

2/ أنظر ، الأمر 59.75 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم ، ج رعدد 101 ، الصادرة بتاريخ 19 ديسمبر 1975 .

3/ أنظر ، المرسوم التشريعي 08.93 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للقانون التجاري ، ج رعدد 27 ، الصادرة بتاريخ 27 أبريل 1993 .

4/ أنظر ، المادتين 644 و 645 من القانون التجاري فيما يخص مجلس المديرين ، والمادة 662 من ذات القانون بالنسبة لمجلس المراقبة .

5/ أنظر ، بن جميلة محمد ، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص ، كلية الحقوق ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، السنة الجامعية 2010 - 2011 ، ص. 12 .

6/ أنظر ، القانون رقم 02.05 المؤرخ في 06 فبراير 2005 المعدل والمتمم للأمر 59.75 المتضمن القانون التجاري ، ج رعدد 11 الصادرة بتاريخ 09 فبراير 2005 .

7/ أنظر ، المواد 662 و 663 و 664 من القانون التجاري .

8/ بالرجوع إلى المادتين المذكورتين أعلاه فإنها تنص على العموم عن الاتفاقات والاتفاقيات التي تجمع بين الشركة ، من جهة ، وبين أحد ،

- المسيرين أو القائمين بالإدارة من جهة أخرى والتي يشترط فيها الإذن المسبق من قبل مجلس المراقبة .
- 9/ أنظر ، المادة 666 من القانون التجاري .
- 10/ أنظر ،المادتين 659 و 661 من ذات القانون .
- 11/ أنظر ، المادة 656 من القانون التجاري .
- 12/ أنظر ، بن جميلة محمد ، المرجع السابق ، ص. 15 و 17 .
- 13/ Voir , Robert CASTELL et François PASQUALINI , Le commissaire aux comptes , ED ECONOMICA , Paris , p . 05 .
- 14/ أنظر ، علي سيد قاسم ، مراقب الحسابات ، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة ، بدون طبعة ، دارالفكر العربي القاهرة ، ص. 05 .
- 15/ أنظر ، القانون رقم 01.10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، ج ر عدد 42 ، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010 .
- 16/ أنظر ، المادتين 08 و 10 من القانون 01.10 المنظم للمهنة السابق الاشارة إليه .
- 17/ أنظر ، المواد 46 ، 48 ، 50 و 51 من القانون 01.10 المنظم للمهنة السابق الاشارة إليه .
- 18/ أنظر ، المادة 57 ذات القانون .
- 19/ أنظر ، صابونجي نادية ، الرقابة على التسيير في شركة المساهمة ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص ، السنة الجامعية 2008 - 2009 ، كلية الحقوق ، جامعة جيلالي ليايس ، سيدي بلعباس ، ص. 193 .
- 20/ الملاحظ على المشرع الجزائري استعمل اسم مندوب الحسابات في القانون التجاري في حين استعمل اسم محافظ الحسابات في للتعبير عن المصطلحين. comptes aux Commissaire. القانون المنظم للمهنة ، لكن بالصيغة الفرنسية استعمل مصطلح واحد هو
- 21/ أنظر ، علي سيد قاسم ، المرجع السابق ، ص. 72 و 73 .
- 22/ أنظر ، المواد 04 ، 05 ، 07 و 08 من المرسوم التنفيذي 32.11 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات ، ج ر عدد 07 ، الصادرة بتاريخ 02 فبراير 2011 .
- 23/ أنظر ، المادتين 715 مكرر 04 ف 07 ، 08 و 715 مكرر 07 ف 02 من القانون التجاري .
- 24/ أنظر ، المادتين 715 مكرر 04 و مكرر 07 من القانون التجاري ، وكذا المادة 27 من القانون 01.10 المنظم للمهنة السابق الاشارة إليه .
- 25/ أنظر ، بوعزة ديدن ، أجهزة الرقابة في شركات المساهمة ، مجلة الدراسات القانونية الصادرة عن مخر القانون الخاص الأساسي ، كلية الحقوق ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، سنة 2006 ، العدد 03 ، ص. 05 .
- 26/ يرى الأستاذ بوعزة ديدن أن هذا التمييز لا يستند على أساس متين حتى وإن كان الهدف من التفرقة بين نوعي التأسيس تقتضيه



طبيعة وخطورة الأسلوب الذي تتبعه الشركة التي تستعين علنية بالادخار ويفرضه مبدأ حماية الادخار ، لكن بالرغم من ذلك لا يمكن أن يراعى ذلك بمنأى عن مصالح المساهمين في الشركات الأخرى وكان حري بالمشرع الجزائري أن يحذو حذو نظيره الفرنسي والذي يجيز لعدد من المساهمين مهما كانت طبيعة الشركة وللجنة المؤسسة ( ممثل العمال ) وللنيابة العامة طلب رفض مندوب الحسابات ، و الذي لا يقبل برفض الطلب لأنه يعول على المندوب كثيرا في مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها ، بوعزة ديدن المرجع السابق ، ص. 06 و 07 .

27/ Voir . HADJ SADOK Tahar , Le commissaire aux comptes , rôle diligences et responsabilités du commissaire aux comptes , ED Dahlab Baba Hassane Alger ,p p. 12 - 15 .

28/ أنظر ، المادة 30 من القانون 01.10 المنظم للمهنة السابق الاشارة إليه .

29/ أنظر ، المادة 64 من القانون 01.10 المنظم للمهنة السابق الاشارة إليه .

30/ أنظر ، صابونجي نادية ، المرجع السابق ، ص. 203 و 204 .

31/ أنظر ، المادة 44 من القانون 08.91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ج رعدد 20 لسنة 1991 ، الصادرة بتاريخ 01 مايو 1991 .

32/ أنظر ، المواد من 31 حتى 34 من القانون 01.10 المنظم للمهنة السابق الاشارة إليه .

33/ تنص المادة 831 من القانون التجاري :« يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط ، رئيس الشركة و القائمون بإدارتها و مديروها 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 و الدفاتر المستندية و سجلات المحاضر» .

34/ أنظر ، سيد قاسم علي ، المرجع السابق ، ص. من 120 حتى 153 .

35/ أنظر ، صابونجي نادية ، المرجع السابق ، ص. 214 .

36/ أنظر ، سيد قاسم علي ، المرجع السابق ، ص. 171 .

37/ بالرجوع إلى المادتين المذكورتين أعلاه ، من القانون رقم 01.14 المؤرخ في 04 فبراير 2014 ، ج رعدد 07 ، الصادرة بتاريخ 16

فبراير 2014 ، نجد الأولى تعاقب بالحبس من شهر إلى ستة أشهر وبغرامة من 500 إلى 5.000 دج جميع الأشخاص المؤتمنين بحكم الواقع أو المهنة أو الوظيفة الدائمة أو المؤقتة على أسرار أدلى بها إليهم و أفشوها في غير الحالات التي يسمح لهم القانون بذلك ، أما الثانية ، فتعاقب بالحبس من سنتين إلى خمس سنوات وبغرامة من 500 إلى 10.000 دج كل من يعمل بأية صفة كانت في مؤسسة و أدلى أو شرع في الإدلاء إلى جزائريين أو إلى أجنبان بأسرار المؤسسة التي يعمل فيها دون أن يكون مخولا له ذلك .

38/ أنظر ، المادة 715 مكرر 10 و 11 و 13 من القانون التجاري .

39 أنظر ، زراوي صالح فرحة ، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية ، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية العدد 01 ، ص. 177 و الاقتصادية و السياسية ، معهد الحقوق و العلوم الإدارية ، بن عكنون ، الجزائر ، لسنة 1994 ،

40/ ذهب رأي إلى القول بأنه يجب على المندوب إبلاغ وكيل الجمهورية بكل الأفعال المجرمة والتي علم بها المندوب سواء جنائيات أو جنح أو مخالفات والتي تعرض لها قانون العقوبات ، طالما أن لهذه الأفعال علاقة بالشركة ، إلا أنه يعاب على هذا الرأي بأنه

يلزم المندوب بالكشف عن كل الوقائع التي تجاوز إطار التشريع الذي يحكم الشركات التجارية ، ويميل رأي آخر إلى التضييق من مفهوم هذه الأفعال ، فيعتبر أن الأفعال موضوع الكشف عنها تقتصر على تلكم التي تضر بالشركة محل المراقبة ، وقد يأخذ على هذا الرأي أنه من الصعب تكييف المخالفة وتأثيرها على الشركة ، بحيث قد يعتبرها القاضي واقعة مضرة بالشركة بينما يعتقد المندوب أنها لا تؤثر عليها ، أنظر في هذا المعنى ، بوعزة ديدن المرجع السابق ، ص. 19 ، 20 .

41/ أنظر ، بوعزة ديدن ، المرجع السابق ، ص. 21 و 22 .

42/ أنظر ، بوعزة ديدن ، المرجع السابق ، ص. 15 .

43/ أنظر ، في نفس السياق ، سيد قاسم علي ، المرجع السابق ، ص. 197 .

44/ أنظر ، صابونجي نادية ، المرجع السابق ، ص. 277 .

45/ أنظر ، سيد قاسم علي ، نفس المرجع ، ص. 203 .

46/ أنظر ، المادتين 694 و 697 من القانون التجاري .

47/ أنظر ، المادة 715 مكرر 116 من ذات القانون .