

الحوكمة الفنية لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة

Technical governance of the account governor in the joint stock company

*د. صابونجي نادية

كلية الحقوق والعلوم السياسية 19 مارس 1962،

جامعة جيلالي لباس، سيدي بلعباس، الجزائر

مخبر قانون المؤسسة

البريد الإلكتروني: nadiasaboundji0209@hotmail.com

تاريخ الاستلام: 2022/..../.. تاريخ القبول: 2022/..../.. تاريخ النشر: 2022/..../..

الملخص: يصعب على المساهمين في كثير من الأحيان متابعة ومراقبة حسابات شركة المساهمة لاسيما أنها تتطلب خبرة ودراية بالأمر المحاسبية لذلك استوجب المشرع صراحة تعيين محافظ للحسابات أو أكثر من قبل الجمعية العامة العادية. ومما لا شك فيه أن التقارير التي يعدها محافظ الحسابات والذي يثبت من خلالها النتائج المترتبة عن رقابته حول سلامة الحسابات وصحة البيانات الإجمالية والمفرغة في تقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب نوع شركة المساهمة سواء التقليدية أو الحديثة تعد تكريسا لحق المساهم في الإعلام.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات-التقرير العام-الجمعية العامة للمساهمين.

Abstract: It is often difficult for shareholders to follow up and control the accounts of a joint-stock company, especially since it requires expertise and knowledge of accounting matters. Therefore, the legislator explicitly required the appointment of one or more account managers by the Ordinary General Assembly. There is no doubt that the reports prepared by the Accounts Governor, through which he proves the results of his supervision on the integrity of the accounts and the validity of the total and empty data in the reports of the Board of Directors or the Board of Directors according to the type of joint-stock

company, whether traditional or modern, is a consecration of the shareholder's right to information
Keywords: accounts governor - general report - general assembly of shareholders

*المؤلف المرسل: صابونجي نادية،

الإيميل: nadiasaboundji0209@hotmail.com

المقدمة

حوكمة الشركات بشكل بسيط هي الإدارة الرشيدة للشركات لتقييم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتنظيمي للشركات، مع الحفاظ على جل المصالح المرتبطة بها سواء الخاصة بالشركة والمساهمين والدائنين وجميع المصالح المرتبطة بها. حيث تسهل عملية الرقابة الفعالة على الشركة¹.

ومصطلح الحوكمة في الأصل أنجلوساكسوني وقد ارتبط بمفهوم العولمة والأزمات الاقتصادية واتخذ بعدا قانونيا حول ضرورة مراقبة الشركة على أعلى مستوى وفقا لمعايير النزاهة والشفافية².

ويصعب على المساهمين في كثير من الأحيان متابعة ومراقبة حسابات شركة المساهمة لاسيما أنها تتطلب خبرة ودراية بالأمور المحاسبية³ لذلك استوجب المشرع صراحة تعيين محافظ للحسابات أو أكثر من قبل الجمعية العامة العادية¹.

1- أنظر: أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي: 2012، ص18.

2- أنظر: شهدان عادل الغرابوي، الشركات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، دار الفكر الجامعي، 2020، ص169.

3- أنظر: هاني دويدار، القانون التجاري، منشورات الحلبي الحقوقية 2008، ص776.

ومما لا شك فيه أن التقارير التي يعدها محافظ الحسابات والذي يثبت من خلالها النتائج المترتبة عن رقابته حول سلامة الحسابات وصحة البيانات الإجمالية والمفرغة في تقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب نوع شركة المساهمة سواء التقليدية أو الحديثة²، وهذه التقارير بالميزانية السنوية تغطي على رقابة الجمعية العامة العادية نوعا من الفاعلية نظرا لافتقار جل المساهمين للمعلومات الكافية فيما يخص الجرد والميزانية والاقتطاعات والاستهلاكات والأرباح... وبصفة عامة رقابة جميع الوثائق الصادرة من الشركة والتي لم يتسنى للمساهمين الاطلاع عليها³.

لقد تساءل الفقه عن الجدوى من رقابة محافظ الحسابات في شركة المساهمة الحديثة مع وجود مجلس المراقبة باعتبار أنه أسند إليهم مهام الرقابة على التسيير ورفع التقارير للجمعية العامة، غير أن الراجح أن رقابة محافظ الحسابات تتسم بخصائص تميزها عن غيرها فهي رقابة محترف تمتاز بالموضوعية والحياد ورقابة مشروعية⁴.

وعلى هذا الأساس وحتى تكون تقارير المحافظ عن دراية وعلم، منح له المشرع سلطات واسعة في الرقابة والبحث والتحري، فقد جعل المشرع من محافظ الحسابات جهازا للرقابة الدائمة والمستمرة والاحترافية لمالية الشركة. ولم يكتف المشرع بذلك بل ألزمه بمراقبة مدى امتثال القائمين بالإدارة لأحكام القانون والقانون الأساسي، وجعل منه ضابط المشروعية في الشركة.

وسنحاول من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكال التالي: ما مدى تجسيد أحكام الحوكمة في الرقابة الفنية لمحافظ الحسابات؟ من خلال مبحثين:

1 أنظر المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري.

2- أنظر: صابونجي نادية، إدارة شركة المساهمة دراسة نقدية وتحليلية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير فرع قانون خاص كلية الحقوق، جامعة الجيلالي اليابس، الجزائر، سنة 2002، ص 10 وما يليها.

3- أنظر:

R. Nemedeu : *Le contrôle de la soc. ano, thèse de doctorat, Paris, 2000, p. 187*

4 أنظر: بوعزة ديدن ممارسة السلطة في شركة المساهمة، رسالة دكتوراه دولة جامعة الجيلالي اليابس 2002، ص 188.

أولاً: الإطار القانوني لرقابة محافظ الحسابات.

ثانياً: الالتزام بإعداد التقرير العام.

أولاً: الإطار القانوني لرقابة محافظ الحسابات

بالرجوع لمهام محافظ الحسابات نجد أن التزامه الأساسي يتمثل في التحقيق الدائم في دفاتر الشركة وحساباتها وفي مراقبة جدية وانتظام الحسابات وصحتها¹ وإفراغ ذلك في تقارير ترفع للجمعية العامة. وبالرغم من السلطات الرقابية الواسعة لمحافظ الحسابات إلا أنه لا يتدخل في التسيير وإنما يراقب مدى صحة المعلومات المقدمة للمساهمين، ومن أهم المبادئ التي تجسد هذا المفهوم هو مبدأ الفصل بين التسيير والرقابة.

وعليه فإن من المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام القانوني لمحافظ الحسابات هو عدم التدخل في التسيير لكونه اختصاصاً أصيلاً بأجهزة الإدارة غير أن لكل مبدأ استثناء وهذا تفصيلاً كما يلي:

1- مبدأ عدم التدخل في التسيير

إن الأساليب الرقابية الناجعة تقوم على مبدأ الفصل بين التسيير والرقابة لضمان حياد واستقرار الإدارة التي تضمن انفرادها باتخاذ القرار مع وجود رقابة فاعلة لنتائج خطط التسيير، وما يثبت هذا المبدأ أن المشرع ومن خلال نص المادة 715 مكرر 04 الفقرة الثانية من القانون التجاري قد اعتمد مبدأ عدم تدخل محافظ الحسابات في التسيير لضمان الحياد والاستقلالية في تأديته لمهامه.

¹ - أنظر

Ph. Merle, Droit commercial, sociétés commerciales, 5^{éd}, D. 1996, p. 504.

وعلى هذا الأساس نجد أن المشرع قد أوكل لمحافظ الحسابات سلطة الرقابة الدائمة والمستمرة للحسابات أي إجراء طيلة السنة التحقيقات والمراجعات التي يراها مناسبة لإعداد تقاريره¹.

ولهذا الأخير وفي هذا الإطار الحق في الاطلاع وفي كل وقت من السنة على الدفاتر التجارية للشركة ووثائقها وسجلات المحاسب، وبصفة عامة يجوز أن يطلع على كل الوثائق والعقود المبرمة من طرف الشركة وكل السجلات والمحاضر وكذا التحقق من موجودات الشركة والتزاماتها.

لقد حددت المادة 23 وما يليها من القانون 10-01² مجموع المهام والالتزامات الملقاة على عاتق محافظ الحسابات وحصرتها في الالتزام بالإشهاد والالتزام بالفحص والالتزام بالإعلام.

وعلى هذا الأساس لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بأعمال التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة كالاشتراك في اجتماعات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين والتصويت فيها، أو الحلول محل المديرين في اتخاذ القرارات، كما لا يجوز له القيام بمهمة الرقابة السابقة أو مدى ملائمة أعمال التسيير لأن من شأن ذلك الإخلال بمبدأ الفصل بين سلطة الرقابة وسلطة الإدارة لأن مهامه تنلخص في مدى التزام المديرين بأحكام القانون والقانون الأساسي³ دون أن يكون له الحق في توجيه الانتقادات لأعمال التسيير والاعتراض عليها أو حتى تكييفها باعتبارها أخطاء تسيير⁴، غير

1- أنظر: أ. بوعزة ديدن، ممارسة السلطة في شركة المساهمة، رسالة دكتوراه دولة، جامعة الجليلي اليابس، الجزائر، 2002، ص 171 وما بعدها.

2 القانون 10-01 والمتعلق بمهنة محافظ الحسابات الصادر بتاريخ 11 يوليو 2010 ج. ر. العدد 42 لسنة 2010.

3- أنظر المادة 22 من القانون 10-01 السابق الذكر.

4- أنظر:

E. Du Pontavice : Le Principe de non immixtion des commissaires aux comptes dans la gestion des faits, Rev. Soc, 1973 ; p. 599.

أن مجرد إبداء الرأي أو الاستشارة لا يعد تدخلا في التسيير باعتبار أن سلطة القرار تبقى لصالح الجهاز المستشير.

ويقع على عاتق محافظ الحسابات فحص صحة الحسابات ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقارير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين ويشهد أن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا التأكد من الوضعية المالية للشركة المراقبة¹.

وحتى يقوم محافظ الحسابات بالمهام المنوطة به، لا بد أن يحترم الأحكام التالية:

1-1 أن يقوم محافظ الحسابات في كل وقت وطيلة السنة المالية بفحص والاطلاع والتحقق في السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق الخاصة بالشركة المراقبة.

غير أن حقه يقتصر على الفحص والاطلاع وأخذ الملاحظات دون أن يتعدى ذلك إلى الحق في أخذ النسخ وهذا ما نصت عليه المادة 31 / 1 من القانون 10-01 بنصها: "يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة". وهو أمر منتقد لأن من شأن ذلك أن يجعل محافظ الحسابات في مركز المساهم العادي الذي يطلع على وثائق الشركة، ولماذا هذا الحظر بالرغم من كونه ملزم في علاقته مع الغير بالسري المهني، كما أن من شأن إعمال هذا الرأي الإخلال بنجاعة وفاعلية الرقابة².

1- أنظر المادة 23 الفقرة الأولى من القانون 10-01.

2- أنظر:

D. Vidal, Le commissaire aux comptes dans la société anonyme, LGDJ 1985, p. 187.

كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من القائمين بالإدارة التوضيحات اللازمة لرفع الغموض والتناقض والأخطاء المادية عن المعلومات المتوفرة لديه وكذا القيام بالتفتيشات التي يراها ضرورية.¹

2-1 لقد ألزم المشرع وفي إطار تنظيمه لعلاقة محافظ الحسابات بالمسيرين في شركة المساهمة وفي كل سداسي على الأقل أن يقدموا لمحافظي الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون²، أي أن المشرع وبالإضافة إلى حق محافظ الحسابات في الاطلاع على وثائق الشركة طيلة السنة، ألزم المسيرين على تقديم جدول المحاسبة والوثائق المدعمة له مرتين في السنة المالية على الأقل.

كما ألزم المشرع محافظ الحسابات بأن يبلغ عن أي عرقلة حين ممارسته لمهامه الرقابية كالامتناع عن تسليم الوثائق التي يطلبها للرقابة أو امتناع القائمين بالإدارة والمسيرين من تقديم التوضيحات الضرورية عن خطة التسيير، أو عدم التزامهم بوضع مخطط الموازنة تحت تصرفه بعد انقضاء أول سداسي من السنة المالية. غير أن العرقلة في هذه الحالة لا تثبت إلا بالكتابة، أي أن قيام مندوب الحسابات بإعلام الجهات الإدارية من حرمانه من الاطلاع على الوثائق وعدم امتثالهم رغم ذلك قصد تطبيق أحكام القانون التجاري³.

لقد رتب المشرع التجاري عن مجرد عرقلة محافظ الحسابات عن قيامه بمهامه الرقابية مسؤولية جزائية، وهذا ما نصت عليه صراحة المادة 831 من القانون التجاري بقولها: « يعاقب

¹ - أنظر المادة 2/31 من القانون 01-10؛ وراجع:

D. Vidal, préc p. 189 ; Y. Guyon et Coquereau, Le Commissariat aux comptes, Litec, p. 202 et s.

² - أنظر المادة 33 من القانون 01-10

³ - أنظر المادة 34 من القانون 01-10؛ راجع:

D. Vidal, préc. p. 189.

بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط رئيس الشركة والقائمين بإدارتها ومديروها العامون أو كل شخص في خدمة الشركة يعتمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبة مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم كل الوثائق اللازمة للاطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارستهم مهامهم خاصة فيما يتعلق بالاتفاقات والدفاتر المستندية والسجلات والمحاضر».

وقد أحسن المشرع فعلا بتوسيعه مجال تطبيق المسؤولية الجزائية لتشمل أي شخص في خدمة الشركة وليس فقط المسيرين عمد إلى عرقلة محافظ الحسابات عند قيامه بمهامه الرقابية.

3-1 إن المشرع قد اعتبر من خلال نص المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري أن مهمة محافظ الحسابات لا يمكن أن تؤدي بفاعلية إلا إذا اتسمت بالديمومة أو الاستمرارية¹.

ولمحافظ الحسابات الحرية في تحديد كيفية تأديته لمهمته في الرقابة لكن ليس حرية مطلقة وإنما حرية مع مراعاة الالتزام بمقاييس التفتيش والواجبات المهنية. وكلا الحكمين غير متعارضين بل متكاملين، بمعنى أن لمحافظ الحسابات الحرية في تحديد كيفية الرقابة ومدى انتظامها، لكن في إطار الالتزامات المهنية أي الاستمرارية وليس اليومية، أي القيام بالمراجعات الكافية بصفة دورية لرقابة فاعلة. لأن التزامه لا يكون بتحقيق نتيجة في أدائه لمهامه وإنما توفير جميع الوسائل اللازمة للقيام بالرقابة دون أن يكون مسؤولا في أي حال من الأحوال عن نتائج المشروع لأن التزامه يتمثل في بذل العناية الكافية وليس تحقيق نتيجة وإن كان بذل العناية من محترف².

1- أنظر: علي سيد قاسم، مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص 156.
D. Vidal, préc p. 207 et s. ; Paris 16/10/1979, I.C.P 1980, II, 19321, note Y. Guyon.
2- أنظر المادة 35 من القانون 10-01.

R. Augustin, Responsabilité des commissaires aux comptes et des experts-comptables, D.2011. p. 34 et s.

وكخلاصة، نجد أن الفقه¹ قد استقر أنه يخول لمحافظ الحسابات سلطة مراجعة وثائق ومستندات الشركة والتحقيق في صحة الجرد والاقطاعات والموازنات، وبصفة عامة القيام وفي أي وقت من السنة بجميع التحقيقات اللازمة لقيامه بمهامه الرقابية على حسابات الشركة دون أن يمتد ذلك إلى حد إلزامه يومياً بالاطلاع على وثائق الشركة، فكيف الحال لو أنه راقب أكثر من شركة مساهمة فلا يمكنه أن يؤدي مهامه في حال افتراض أن التزامه بالرقابة يومي؟ ومن ثم فإن الاستمرارية لا تعني اليومية وإنما العبرة في نتائج الرقابة الفاعلة.

إن التزام محافظ الحسابات هو من قبيل الالتزامات التي تقوم على الاعتبار الشخصي، فلا يجوز أن يفوض مهامه لمحافظ آخر².

2-الاستثناءات الواردة على مبدأ عدم التدخل في التسيير

إن المبدأ السائد في النظام القانوني لمحافظ الحسابات يقوم على فكرة الحياد من جهة والفصل بين التسيير والرقابة، بل أكثر من ذلك نجد أن المشرع قد حظر عليه التدخل في التسيير سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. إلا أن لهذا المبدأ استثناء قانوني خاص مفاده أنه يجوز لمحافظ الحسابات استدعاء الجمعية العامة للانعقاد- باعتبار أن سلطة استدعاء الجمعية العامة إجراء تسيير وليس رقابة- للنظر في الأسباب الحقيقية لتوقف الاستغلال، وهذا ما نصت عليه صراحة المادة 715 مكرر 11 بقولها: «... إذا لاحظ مندوب الحسابات أنه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرقة فإنه يقوم بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية في حالة الاستعجال يقوم هو باستدعائها لتقديم خلاصته».

1- أنظر:

Paris 16 octobre 1979, Rev. Soc, 1980, p. 717. note E. du Pontavice ; Cass. Com. 17 octobre 1984, Rev. Soc, 1985, p. 844, note Vidal.

2- أنظر المادة 22 من القانون 10-01.

وهذا أيضا ما أكدته المادة 23 / 4 من القانون 10-01 بقولها: «يعلم -محافظ الحسابات- المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة».

من خلال استقراء النصين فإن المشرع قد أجاز لمحافظ الحسابات أن يقوم باستدعاء الجمعية العامة غير العادية في حال توفر شرطين:

- عرقلة مواصلة الاستغلال أي توقف الشركة عن النشاط.
- توفر حالة الاستعجال وهذا الشرط لا يطرح أي إشكال باعتبار أن حالة التوقف عن الاستغلال تثبت حالة الاستعجال.

غير أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بهذا الإجراء إلا بعد استنفاد المراحل التالية:

أ. قيام محافظ الحسابات بطلب التوضيحات الضرورية من رئيس مجلس الإدارة أو رئيس مجلس المديرين حول الوقائع التي من شأنها عرقلة مواصلة الاستغلال والتي كشف عنها بمناسبة قيامه بالتزاماته الرقابية.

ب. يقدم محافظ الحسابات طلبا إلى رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين يلتمس من خلاله ضرورة استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حسب الأحوال للنظر والبت في الوقائع المسببة للعرقلة في الاستغلال.

ج. استمرار العرقلة في الاستغلال رغم اتخاذ كل هذه الإجراءات أو في حال عدم الامتثال لطلبات محافظ الحسابات.

وفي المقابل، نجد أن المادة 715 مكرر 04 قد أجازت لمحافظ الحسابات القيام باستدعاء الجمعية العامة العادية، لكن بتوفر ضابط الاستعجال، أي أن المشرع لم يستلزم قيام المندوب بأي إجراء سابق لصحة الاستدعاء واكتفى بتوفر عنصر الاستعجال، ومثال ذلك وجوب

اتخاذ إجراء معيّن في وقت معيّن¹ مع تقاعس الجهة المختصة به سواء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين في اتخاذه ومثال ذلك نص المادة 676 من القانون التجاري بقولها: «تجتمع الجمعية العامة العادية مرة على الأقل في السنة خلال ستة أشهر التي تسبق قفل السنة المالية...».

وبصفة عامة، كلما توفر عنصر الاستعجال وجب على محافظ الحسابات القيام باستدعاء الجمعية العامة العادية سواء بوجود مصلحة عاجلة للشركة أو للمساهمين أو خطر محقق أو مخالفة خطيرة...الخ.

وقد أجاز القضاء² لمحافظ الحسابات قيامه باستدعاء الجمعية العامة العادية لوجود مصلحة معتبرة للمساهمين، كتمديد قانون ضريبي لمدة محدودة وبالتالي يجوز لمحافظ الحسابات أن يستدعي الجمعية العامة للاستفادة من المزايا الإيجابية للقانون الممدد أثره لمدة محدودة

وتجدر الإشارة في الأخير أن المشرع قد خص محافظ الحسابات باستدعاء الجمعية العامة في حال الاستعجال وخروجاً عن الحالة العادية، غير أن كيفية الاستدعاء والانعقاد والتصويت والحضور والأغلبية تبقى خاضعة للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بجمعيات المساهمين³.

ثانياً: الالتزام بإعداد التقرير العام

وفقاً لنص المادة 676 من القانون التجاري، فإن المشرع قد ألزم محافظ الحسابات بأن يقدم للجمعية العامة العادية تقريراً سنوياً عمده الفقه على تسميته التقرير العام باعتباره يشتمل على

1- أنظر في هذا المعنى: أ. محمد فريد العربي، القانون التجاري، دار المطبوعات الجامعية 1987، ص 466؛ أ. نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص 278؛ أ. أحمد محمد محرز، الوسيط في الشركات التجارية، منشأة المعارف، 2004، ص 299.

2- أنظر:

Cass. Com. 9 Juin 1969, RTD.Com, 1970, 155, obs. R. Houin.

3- أنظر المادة 674 وما يليها من القانون التجاري.

كل المعلومات الخاصة بنشاط الشركة ووثائقها وميزانيتها وهذا بخلاف التقرير الخاص الذي يتعلق بمسألة محددة¹.

ولقد أولى المشرع أهمية بالغة للتقرير العام الذي يرفعه محافظ الحسابات للجمعية العامة بمناسبة مصادقتها على الميزانية السنوية فلم يكتفي بتحديد مضمونه بل حدد أشكال الإشهاد أيضا وهذا كما يلي بيانه.

1- محتوى التقرير العام

يقوم محافظ الحسابات من خلال تقريره العام إثبات قيامه بالمهام المسندة إليه وفقا لأحكام القانون التجاري وخاصة المادة 715 مكرر 04 منه، والتي يمكن إجمالها فيما يلي:

1-1 تقديم ما يثبت قيامه بالتحقيقات: كالاطلاع على دفاتر الشركة خاصة الإجبارية منها وجميع الأوراق التي تثبت تلك التأشيريات المدونة كما يراقب مدى انتظام حسابات الشركة وموازنتها.

ويثبت للمساهمين الحق في الاطلاع على التقرير العام حتى قبل انعقاد الجمعية العامة وهذا ما أكدته المادة 680 الفقرة الثانية من القانون التجاري والتي نصت على أنه يحق لكل مساهم أن يطلع قبل 15 يوما من انعقاد الجمعية العامة على تقارير مندوبي الحسابات حتى يتمكنوا من دراستها وفحصها وناقشتها خلال الجمعية العامة.

ليس هذا فحسب، بل إن المشرع قد ألزم الشركة أن تبلغ المساهمين أو تضع تحت تصرفهم تقارير محافظ الحسابات المبينة لنتائج الشركة خلال كل سنة مالية من السنوات الخمس

1- أنظر:

D. Vidal, préc, p. 288 et s.

الأخيرة، أو كل سنة مالية مغلقة منذ إنشاء الشركة أو دمج شركة أخرى في هذه الشركة إذا كان عددها يقل عن خمس سنوات¹.

1-2 تأكيد صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين والوثائق المرسلة إلى المساهمين:

إن المشرع لم يكتف بإلزام محافظ الحسابات بالمراقبة والاطلاع والتحقيق في وثائق الشركة ودفاترها للوقوف على مدى صحتها وجدية مسكها ومراقبة حسابات الشركة وميزانيتها وحساب الأرباح والخسائر، بل ألزمه بمراقبة مدى صحة وجدية التقارير المرفوعة من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين للجمعية العامة، وهذا لضمان أكبر قدر من الفاعلية للرقابة، فما جدوى صحة الحسابات والدفاتر وانتظامها من عدمه إذا كانت المعلومات الحقيقية لا تصل إلى علم المساهمين²؟

وفي هذه الحالة يقتصر دور محافظ الحسابات على مقارنة التقرير المرفوع من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين إلى الجمعية العامة والخاص بالميزانية مع ما ثبت لديه من معلومات ووثائق من خلال قيامه بالاطلاع على وثائق الشركة وحساباتها.

1-3 تقديم ما يثبت صحة الجرد وحسابات الشركة والموازنة:

بالرغم من أن المشرع قد ألزم محافظ الحسابات بمراقبة مدى انتظام الدفاتر التجارية الإلزامية للشركة ليس هذا فحسب بل ألزمه التحقق من صحة الجرد بالمعاينة الشخصية لأصول الشركة وموجوداتها وخصومها، وتحديد ما لها من حقوق وما عليها من التزامات مع الاطلاع على

1- أنظر المادة 6/678 من القانون التجاري.

2- أنظر:

Y. Guyon et G. Coquereau, préc, p. 185.

الوثائق المثبتة للقيود الواردة في الدفاتر التجارية حتى المنتظمة منها. أي أنه لا يسلم بصحة القيود في الدفاتر التجارية حتى المنتظمة منها ولكن لا بد عليه أن يطلع على الوثائق المثبتة للقيود المدونة.

وهذا ما أكدته المادة 716 من القانون التجاري بنصها: «عند قفل كل سنة مالية يضع مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة جرداً بمختلف عناصر الأصول والديون الموجودة في ذلك التاريخ ويضعون أيضاً حساب النتائج والميزانية.

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

إن الغرض من تأسيس شركة المساهمة هو تحقيق أرباح وتوزيعها على المساهمين في نهاية كل سنة مالية. غير أن الأرباح القابلة للتوزيع هي الأرباح الصافية أي الأرباح الناتجة عن نشاط الشركة خلال سنة مالية بعد اقتطاع المصروفات والاستهلاكات وتكوين رأسمال احتياطي سواء القانوني أو الاتفاقية¹.

وعلى محافظ الحسابات أن يراقب مدى التزام الشركة بهذه الاقتطاعات قبل توزيع الأرباح وإلا عدّ ذلك توزيعاً لأرباح صورية وما لهذا التكييف من نتائج سواء بالنسبة للقائمين بالإدارة أو المساهمين.

1-4 مدى احترام الشركة لمبدأ المساواة بين المساهمين:

لقد عمد المشرع من خلال الفقرة الرابعة من المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري إلى جعل من محافظ الحسابات راعياً للمساواة بين المساهمين، حيث ألزمه بمراقبة مدى امتثال الشركة لمبدأ المساواة بين المساهمين والذي يعد ركناً مكوناً لنية الاشتراك وإذا كان في أدنى

¹ - أنظر: أ. مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر 1997 ص 323 وما يليها؛ أ. أحمد محمد محرز، المرجع السابق، ص 580 وما يليها؛ أ. سميحة القليوبي، المرجع الشركات التجارية، ص 57 وما يليها.

مستوياته من التعاون الإيجابي الفعال على قدم المساواة لتحقيق الغرض من الشركة من خلال موضوعها.

من أهم أوجه المساواة التي يجب على محافظ للحسابات أن يراقبها مدى التزام الشركة باستدعاء كل المساهمين وفقاً للإجراءات المقررة، غير أن الملاحظ من خلال استقراء أحكام القانون التجاري أن المشرع لم ينتظم الأشكال والإجراءات الخاصة باستدعاء الجمعية العامة العادية واكتفى بتحديد الجهة المختصة باستدعائها، باعتبار أن الجمعية العامة العادية لا تنعقد من تلقاء نفسها وإنما بموجب دعوة للانعقاد سواء من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

كما تجدر الإشارة إلى أن المشرع قد منح للمساهم أو المساهمين حق استدعاء الجمعية العامة العادية وذلك باستصدار أمر استعجالي صادر عن رئيس الجهة القضائية للدرجة الأولى المختصة إقليمياً لتعيين وكيل مكلف باستدعاء الجمعية العامة، غير أنه حصرها في حالة التصفية¹. وكان على المشرع أن يجعلها حالة عامة باعتبارها خاضعة للسلطة التقديرية للقاضي والذي يراعي من خلالها ضرورة توفر عنصر الاستعجال.

كما استلزم المشرع صراحة ضرورة انعقادها مرة واحدة في السنة على الأقل خلال الستة أشهر التي تسبق قفل السنة المالية² وهذا هو الحد الأدنى، وفي غير هذه الأحوال تجوز للجهة المختصة بالاستدعاء أن تبادر إلى استدعاء الجمعية العامة كلما دعت الضرورة إلى ذلك.

ويمكن لمحافظ الحسابات أن يجري هذه الرقابة من خلال اطلاعه على وثائق الشركة خاصة الاستدعاءات الموجهة للمساهمين أو حتى عن طريق حضور الجمعيات العامة. وهذا ما

1- أنظر المادة 773 فقرة ثانية من القانون التجاري.

2- أنظر المادة 676 من القانون التجاري.

نصت عليه المادة 36 من القانون 10-01 بنصها: "يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته".

وكخلاصة لما تقدم فإن مراقبة محافظ الحسابات لمدى احترام الشركة لمبدأ المساواة لا يقصد به المساواة المطلقة بين جميع المساهمين في الشركة، بل المساواة بين جميع المساهمين الحاصلين لنفس الفئة من الأسهم سواء كانت أسهمها عادية أو أسهم امتياز أي ذات أولوية سواء تعلق الأمر بامتياز في التصويت أو الاكتتاب في أسهم جديدة أو في الربح¹

2- أشكال الإشهاد

نصت المادة 25 من القانون 10-01 على: "يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

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

من خلال استقراء هذا النص فإن المشرع قد ألزم محافظ الحسابات أن يبين من خلال تقريره السنوي نتائج الرقابة التي قام بها حول تسيير شركة المساهمة طيلة سنة مالية. ولا يكفي هذا الأخير في هذا الإطار بمجرد إبداء رأيه حول مالية الشركة المراقبة أو اعتقاده بسلامة الحسابات والميزانية، بل أكثر من ذلك لا بد عليه أن يقدم إشهادا على أن التقرير المرفوع للجمعية العامة من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين مطابق للوقائع والحقائق التي توصل إليها من خلال اطلاعه على وثائق الشركة وإجراء التحقيقات اللازمة. وبمعنى آخر فإن إقراره هذا يثبت اكتمال اقتناع شخصي بأن الميزانية المرفوعة في التقرير صحيحة ومنظمة وتعبر عن المركز المالي الحقيقي للشركة².

¹ - أنظر: أ. فريد العربي، المرجع السابق، ص 412.

Y. Guyon et G. Coquereau, préc, p. 252.

² - أنظر:

ويكون هذا الإشهاد سببا في اقتناع المساهمين بأن محافظ الحسابات قد بذل ما عليه من جهد لفحص الحسابات السنوية، ومدى مطابقتها للمعطيات المفرغة في تقرير التسيير المقدم للمساهمين.

وعلى هذا الأساس، يمكن للتقرير العام أن يأخذ الأشكال التالية:

1-2 الإشهاد بدون تحفظ:

لقد ألزم المشرع محافظ الحسابات على تقديم تقريره حول مالية الشركة في حال تطابق الميزانية مع الوثائق والدفاتر التي حقق فيها وعدم وجود أية مخالفات سواء قانونية أو حتى نظامية. وفي هذه الحالة يقدم إشهادا بدون تحفظ ليضمن للمساهمين حقهم في الاطمئنان على المركز الحقيقي للشركة بمعية مختص، وأن يبدي فيه اقتناعه بانتظام الميزانية التي تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة.¹

2-2 الإشهاد بتحفظ:

قد يضطر محافظ الحسابات من خلال تقريره السنوي حول تقرير التسيير أن يميز بين المعطيات التي يشهد بصحتها وهي الجزئية الغالبة، في حين أن بعض العناصر المكونة للميزانية غير صحيحة أو غير جديفة لانتفاء الأوراق المثبتة لذلك، ومثال ذلك عدم تطابق أحد أصول أو خصوم الشركة مع الوثائق الموجودة بحوزة محافظ الحسابات.

Lamy. Soc : commissaire aux comptes, éd 2006, p. 533 ; D. Vidal, préc, p. 236 et 239, R. Nemedeu, préc, p. 197 ; Y. Guyon et G. Coquereau, préc, p. 189 ; E de Pontavice : Le Commissaire aux comptes et la certification, Rev. Soc. 1976, p. 257.

1- أنظر: أ. علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 200.

Y. Guyon et G. Coquereau, préc, p. 190.

غير أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يرفع للجمعية العامة تقريراً بإشهاد مع تحفظ عام لأن في ذلك تناقض ومفهوم التحفظ الذي لا بد أن يكون في نطاق محدود وعناصر محددة ويلتزم هذا الأخير بالإشارة إليها، غير أن هذا التحفظ لا يؤثر في صحة الميزانية بالشكل المريب، فلا بد أن يحدد المجال الذي يشملته التحفظ مع تحديد الأسباب والأسانيد التي على أساسها قد صرح بتحفظه.

2-3 رفض الإشهاد المبرر قانوناً:

لقد أجاز المشرع لمحافظ الحسابات أن يصدر من خلال تقريره العام المرفوع للجمعية العامة رفضاً للإشهاد، وهذا في حال ما إذا ثبت لديه من خلال اطلاعه على وثائق وموجودات الشركة وتحقيقاته التي أجراها طيلة السنة المالية، قد أشارت إلى أن عدم الصحة وعدم الانتظام هو الجزء الغالب في التقرير المرفوع للجمعية العامة فلا يمكنه التحفظ فقط.

أو في حال وجود عوائق حالت دون ممارسته لمهامه الرقابية كامتناع القائمين بالإدارة أو مجلس المديرين من تمكين محافظ الحسابات من الاطلاع والتحقيق في دفاتر ووثائق الشركة وموجوداتها أو حتى امتناعهم عن تقديم التوضيحات المطلوبة قانوناً في حال وجود غموض أو تناقض في الوثائق المبلغة إليه أو حتى تلك التي اطلع عليها في إطار تحقيقاته الميدانية.

وفي المقابل نجد أن المشرع قد ألزم محافظ الحسابات في حالة تقديم تقرير بالرفض بالإشهاد أن يقدم المبرر القانوني الذي على أساسه قد رفض الإشهاد بصحة الميزانية المرفوعة للجمعية العامة وهذا بخلاف الإشهاد بدون تحفظ أو الإشهاد بتحفظ الذي يبقى فيهما التبرير جوازيًا بالنسبة له.

غير أنه إذا قام محافظ الحسابات بإفراغ رفضه للإشهاد في تقريره مع عدم تحديد المبرر القانوني، أو إذا كان المبرر غير جدي كان مسؤولاً في مواجهة الشركة عن الإخلال العمدي بالتزامه القانوني والمتمثل في الرقابة على تسيير الشركة¹.

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن التقارير المرفوعة من محافظ الحسابات إلى الجمعية العامة السنوية سواء بالإشهاد أو بالإشهاد بتحفظ أو حتى رفض الإشهاد المبرر قانوناً غير ملزم للجمعية². فيجوز لهذه الأخيرة أن تصادق على الميزانية السنوية حتى مع رفض محافظ الحسابات للإشهاد، لأن الغرض من هذه التقارير ليس تحديد قرار الجمعية العامة أو التقرير في محلها وإنما الغرض منه هو اتخاذ الجمعية لقرارها عن دراية كافية بجميع المعطيات الفنية الخاصة بالرقابة المحاسبية وما يترتب عنه من تحليل محافظ الحسابات من التزامه القانوني بالرقابة على مالية الشركة وحتى مسؤوليته في مواجهة الشركة والغير.

الخاتمة:

تعد شركة المساهمة العمود الفقري للاقتصاد، ولهذا عمد المشرع إلى إرساء قواعد الرقابة الخارجية على تسيير هذه الشركة نظراً لعجز الرقابة الذاتية عن الكشف على المخالفات ذات الطابع المحاسبي والفني، وهذا نظراً لافتقار أغلبية المساهمين على مستوى الجمعية العامة للاحترازية والخبرة لاكتشاف التلاعبات والأخطاء التي قد يرتكبها القائمون بالإدارة عند التعسف فاستعمال أموال الشركة. وتكمن أهمية الرقابة غير القضائية لمحافظ الحسابات في أنها تسعى إلى تجنب هذه الأخطاء أو على الأقل الحد منها من خلال اتخاذ التدابير اللازمة للحد من أثر الأخطاء على المشروع حماية لمصلحة الشركة ومجموع المصالح المرتبطة بها.

1- أنظر: أ. علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 202.

2- أنظر:

ومحافظ الحسابات ومن خلال مباشرته لمهامه الرقابية كأساس لحوكمة الشركات، فهو يسعى إلى حماية مصالح الشركة، وما لهذا المصطلح من مفهوم واسع ترتبط به مصالح اقتصادية وأخرى اجتماعية. ومصالح صغار المدخرين ولا يمكن الحديث عن أية رقابة جدية وفعالة إلا من خلال ضمان حياد واستقلالية محافظ الحسابات في إطار المسؤولية سواء المدنية أو الجزائية، أي خلق توازن بين ما لمحافظ الحسابات من سلطات رقابية ومسؤوليته في حال تعسفه في استغلال هذه السلطات.

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

- أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، 2012.
- أحمد محمد محرز، الوسيط في الشركات التجارية، منشأة المعارف، 2004.
- بوعزة ديدن ممارسة السلطة في شركة المساهمة، رسالة دكتوراه دولة جامعة الجيلاي اليابس 2002.
- شهدان عادل الغرابوي، الشركات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، دار الفكر الجامعي، 2020.
- هاني دويدار، القانون التجاري، منشورات الحلبي الحقوقية 2008.
- القانون التجاري، محمد فريد العريني، القانون التجاري، دار المطبوعات الجامعية، 1987.
- نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.
- مصطفى كمال طه، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر 1997.
- علي سيد قاسم، مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.
- صابونجي نادية، إدارة شركة المساهمة دراسة نقدية وتحليلية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير فرع قانون خاص كلية الحقوق، جامعة جيلالي ليابس، الجزائر، سنة 2002.

المراجع باللغة الفرنسية

-D. Vidal, Le commissaire aux comptes dans la société anonyme, LGDJ 1985.

- E. Du Pontavice : *Le Principe de non immixtion des commissaires aux comptes dans la gestion des faits*, Rev. Soc, 197.
- E de Pontavice : *Le Commissaire aux comptes et la certification*, Rev. Soc. 1976.
- Lamy. Soc : *commissaire aux comptes*, éd 2006.
- Ph. Merle, *Droit commercial, Sociétés commerciales*, 5^{ème} éd, D1996.
- R. Augustin, *Responsabilité des commissaires aux comptes et des experts-comptables*, D.2011
- R. Nemedeu, *Le contrôle de la soc. ano*, thèse de doctorat ,Paris ,2000.