

الإشهاد على حسابات المؤسسات والشركات التجارية

بقلم الأستاذ(ة) طيطوس فتحي *

لقد كان ميلاد مهنة محافظة الحسابات في الجزائر بمثابة قفزة نحو تكريس ثقافة الإشراف على الحسابات في المؤسسات والشركات التجارية، إذ أراد المشرع الجزائري أن يحرص على خلق نوع من الرقابة الموضوعية على الشركات والمؤسسات المشمولة بالإشراف على الحسابات، فكان القانون رقم 91-08¹ بمثابة اللبنة الأولى لهذه المهنة في عالم الأعمال الجزائري، وعزز بصور قانون ثاني² جاء ليكرس استقلالية هؤلاء المهنيين في أداء المهام الموكلة إليهم.

احتواء المؤسسات والشركات التجارية على شركاء يختلفون في المراكز القانونية باختلاف مساهماتهم في رأس مال الشركة، جعل أولئك الذين يملكون حصة كبيرة في رأس مالها يتعسفون أحيانا في تسييرهم للشركة، من هنا جاءت فكرة تعيين محافظ الحسابات يكون بمثابة الحامي للشرعية داخل هذه الشركات.

هذا الموضوع قد يثير عدة إشكالات قانونية تأتي في مقدمتها مدى فعالية الآليات التي كرسها المشرع في القوانين من أجل الوقوف على حسابات الشركات في الجزائر؟ وهل حقا استطاع المشرع الجزائري ضبط آليات الإشراف على حسابات المؤسسات والشركات التجارية بالشكل الذي يضمن صدق ومصداقية المعلومات الصادرة عن هذه الهيئات ؟

من أجل الحد من التعسف، أوكلت لمحافظي الحسابات مهمة الإشراف على شرعية ومصداقية حسابات الشركة التي يراقبونها (مبحث أول)، وهذا لا يكون إلا عبر تحريرهم لمحاضر وإعدادهم لتقارير والمصادقة عليها (مبحث ثاني)، ويبقى هؤلاء بمثابة العين الرقابية على أعمال المسيرين، فيقومون بإعلام المساهمين بكل ما من شأنه أن ينقص من الضمانات الممنوحة لهم بموجب القانون (مبحث ثالث).

المبحث الأول: الإشهاد على شرعية الحسابات ومصادقيتها

بمجرد توليه لمهامه لدى المؤسسات والشركات التجارية، يبدأ محافظ الحسابات بتفحص الوثائق الحسابية لكل هيئة، من أجل التأكد من شرعية الحسابات السنوية، كما يقع عليه واجب التأكد من مصداقية المعلومات التي وردت في هذه الوثائق بحيث تعكس حقيقة الصورة الوفية³ لتصرفات التي أبرمتها كل من المؤسسة والشركة التجارية محل مراقبة⁴.

تعد مهمة الإشهاد على شرعية الحسابات والتأكد من مصداقيتها من أهم المهام التي تعهد لمحافظ الحسابات بمناسبة ممارسته لمهام المراقبة داخل المؤسسات والشركات التجارية، فتتخصص مهمته في معرفة ما إذا كان القائمون بالإدارة قد احترمو أحكام القانون التي تخضع لها المؤسسات والشركات التجارية المشمولة برقابة محافظ الحسابات⁵.

إن القول بشرعية الحسابات ومصادقيتها يعني توفر هذه الحسابات على ثلاث صفات: الشرعية، الصدق والصورة الوفية، إلا أن شرح هذه المفاهيم ليس سهلاً، بل لا بد من الرجوع إلى القوانين التي نظمت هذه المهنة للوقوف على ماهية هذه المفاهيم.

إذا كان من السهل علينا الإحاطة بالمفهومين الأولين، الشرعية والصدق، فإن الحال ليس كذلك بالنسبة للمفهوم الثالث الصورة الوفية، إذ يحتاج منا إلى توضيح أكثر، لذلك يتوجب علينا أولاً معرفة مفهوم الشرعية (المطلب الأول)، ثم مفهوم صدق الحسابات (المطلب الثاني)، وأخيراً مفهوم الصورة الوفية (المطلب الثالث).

المطلب الأول: شرعية الحسابات

تأتي في مقدمة المهام التي تعهد لمحافظ الحسابات التأكيد على شرعية الحسابات، لكن السؤال الذي يطرح في هذا الشأن هو فيما تتمثل الشرعية؟ هل نعني بها إحترام الأحكام القانونية والتنظيمية التي تسري على المؤسسات والشركات التجارية عند إعداد الحسابات؟ أم يمكن أن نتعدى هذه الأحكام إلى أحكام القوانين الأخرى كالقانون التجاري أو حتى الأعراف والمبادئ العامة التي تسري على المعاملات التجارية؟

أكد جانب من الفقه الفرنسي⁶ أن الشرعية هنا تتعلق بتلك الأعمال والتصرفات التي يقوم بها القائمون بالإدارة قبل إعدادهم لتقريرهم السنوي حول ميزانية وحسابات المؤسسة أو الشركة التجارية. فمسك الدفاتر التجارية هو من قبيل الأعمال التي تساعد محافظ الحسابات في معرفة ما إذا كانت الحسابات قد أعدت بصورة قانونية أم لا.⁷

لذلك ذهب رأي في الفقه الفرنسي إلى إعتبار محافظ الحسابات حامي القانون داخل المؤسسات والشركات التجارية⁸ إذ تقع عليه مهمة التأكد من إحترام القائمون بالإدارة في إعدادهم لحسابات الشركة الوثائق الحسابية.⁹

لا يكتفي محافظ الحسابات من أجل التأكد من شرعية الحسابات بما يقدمه له القائمون بالإدارة من وثائق، وإنما يقع عليه واجب الإنتقال إلى مقرات المؤسسات والشركات التجارية وتفحص كل الوثائق الحسابية التي لها علاقة بالحسابات السنوية للشركة أو المؤسسة.¹⁰

المطلب الثاني: مصداقية الحسابات

قد نجد بعض الفقهاء يستعملون كلمة "صدق الحسابات"، وعلى العموم فهذه العبارة ترتبط أساسا بعلاقة الشركة أو المؤسسة بالعالم

الخارجي، أي تعتبر الحسابات في هذه الحالة الصورة التي تعكس صدق الحالة المالية للمؤسسة أو الشركة التجارية محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات.¹¹

إن القول بصدق الحسابات يعني أن القائمون بالإدارة قد أعدو حساباتهم تبعا للوضعية التي تعيشها مؤسستهم أو الشركة القائمون بإدارتها، أي صدق الحسابات هو التعبير صراحة على أن ما ورد في الوثائق الحسابية يعكس الوضعية الحقيقية للهيئة محل مراقبة.¹²

يقع على محافظ الحسابات في حالة عدم وجود ما يبين صدق المعلومات الواردة في التقارير السنوية للقائمين بالإدارة أن يبدي رأيه في خصوص إمكانية وجود معلومات لا تعكس الوضعية المالية الحقيقية التي تعيشها الشركة¹³ وهذا قد يؤدي بدوره إلى تغليب الشركاء والغير على حد سواء، خاصة في حالة لجوء هذه الشركة إلى اللجوء العلني للدخار، الأمر الذي قد يجعل الغير يقبل على شراء أسهم الشركة بناء على تقرير جعلها تظهر بمظهر زائف عكس ما هو عليه الأمر في الواقع.¹⁴

وبالرجوع إلى المشرع الجزائري، نجده قد نص في القانون المنظم للمهنة على أن مهمة محافظ الحسابات تنحصر في الإشهاد على صحة وانتظامية الحسابات السنوية ومدى مطابقة الحسابات المعدة مسبقا من طرف القائمين بالإدارة مع القوانين التجارية والمخطط الوطني للمحاسبة وكل ما يتعلق بإعداد الوثائق الحسابية.¹⁵

غير أنه لا يمكننا أن نتكلم عن صدق حسابات مؤسسة أو شركة ما لم يقوم القائمون بإدارة هذه الهيئات بإحترام الأحكام العامة التي تسري على المؤسسة أو الشركة التجارية من جهة¹⁶ وكذلك إحترام الأحكام الخاصة التي تتعلق أساسا بكيفية إعداد الوثائق الحسابية.¹⁷

المطلب الثالث: الصورة الوفية للحسابات

لا نجد في القانون المنظم للمهنة في الجزائر حكم يشرح هذه العبارة، وحتى ولو رجعنا إلى القانون الفرنسي المنظم للمهنة¹⁸، لا نجده هو الآخر قد تضمن نصا يشرح فيه ماهية هذه العبارة.

هناك عوامل تجعل من الصعب بما كان أن نحيط بهذا المفهوم، فما يجده محافظ الحسابات وفي قد لا يعتبر كذلك حسب محافظ حسابات آخر يعمل معه في نفس المؤسسة أو الشركة، لذلك أقر جانب من الفقه الفرنسي بأن مفهوم الصورة الوفية يرتبط بنظرة كل شخص حول وضعية أو حالة معينة، فيتعلق الأمر هنا بحقائق خارجية يختلف تكييفها من شخص إلى آخر.¹⁹

وهكذا فقد أكد جانب من الفقه الفرنسي على أنه يجب تحديد بعض المعايير التي يعمل بها القائمون بإدارة المؤسسات والشركات التجارية من أجل إعدادهم لأية وثيقة حسابية من شأنها إعطاء لكل من تهمه الأمر. سواء كان شريك أو من الغير. صورة وافية عن الوضعية المالية للشركة.²⁰

نفس المبادئ تقريبا تبناها النظام الأنجلوسكسوني فيما يخص صدق الحسابات وضرورة توافر الحسابات المعدة مسبقا من طرف القائمين بالإدارة على عنصر النية الحسنة، أي على الحسابات أن تتوافر على خاصية المصادقية بعيدا عن أي تزيف من شأنه الإضرار بمصالح الشركة أو الغير المتعامل معها.²¹

غير أنه هنالك اتجاه آخر في الفقه الفرنسي يرى بأن مفهوم الصورة الوفية للحسابات قد لا يحمل في طياته كل الضمانات التي من

شأنها أن تجعل المتعامل مع الشركة يعمل في جو من الأريحية يساعد على نمو المؤسسة أو الشركة التي هي محل مراقبة من طرف محافظ الحسابات.²²

الوصول بالحسابات إلى مستوى الصدق والمصداقية، يدعو كل من محافظي الحسابات والقائمون بإدارة المؤسسات والشركات التجارية إلى احترام المعايير التي أعدت مسبقا من أجل إعداد التقارير سواء السنوية أو الخاصة، لذلك يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في هذه الحالة كونه العنصر الضروري الذي يجعل القائمين بالإدارة على قدر كبير من الحرص حين إعدادهم للتقارير الحسابية.

المبحث الثاني: تحرير التقارير والمصادقة

بمجرد أن يتولى محافظ الحسابات الرقابة على مستوى المؤسسات والشركات التجارية، يقع عليه واجب تحرير محاضر وتقارير (المطلب الأول)، ثم بعد ذلك يجب عليه أن يصادق على التقارير التي أعدها مسبقا القائمون بالإدارة (المطلب الثاني).

المطلب الأول: إعداد التقارير

يعتبر التزام محافظ الحسابات بتحرير محاضر من قبيل الالتزامات بتحقيق نتيجة، وبالتالي عدم قيامه بتحرير تقارير قد يعرضه إلى مسؤولية مدنية كما قد يحرمه من ممارسة المهنة بشكل مؤقت أو نهائي حسب الأضرار التي سببها فعله.

ومن أجل القيام بالمهام التي أوكلت إليهم، يقوم محافظو الحسابات بإعداد تقارير عامة (الفرع الأول)، وتقارير خاصة التي قد تتنوع بتنوع التصرفات (الفرع الثاني).

الفرع الأول: التقارير العامة

بعد مرور سنة مالية، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقريره العام يثبت فيه صحة ما جاء في التقارير التي أعدها القائمون بإدارة المؤسسة أو الشركة التجارية التي تقع تحت مراقبته²³

تعد هذه التقارير كما ذكرنا سابقا في المبحث الأول، ضمان عام لكل مستثمر يريد أن يتعامل مع المؤسسة أو الشركة محل مراقبة، إذ تقوم قرينة قوية على أن المعلومات التي وردت في التقرير السنوي تعكس حقيقة الوضع المالي للمؤسسة أو الشركة.

ويختلف المتعاملين مع الشركة أو المؤسسة باختلاف التصرفات والتعاملات التي تقدمان عليها، وعليه قد يكون من قبيل الغير المتعامل مع الشركة: المؤسسات البنكية، الشركات التجارية، الأشخاص الطبيعية، المؤسسة العامة ذات الطابع التجاري والصناعي، المؤسسات العامة ذات الطابع التجاري ... الخ

عند إعداد هذه التقارير العامة، يجب على محافظ الحسابات أن يحترم بعض الشروط، سواء تعلق الأمر باحترامه لمواعيد إعداد هذه التقارير (أولا)، أو البيانات التي يجب أن تتضمنها (ثانيا).

أولا: مهلة إعداد التقارير العامة

لقد ذهب جانب من الفقه الفرنسي²⁴ إلى اعتبار المهلة الممنوحة لمحافظ الحسابات من أجل إعداد تقريره السنوي غير كافية للوقوف على الجزئيات التي تضمنها تقرير المصيرين، إذ تجتمع الجمعية العامة كل ستة أشهر ويقع على محافظ الحسابات واجب إعداد تقريره السنوي خلال مهلة 15 يوما قبل تاريخ الاجتماع، لكنه يجد نفسه ملزما كذلك

بمواعيد المسيرين الذين لهم مهلة 45 يوما قبل تاريخ انعقاد الجمعية العامة حتى يتسنى لهم كذلك تقديم تقاريرهم إلى محافظي الحسابات، وهكذا يجد نفسه محافظ الحسابات أمام مهلة 30 يوما فقط ليقوم بفحص هذه التقارير والقول فيما إذا كانت صحيحة أم لا، لذلك تعتبر هذه المهلة قصيرة تجعل من مهمة محافظي الحسابات نوعا ما صعبة.²⁵

لا نجد حكم خاص بهذه المسألة في القانون الإطار المنظم للمهنة في الجزائر، الأمر الذي يجعل لمحافظ الحسابات سلطة تقديرية، على أنه يجب عليه تقديم التقرير، لأن في عدم تقديمه لتقريره مخالفة لأحكام قانونية قد تصل عقوبتها إلى حد حرمانه من ممارسته لمهمة المراقبة الحسابية سواء بصفة مؤقتة أو نهائية.²⁶

ثانيا: محتوى التقارير العامة

يجب أن تحتوي التقارير العامة المقدمة من طرف محافظي الحسابات على مجموعة من البيانات التي تضيف عليها الحجية سواء في مواجهة المساهمين، الشركاء أو الغير، وقد تتنوع هذه البيانات بتنوع التقارير المعدة من طرف محافظ الحسابات:²⁷

- معلومات تتعلق بسير مهمة محافظ الحسابات وما إذا كان قد تلقى العون الكافي لقيامه بالمهام أم لا.
- معلومات تتعلق بحسابات المؤسسات أو الشركات التجارية التي يراقبها محافظ الحسابات وكذلك حسابات فروع هذه المؤسسات والشركات.
- معلومات تتعلق بالأرباح والخسائر مع ذكر بيانات تتعلق بإجراءات التقسيم.

■ معلومات تتعلق بمصداقية الحسابات المعدة مسبقا من طرف
القائمين بالإدارة.

هذه البيانات تضاف إليها بيانات أخرى يجب أن تحتويها التقارير
السنتوية المعدة من طرف محافظي الحسابات تحت طائلة بطلانها،
ويتعلق الأمر بـ²⁸

- بيانات تتعلق بعدم صرف الحسابات.

- الإشارة إلى الطريقة التي أتبعها محافظ الحسابات لإعداده
تقاريره.

- الإشارة إلى وجود احترام من عدمه لمبدأ المساواة ما بين
المساهمين.

- الإشارة إلى المخالفات التي يكون المسيرون قد ارتكبوها.

وهناك جانب من الفقه الفرنسي اشترط²⁹ أن يحتوي تقرير
محافظ الحسابات على كل معلومة أو إشارة من شأنها أن تجعل التقرير
أكثر وضوحا بحيث لا يشوبه غموض.

الفرع الثاني: التقارير الخاصة

نظرا لأهمية بعض التصرفات والعمليات القانونية، تحضى هذه
الأخيرة من طرف محافظ الحسابات باهتمام خاص يجعله يحزر تقارير
تتضمن هذه المعاملات.

وتختلف هذه التقارير الخاصة باختلاف مضامينها:³⁰

- تقارير حول الاتفاقيات المبرمة ما بين الشركة والمسيرين.

- تقارير تحتوي تنازل بعض المساهمين عن حق الأفضلية في الاكتتاب عند رفع رأسمال الشركة.

- تقارير تحتوي مشروع حفظ رأسمال الشركة.

- تقارير تحتوي تحويل أو اندماج الشركة مع شركة أخرى.

- تقارير حول العمليات المالية المتعلقة بالقيم المنقولة.

كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم بإعداد أي تقرير خاص يوضح فيه تعامل أو تصرف يتعلق بالمؤسسة أو الشركة محل مراقبة³¹.

وبالرجوع إلى القضاء الفرنسي، نجد أن محكمة إستئناف باريس أكدت على ضرورة إشارة محافظ الحسابات لكل الاتفاقيات المبرمة ما بين الشركة والمسيرين، وهذا من أجل السماح للمساهمين بتقدير الفوائد والأخطار التي قد تتعرض لها شركتهم جراء إبرام هذه الاتفاقات، وعليه يقع على عاتق محافظ الحسابات إبداء رأيه فيما إذا كانت هذه الاتفاقات مفيدة للشركة أم لا³².

المطلب الثاني: المصادقة على التقارير

في هذه المرحلة يجد محافظ الحسابات نفسه أمام ثلاث اختيارات، إما أن يقوم بالمصادقة على التقارير دون تحفظ (الفرع الأول)، أو أن يقوم بالمصادقة مع إبداء تحفظ (الفرع الثاني)، كما يمكن له رفض المصادقة (الفرع الثالث).

الفرع الأول: المصادقة دون تحفظ

يجب أن يحتوي التقرير العام الذي يعده محافظ الحسابات على معلومات صحيحة، لذلك يتأكد هذا المهني من كل العمليات والتصرفات التي قام بها المسيرون والتي ذكرت في تقاريرهم السنوية.

بعدها يقوم بالمصادقة على هذه التقارير التي أعدها القائمون بإدارة هذه المؤسسات والشركات التجارية³³.

فكل تقرير موجه إلى الجمعية العامة يمر حتما عبر هؤلاء المهنيين، حيث توكل إليهم مهمة مراقبة شرعية ومصادقية المعلومات التي احتوتها تقارير المسيرين³⁴.

قيام محافظ الحسابات بالمصادقة على التقارير، يعني وجود قرينة مفادها إحترام المسيرون أثناء إعدادهم لهذه التقارير لمجموعة من الشروط تأتي في مقدمتها³⁵:

- احترام القواعد المعمول بها عند إعداد الحسابات المدعمة وخاصة ما تعلق منها بالأحكام العامة للمحاسبة.

- احترام المبادئ القانونية لإعداد الحسابات وخاصة مبدأ صدق وشرعية الحسابات.

- احترام محافظ الحسابات أثناء مراقبته للتقارير كل الاجتهادات المهنية في هذا المجال ولاسيما تلك المتعلقة بكيفية إعداد التقارير والمصادقة عليها.

عند مصادقته على التقارير، يقوم محافظ الحسابات عادة بكتابة هذه العبارة:³⁶ "نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات

.... لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيّة نتيجة عملية النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة الماليّة وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط."

الفرع الثاني: التحفظ مع المصادقة

ففي هذه الحالة لا يقوم محافظ الحسابات برفض المصادقة وإنما يقوم ببعض التحفظات على بعض النقاط القانونيّة التي وردت في تقارير المسيرين، والتي يجب أن يعاد النظر فيها.³⁷

لكن ذهب جانب من الفقه الفرنسي³⁸ إلى اعتبار التقارير التي يّعدها محافظ الحسابات ذات طابع وصفي، وعليه يمكن للجمعية العامة . ورغم وجود تحفظات محافظ الحسابات . أن تصادق على الحسابات السنوية.

وهذا الحكم قد يعرض مصلحة الشركة لأخطار تأتي في مقدمتها النقص في رأسمال الشركة وهذا بحد ذاته يعتبر سببا كافيا لكي ترفع دعوى ضد المسيرين من طرف كل مساهم تضرر من جراء المصادقة على الحسابات السنوية دون تحفظ.³⁹

ويبدو أن هذا الموقف هو الأقرب للصواب، لأنه لا يتصور أن يصبح عمل محافظ الحسابات عملا ثانويا، بحيث يجوز لأعضاء من الجمعية العامة أو حتى المسيرين أن يتصرفوا دون الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات هذا المهني في مجال الأرقام.

وتجدر الإشارة إلى بعض المخالفات التي تكون محل تحفظ من طرف محافظ الحسابات كلما تعرض لها أثناء قيامه بالمهام العادية، ويتعلق الأمر بـ:⁴⁰

— عدم احترام القواعد العامة التي تضبط المحاسبة العمومية.
— عدم وجود أو عدم كفاية الوثائق التي تثبت الحسابات المقدمة من طرف القائمين بالإدارة كنقص الفواتير مثلا.

— عدم إعطاء يد مساعدة من طرف المسيرين الأمر الذي جعل محافظ الحسابات لا يصل إلى بعض الوثائق الحسابية.

وبالرجوع إلى النظام الأنجلوسكسوني، نجد فيه لمحافظ الحسابات الحق في الإشارة لكل وثيقة لم يتم الإطلاع عليها حتى يتنصل من كل مسؤولية قد تترتب عن ذلك.⁴¹

ويستعمل محافظ الحسابات هذه العبارات عادة عندما يقوم بالمصادقة على تقرير مع إبداء تحفظاته⁴²: "تحت التحفظات المشار إليها أعلاه، ونظرا للإجتهادات التي أدتها طبقا لتوصيات المهنة أقدر أنه بإمكانني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات... لهذا التقرير منتظمة وصادقة وتعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات شركتكم في نهاية النشاط".

إن وجود تحفظات على التقارير قد ينظر إليها نظرة سلبية وهكذا قد يلحق بالشركة أضرار بالغة الأهمية، خاصة عندما يتعلق الأمر بسمعة الشركة أو المؤسسة، فيكون بذلك كل متعامل معهما في حالة من الترقب تجعله يحجم بعض الأحيان في التعامل مع هذه المؤسسات أو الشركات التجارية التي كانت محل تحفظ⁴³.

الفرع الثالث: رفض المصادقة

وهذه الحالة تعتبر الأخطر على سمعة المؤسسة أو الشركة التجارية التي كانت تقاريرها محل رفض من طرف محافظ الحسابات.

بعد أن يتأكد من كل الوثائق الحسابية، يبدي محافظ الحسابات رأيه حول التقارير السنوية التي أعدها مسيرو المؤسسات والشركات التجارية، وبمجرد وجود مخالفات جسيمة يجد نفسه محافظ الحسابات مضطرا لرفض المصادقة تحت طائلة تعرضه لمسائلة مدنية أو مسائلة جزائية إذا ما أخذ حكم الشريك في حالة وجود أخطاء جزائية في التسيير.⁴⁴

لذلك يجب على محافظ الحسابات الذي رفض المصادقة على التقارير المقدمة إليه من طرف القائمين بالإدارة أن يعلل قراره القاضي بالرفض.⁴⁵

وبالرجوع إلى قانونا الجزائري لا نجد حكم خاص يتعلق بالأخطاء أو المخالفات التي تجعل محافظ الحسابات يرفض المصادقة، غير أنه بالرجوع إلى القانون الفرنسي نجده قد اعتمد بعض المخالفات أهمها:⁴⁶

- عدم احترام قواعد المحاسبة العمومية.

- عدم تمكين محافظ الحسابات من جميع الوثائق الحسابية.

- وجود تناقضات في حسابات الشركة الأم والشركة الفرعية.

ينهي محافظ الحسابات تقريره القاضي برفض المصادقة بعبارة تفيد ذلك غالبا ما تكون على هذه الشاكلة:⁴⁷

"لا توجد وثائق حسابية تفيد التعاملات التي ظهرت في التقرير الذي أعده القائمون بالإدارة ...، وهذا لا يعكس صدق الحسابات ولا يعطي صورة وافية للنتائج المتوصل إليها ... لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومة".

المبحث الثالث: مهمة الإعلام داخل الهيئة

نظرا لمكانة محافظ الحسابات داخل المؤسسات والشركات التجارية،
توكل إليه مهمة إعلام الشركاء داخل هذه الهيئات بكل ما يتعلق بمؤسستهم أو
شركتهم وخاصة ما تعلق منه بجانب التسيير.

فيقوم محافظ الحسابات بإعلام المسيرين بصفتهم القائمون
بإدارة المؤسسات أو الشركات التجارية (المطلب الأول)، كما يعلم كذلك
الشركاء بما أقدم عليه المسيريون من تصرفات تهمهم.

المطلب الأول: إعلام المسيرين

لا يمكننا تجاهل دور محافظ الحسابات في المحافظة على تطبيق
القوانين داخل المؤسسات والشركات التجارية التي تقع تحت رقابته، لذلك
أعطيت له صلاحيات واسعة في الكشف عن كل المخالفات التي قد تتعلق
بجانب التسيير⁴⁸، وبمجرد إكتشافه هذه المخالفات يقع على عاتقه إبلاغ المسيرين
بها قصد إتخاذهم الإجراءات اللازمة لإعادة الأوضاع إلى ما كانت عليه أو إصلاح
الأخطاء التي قد تكون بسيطة⁴⁹.

إن إهمال محافظ الحسابات لواجب إعلام المسيرين قد يعرضه إلى
إحدى الأوضاع التالية:

- فقد يساءل بصفته شريك عن فعل مخالف للقواعد العامة للتسيير،
خاصة إذا ما علم بالفعل ولم يقم بالإعلام⁵⁰.

- قد يعرضه لفعل عدم إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية
والمخالفات التي تم كشفها في إطار ممارسته لمهامه العادية⁵¹.

ويقع على عاتق المسير كذلك طلب رأي محافظ الحسابات كلما وجد
هنالك أوضاع غير عادية أو خلل في بعض الحسابات لأن من شأن ذلك إعطاء

لمحافظ الحسابات الفرصة في أن يكتشف مخالفات وهي في بدايتها حتى يجنب الشركة أو المؤسسة خسائر كبيرة⁵².

لكن السؤال الذي يطرح في هذه المسائل هو ما هي المعلومات التي يقع على عاتق محافظ الحسابات إعلام الميسرين بها ؟

بالرجوع إلى القانون الإطار المنظم للمهنة، نجد أن المشرع تبني عبارة عامة بقوله بأنه يقع على محافظ الحسابات إعلام الميسرين بكل نقص اكتشفه ومن طبيعته عرقلة استمرار استغلال المؤسسة⁵³.

وذهب جانب من الفقه الفرنسي إلى تبني مجموعة من المعلومات التي يقع على عاتق محافظ الحسابات إعلام الميسرون بها ويتعلق الأمر بـ⁵⁴:

- الأساليب التي اعتمدها محافظ الحسابات في إعدادة لتقاريره.

- كل وثيقة حسابية اطلع عليها.

- كل وثيقة حسابية لم يتسنى له أن يطلع عليها بسبب عرقلة من طرف أحد الشركاء بسبب قوة قاهرة.

المطلب الثاني: إعلام الشركاء

يعتبر محافظ الحسابات العين التي تراقب الميسرين أثناء قيامهم بمهامهم، لذلك يقع عليه واجب إعلام الشركاء بأعمال التسيير وبكل المعلومات التي من شأنها جعلهم على دراية بأوضاع المؤسسة أو الشركة التي ينتمون إليها⁵⁵.

تأتي على رأس المعلومات التي يجب على محافظ الحسابات إعلامه بها الشركاء، كل المعلومات التي لها علاقة بحقوقهم الشخصية

والتي تؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على ذمتهم المالية أو على الزمة المالية للمؤسسة أو الشركة التي ينتمون إليها⁵⁶.

ولقد ذهب جانب من الفقه الفرنسي⁵⁷ إلى اعتبار بعض الاتفاقات من قبيل المعلومات التي يجب أن يبلغها محافظ الحسابات للشركاء ويتعلق الأمر بـ:

- كل اتفاق ما بين المؤسسة أو الشركة مع شركة أخرى.

- كل إتفاق ما بين المؤسسة أو الشركة مع شركات مدنية تلجأ علنيا للإدخار.

- كل المعلومات المتعلقة بالأجور وبذوي الأجور المرتفعة.

وبالرجوع إلى القانون الجزائري، نجد أن المشرع الجزائري نص صراحة في القانون التجاري ولا سيما المادتين 628 و 628 منه على ضرورة وجود الموافقة المسبقة من طرف أعضاء الجمعية العامة لبعض الاتفاقيات الخاصة والتي يتم عرضها على الجمعية العامة بواسطة تقرير يقدمه محافظ الحسابات.

رغم وجود قوانين تحكم العلاقة القائمة ما بين محافظي الحسابات والقائمين بالإدارة، إلا أن هذه العلاقة لا زالت لم ترتقي بعد إلى علاقة التعاون، إذ ينظر إلى حد الساعة إلى محافظ الحسابات بأنه مساعد وكيل الجمهورية، وعينه التي تراقب أية مخالفة من شأنها أن تكون محل تبليغ وكيل الجمهورية المختص إذا ما كانت تشكل جرم يعاقب عليه القانون الجزائري، وما يحدث في الشركات الكبرى والمؤسسات من اختلاسات يدعوننا إلى التساؤل حول الفائدة العملية من وجود مهني الأرقام داخل هذه المؤسسات والشركات، وهذا ما أدى بأحد الفقهاء الجزائريين⁵⁸ إلى تبنيه لآلية أخرى أكثر فعالية من شأنها الحد من الممارسات التعسفية التي يقوم بها القائمون بالإدارة، فأوجد ما يعرف بالخبرة في التسيير والتي تعتمد أساساً على التحقيق والتأكد من كل الحسابات التي أعدها القائمون بالإدارة دون الاكتفاء بتقنية العينة التي يعتمد عليها في غالب الأحيان محافظي الحسابات.

Le résumé de l'article intitulé:
La Certification des Comptes Des Entreprises et des Sociétés
Commerciales

Les commissaires aux comptes en Algérie sont désignées par l'assemblée générale de la société concernée par la certification des comptes, mais en peut avoir une intervention judiciaire par voies du président de tribunal compétant lorsque l'assemblée omis la désignation de ce professionnel.

Leurs fonctions est de certifier et approuver que les comptes annuels de la société ou de l'entreprise sont établis selon les normes nationales de la comptabilité, ils sont obligés à rédiger des rapports afin d'approuver les comptes ordinaires de la société ainsi que les comptes consolidés.

Ils sont tenus aussi d'informer les actionnaires de tous les actes conclus dans le cadre de la gestion.

الهوامش

*. أستاذ مكلف بالمحاضرات، جامعة د. مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر.

1. القانون 08/91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية المؤرخة في 01 ماي 1991، ص. 651.

2. القانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42، في 11 جويلية 2010.

3. هناك جانب من الفقه الجزائري يحذر استعمال عبارة: " الصورة الصحيحة "، أنظر: صالح زراوي فرحة، وظيفة المراقبة الحسابية في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية، الاقتصادية والسياسية، الطبعة الأولى، جامعة الجزائر، 1994، ص. 191.

4. Robert Castell et François Pasqualini, Le commissaire aux comptes, Economica, Paris, 1995, p.35.

5. Laure Brunow, L'exercice du contrôle dans les sociétés anonymes, thèse, Lille II, Octobre 2003, p.36.

6. Bernard Bouloc, Le renforcement de l'efficacité des contrôles effectués par les commissaires aux comptes, Revue des sociétés, Dalloz, Paris, 2007, p.1303.

7. Ibid.

8. Emmanuel Du Pontavice, Les commissaires aux comptes dans les lois des 24 juillet 1966 et 04 janvier 1967 sur les sociétés commerciales, Mélanges Gabrillac, Dalloz, Paris, 1968.

9. Ibid.

10. Bahram Soltani, Le commissaire aux comptes et le marché financier, Economica, Paris, 1996, p. 21.

11. Touhri Cherifi, Du rôle et des missions du commissaire aux comptes, El Watan, 17 Septembre 2007.

12. Anne Charvériat et Alain Couret, Droit des affaires, Sociétés commerciales, éd. Francis Lefebvre, Paris, 2004, p.352.

13. Simon Doyen, La fiabilité des comptes sociaux, réflexion sur la notion de fidélité, Gazette du Palais, 1981, I, p.55.

14. Victor Amata, Le contrôle des sociétés et la certification des comptes annuels par les commissaires aux comptes, Revue de Banque, n° 398, Paris, Septembre 1980, p.38.

15. المادة 28 من القانون رقم 01/10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

16. عبد المجيد زعلاني، الاتجاهات الجديدة لتشريع جرائم الصرف، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد الأول، سنة 1999، ص. 61.

17. ديدن بوعزة، أجهزة الرقابة في شركات المساهمة، مجلة الدراسات القانونية، العدد 03، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2006، ص. 23.

18. La loi n° 66/537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales en France.

19. Simon Doyen, op.cit., p.56.

20. François Pasqualini, op.cit., p.23.

21. Jean-Larguier, Mauvaise foi et faux bilan, Dix ans de conférence d'agrégation, Etudes de droit commercial offerts à Joseph Hamel, Dalloz, Paris, 1961, p.13.

22. Didier Kling, L'abus de biens sociaux, Gazette du Palais, n°324 à 325 du 19-20 novembre 2004, p.52.

23. Victor Amata, op.cit., p. 980.

24. Yves Guyon et Georges Coquereau, Le commissariat aux comptes, LITEC, Paris, 1971, p.195.

25. بوحفص جلاب نعناعة، الإطار التشريعي المنظم لمهنة ومسؤولية محافظ الحسابات في الشركات التجارية، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، العدد 02، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2008، ص.206.

26. موفق اليافي، المسؤولية المهنية لمفوضي المراقبة، مجلة الدراسات القانونية، العدد 05، جامعة بيروت العربية، لبنان، 2000، ص.412.

27. Alain Couret, Le nouveau contrôle légal des comptes, D., Dalloz, Paris, 2003, p.2299.

28. Philippe Merle, Les nouvelles obligations des commissaires aux comptes après la loi NRE du 15 mai 2001, D., n°43, chronique, Dalloz, Paris, p.3518.

29. France Guiramand et Alain Héraud, Droit des sociétés, Dunod, 10^{ème} édition, Paris, 2003, p.227.

30. Marc Lauriol, Le rapport spécial des commissaires aux comptes dans les sociétés anonymes, R.T.D.Com., 1955, p.730.

31. Hamra Bouhadjar, Le commissaires aux comptes, éd. Dar El-abid, Alger, 2005, p.37.

32. ¹. Dominique Vidal, Pertes de capital propres et responsabilité civile des commissaires aux comptes, Revue des Sociétés, 1993, p.411.

33. Victor Amata, op.cit., p.983.

34. المادة 29 من قانون 01/10 المنظم للمهنة: "يترتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبررة قانونا".

35. 1. Knut Rodhe, La surveillance des sociétés par actions dans le droit Suédois, R.T.D.Com., Dalloz, Paris, 1960, p.283.

36. الاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الإجتماعية، مجموعة النصوص، المجلس الوطني للمحاسبة، 2001، رقم 01، ص.84.

37. Robert Castell et François Pasqualini, op.cit., p.57.

38. Yves Guyon, La société anonyme, Dalloz, Paris, 1994, p.64.

39. Jean Hémard, François Terré et Pierre Mabilat, Sociétés commerciales, Tome II, Dalloz, Paris, p.824.

40. Ibid.

41. Alain Sayag, Le commissaire aux comptes, Renforcement ou dérive ? Librairie Technique de la Cour de Cassation, volume 02, Paris, 1989, p.583.

42. الاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الإجتماعية، مجموعة النصوص، المجلس الوطني للمحاسبة، 2001، رقم 01، ص.85.

43. Thierry Granier, Le rôle du commissaire aux comptes et du commissaire aux apports dans l'augmentation de capital depuis la réforme du décret du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales, Bulletin Jolly Sociétés, 01 Décembre 2007, n° 12, p.1312.

44. Henri Havasse, Responsabilité des commissaires aux comptes, Droit des sociétés, n° 06, Décembre 2004, comm.118, p.256.

45. Ibid.

46. Yves Guyon et Georges Coquereau, op.cit., p.192.

47. الاجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية، المرجع السابق، ص.86.

48. علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1995، ص.203.

49. Pierre Grafmeyer, Le commissaire aux comptes permet au chef d'entreprise d'avoir un chemin mieux défini, Info-Compagni, n° 51, Mai 2008, p.04.

50. Mounaim Amraoui, La responsabilité du commissaire aux comptes d'une société anonyme, dans le cadre de sa mission générale, Bulletin d'Information Périodique, n°114, Juin 2002, p.53.

51. Arlette Martin-Serf, La responsabilité civile des dirigeants sociaux: un nuancier de plus en plus subtil, Mélanges Jean-Pierre Sortais, Etablissement Emile Bruyant, Bruxelles, 2002, p.386.

52. Thierry Granier, op.cit., p. 1309.

53. المادة 3-28 من القانون رقم 01/10 المنظم للمهنة.

54. Jean Hémard, François Terré et Pierre Mabilat, op.cit., p.818.

55. Mattieu Autret et Alfred Galichon, La comptabilité peut-elle dire le vrai? Gazette de la société et des techniques, n° 22, Septembre 2003, p.2.

56. Ibid.

57. Roget Baillod, L'information des administrateurs de société anonyme, R.T.D.Com., n°990, p.04.

58. Mohamed Salah, L'expertise de gestion: une institution utile en droit des sociétés commerciales, Revue Entreprise et Commerce, Oran, Algérie, 2005.