

الدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركة المساهمة

بدي فاطمة الزهراء ♦

الملخص :

لمندوب الحسابات دور فعال في شركة المساهمة. من هذا المنطلق تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الرقابي لمندوب الحسابات كونه جهاز مراقبة مستمرة ودائمة عن الوضعية المالية والحسابية للشركة، إذ أصبح تعيينه في هذه الشركة إجباريا، إلا أن التطور التشريعي لنظامه أدى إلى تغيير النمط القانوني لوظيفته التي انتقلت من مهام الوكالة إلى المهام القانونية ، هذا وقد دعم المشرع الجزائري دوره في الشركة من خلال إدخال بعض التعديلات على القانون المنظم لمهنته.

الكلمات المفتاحية: رقابة ، مندوب حسابات، شركة مساهمة .

Résumé : le rôle du Commissaire aux comptes en matière de contrôle de la société anonyme.

Le Commissaire aux comptes a un rôle actif dans la contribution à la société anonyme. De ce point de vue, cette étude vise à mettre en évidence le rôle de supervision du commissaire aux comptes en matière de contrôle, lequel s'effectue d'une manière continue pour ce qu'est de la situation financière et comptable de la société.

Or, l'évolution législative, quant à son organisation, va procéder à un changement dans la façon d'agir, plutôt dans sa fonction, en l'occurrence ses tâches, lesquelles étant bien déterminées par les textes. Ceci va renforcer son rôle au sein de la société, car il est devenue nullement dépendant de la société de par sa missions.

♦ طالبة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان.

Mots clés: Contrôle, Commissaire aux comptes, société anonyme.

Abstract: the role of the commissary accounting the control of the limited company.

The role of the commissary account active in contributing to the limited company. From this point of view, this study is to highlight the role of supervision of the Commissary of account being a continuous monitor and permanently for financial and accounting situation of the society; however, his appoint mentthus became required in this society.

While, the legislative evolution of the system has led to change in the legal style to his work, which is passed from the agency's tasks to the legal tasks. The Algerian legislator has supported his role in the society through the introduction of amendments to the law governing of his the profession.

key words: Control, commissary account, limited company.

مقدمة

يجمع المختصون في عالم الاقتصاد على أن شركة المساهمة تعد أهم شركة يقوم عليها الاقتصاد العالمي ذلك باعتبارها أضخم شركات الأموال وأمثل نموذج لشركة منظمة قانونا، إذ تتميز هذه الشركة عن باقي الشركات التجارية بخضوع هيئاتها للأحكام القانونية أكثر من خضوعها لرضائية الشركاء.

ومادام أن شركة المساهمة تستثمر رأسمال أضخم، فقد أسندت رقابتها لعدة هيئات منها ما تقوم برقابة التسيير (مجلس الإدارة في شركة المساهمة ذات النمط القديم ، مجلس المراقبة في شركة المساهمة ذات النمط الحديث) والأخرى تهتم برقابة الحسابات بتولاها

شخص-أو عدة أشخاص- مختص في الرقابة الشرعية للحساباتيدعى مندوب الحسابات، فهو يشكل هيئة مراقبة قادرة على تنوير الجمعية العامة بصفة فعالة¹.

وتجدر الإشارة إلى أنه ينظر إلى مراقبي الحسابات باعتبارهم حارسوا الحقيقة والنظام داخلا لمشروع¹ أو حارسوا القانون في الشركة². والبعض الآخر يصف مهمتهم بأنها فضاء الأرقام.

هذا وقد تعددت مصطلحات تسميته وهي مراقب الحسابات³، محافظ الحسابات، مدقق الحسابات⁴ ومفوض المراقبة⁵، علما أن المشرع الجزائري قد استعمل عبارتي "مندوب الحسابات" و"محافظ الحسابات" بالنسبة لهذه الأخيرة وردت في القانون رقم 01/10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁶.

هذا النص عام يطبق على كافة الشركات التجارية لاسيما شركة المساهمة حيث يعرف مندوب الحسابات بمفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه وتحت

¹انظر، عبد الرحيم بنبعيدة، مفهوم مصلحة الشركة كضابط لتحديد اختصاصات ومسؤولية مجلس الإدارة والجمعيات العامة. رسالة الدكتوراه في الحقوق، جامعة عين الشمس، 2000، ص 303.

² VIDALDominique, Droit des sociétés, L.G.D.J, 4^{ème} édition, Manuel, Paris, 2003,p309.

³انظر، أحمد محرز، القانون التجاري الجزائري، الشركات التجارية، الجزء الثاني، مطابع سجل العرب، الجزائر، 1979، ص 312.

⁴ انظر، فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، الأحكام العامة والخاصة، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 524.

⁵ انظر، إلياس ناصيف، الكامل في قانون الشركات التجارية، الجزء الثاني، منشورات عويدات، بيروت، 1982، ص 328.

⁶الجريدة الرسمية عدد 42، الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

الدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركة المساهمة

مسؤوليته مهمة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركة، فالمهمة الأساسية لمندوب الحسابات تتمثل في رقابة الوضعية المالية والمحاسبية للشركة ومدى تطابقها مع القوانين المعمول بها في ميدان الأعمال وكذا القانون الأساسي للشركة. وهذا ما يدفع بنا إلى التساؤل التالي: ما هي الطبيعة القانونية لمندوب الحسابات في شركة المساهمة؟ فيما يتمثل دوره الرقابي في هذه الشركة؟

هذا ما سنجيب عليه حيث سنقسم بحثنا إلى نقطتين أساسيتين:

أولا : الطبيعة القانونية لمندوب الحسابات في شركة المساهمة

ثانيا : المهام الرقابية لمندوب الحسابات في شركة المساهمة

أولا: الطبيعة القانونية لمندوب الحسابات في شركة المساهمة:

يخضع محافظ حسابات شركة المساهمة لنظام قانوني خاص وهذا راجع إلى ضخامة الوزن المالي لهذه الشركة، إذ منحه المشرع سلطات واسعة للتحقيق، البحث، التحري، مراقبة الحسابات والاطلاع على وثائق الشركة . هذا النظام القانوني مر بتطور تشريعي انتقل بموجبه من مركز وكيل المساهمين (أ) إلى وضعية مراقب الحسابات والشرعية (ب)، مما يدفعنا إلى دراسة هذا النظام على ضوء التشريع الجزائري مع الإشارة إلى بعض النصوص الفرنسية ذلك لأن تشريعنا مستمد من تلك المنظومة القانونية.

أ : مندوب الحسابات وكيل في شركة المساهمة:

اعتبر المشرع الجزائري حين إصداره الأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين. و الدليل على

ذلك مضمون المواد القانونية المتعلقة بمراقبة شركة المساهمة¹ التي جاءت بمصطلح "الوكالة" فنجد المادة 5/678 من القانون التجاري الجزائري نصت على أنه : " بقاء المندوب المعين من الجمعية بدلا عن الآخر لا يستمر في شغل هذا المنصب إلا للمدة الباقية من وكالة سلفه"، والمادة 2/679 ق.ت.ج التي تنص على أنه : " إذا حصل داع من دواعي عدم الملائمة المبينة أعلاه أثناء الوكالة".

وما يؤكد أن محافظ الحسابات اعتبر في ظل قانون 1975 وكيلا عن المساهمين نص المادة 1/680 ق.ت.ج: " يضع مندوبون تقريراً يبلغون فيه الجمعية العامة بتنفيذ الوكالة التي عهد بها إليهم..."، فالمشرع يؤكد أن مندوب الحسابات يكون مرتبطاً بعقد وكالة² مع المساهمين و يمارس مهامه لصالح موكله و باسمه، و بالتالي فهو ليس وكيلا عن الشركة كشخص معنوي بل وكيلا المساهمين.

بالإضافة إلى نص المادة 682 ق.ت.ج : " يحدد مدى وأثار مسؤولية المندوبين نحو الشركة حسب القواعد العامة للوكالة" فبالرجوع للقواعد العامة للوكالة المنصوص عليها في القانون المدني لا يمكن لغير المساهمين إثارة مسؤولية مندوب الحسابات اتجاه الشركة ويمكن للشركاء عزله في أي وقت حتى قبل انتهاء مدة وكالته طبقاً للمادة 587 ق.م.ج³.

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية الصادرة في 1975/12/19، عدد 101، ص 1073.

² أنظر، بخصوص أحكام عقد الوكالة عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء 7 العقود الواردة على العمل، المجلد الأول، المساواة والوكالة والوديعة والحراسة، الطبعة 3، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2005، البند 208 وما بعده، ص 730 وما بعدها.

³ تنص المادة 587 ق.م.ج. على أنه : " يجوز للموكل في أي وقت أن ينهي الوكالة أو يقيدها و لو وجد إتفاق يخالف ذلك".

وحتى بعض التشريعات العربية كالتشريع المصري¹ والأردني² يعتبران محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين، وذلك في حدود المهمة الموكلة إليه.

وما يلاحظ أن المشرع الجزائري قد أبقى على نظام الوكالة حتى في القانون رقم 08-91 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد حيث كرر أكثر من مرة مصطلح الوكالة في أكثر من موقع، فنجد مثلا عبارة " تدوم وكالة محافظ الحسابات"، "لا يمكن بعد وكالتين" في المادة 31 من القانون 08-91 المتعلق بالمهنة". و لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم أثناء وكالته" في المادة 47 من نفس القانون على الرغم من أن هذا القانون حاول تكريس استقلالية محافظ الحسابات، حيث جعل ممارسة المهنة في إطار منظمة مهنية تقوم بإعداد جدول سنوي بأسماء المحافظين المعتمدين، والذي لا يسمح لغيرهم ممارسة هذه المهنة، تسمى هذه المنظمة المنظمة الوطنية للخبراء المساعدين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين مقرها بالجزائر وهي تتمتع بالشخصية المدنية³.

بالإضافة إلى أنه قد ألزم المشرع الجزائري في هذا القانون في المادة 3 منها أن يمارس محافظ الحسابات مهنته بكل استقلالية و نزاهة⁴ ومنعه من التدخل في أعمال

¹ أنظر، في هذا المعنى، محمد فريد العريني، شركات تجارية، دار الجامعة الجديدة الأزاريطة، مصر، 2006، ص319.

² أنظر، في هذا المعنى، عزيز العكيلي، الوسيط في الشركات التجارية، دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة. دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص355.

³ المادة 05 من قانون 08-91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

⁴ المادة 03 من قانون 08-91 المتعلق بالمهنة تنص على: " يجب على الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات ... أن يمارسوا مهنتهم بكل استقلالية و نزاهة".

التسيير و المراقبة المسبقة لأعمال التسيير و لو بصفة مؤقتة، و مهام التنظيم و الإشراف على محاسبة المؤسسة.¹

و بهذا يكون المشرع قد خطا خطوات أولية و إيجابية لتكريس مبدأ الاستقلالية، فقد جسد مبدأ جوهرى و ضرورى من مبادئ الاستقلالية و هو مبدأ عدم التدخل في التسيير الذي يعتبر أهم التزام يقع على عاتق محافظ الحسابات لأدائه مهامه بكل استقلالية وحياد. و بالرغم من هذه الأحكام الايجابية، لم يرق هذا النص القانوني لتحقيق المبتغى من وظيفة محافظ الحسابات لأنه يستحيل ممارسة مهام مراقبة الحسابات باستقلالية في ظل نظام الوكالة.²

والأمر كان كذلك في فرنسا إذ في قانون 1867 كان يعد محافظ الحسابات كوكيل للمساهمين (المادة 43 منه)³ غير أن هذا التصور يعد خاطئا لأنهم غير معنيين بالقيام بأعمال قانونية، بل تنحصر مهمتهم في المراقبة فقط.⁴

فالفقه الفرنسي أجمع على عدم إمكانية ممارسة مهام محافظ الحسابات في ظل عقد الوكالة على أساس تعارض أحكام الوكالة مع وظيفة الرقابة القانونية للحسابات والتي تستلزم أداءها من قبل شخص خبير مختص بمارس مهامه بكل استقلالية وحياد. وبناء على ذلك

¹المادة 47 من قانون 08-91 المتعلق بالمهنة تنص على: "لا يمكن محافظ الحسابات أن يقوم أثناء و كالتة بما يأتي:

- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل المسيرين
- مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير و لو بصفة مؤقتة.
- مهام التنظيم و الإشراف على محاسبة المؤسسة و المراقبة".

²-V.RIPERT Georges etROBLOT René, par GERMAIN Michel, Traité de droit commercial, tome 1.volume 2,Les sociétés commerciales,18^{eme} édition ,L.G.D.J ,Paris ,2002 , pp 475-476.

³-V.MERLE Philippe, Droitcommercial, sociétés commerciales.10^{eme} édition, Précis Dalloz, Paris ,2005, p582.

⁴-V. RIPERT Georges et ROBLOT René, op. cit, p, 475- 476.

صدر قانون 537-66 المؤرخ في 24/07/1966¹ و المتعلق بالشركات التجارية الذي غير جذريا الطبيعة القانونية لمهام محافظ الحسابات في شركة المساهمة وتلاه المرسوم رقم 69-81 المؤرخ في 12/08/1969 المتعلق بتنظيم محافظي الحسابات² اللذان جسدا مبدأ استقلالية محافظ الحسابات عن باقي أجهزة الشركة، واعتبرا مندوب الحسابات وسيلة قانونية منظمة قانونا يعين من طرف المساهمين، لكن لا يعتبرون تابعين لهم فهم موظفون لدى الشركة، مهمتهم القانونية هي "مراقبة التسيير" بهدف السير الحسن للشركة لصالح كل الأشخاص المعنيين بطريقة أو بأخرى المسيرين، المساهمين، الموظفين، المدخرين، الممولين، الزبائن... الخ"³.

ب : مندوب الحسابات هيئة رقابية مستقلة:

إن وظيفة الرقابة لاسيما رقابة الحسابات تستوجب عدم تبعية المراقب للمراقب وبالتالي تبعية محافظ الحسابات للمساهمين و أداء مهامه في إطار عقد وكالة يجعله تحت سيطرتهم ويحد من استقلاليته، وذلك لجواز عزله في أي وقت وحتى بدون سبب Ad Nutum طبقا لأحكام عقد الوكالة. بالإضافة إلى أن الحسابات التي يراقبها محافظ الحسابات من إعداد وتقديم وتصرف القائمين بالإدارة الذين بحوزتهم أغلبية أصوات الجمعية العامة، التي تعين و تعزل و تحدد مقابل أتعاب محافظ الحسابات، الأمر الذي كان يستحيل معه انتقاد الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ومن ثم رفض المصادقة على الحسابات و إبداء الرأي بكل استقلالية وأمانة. هذه الوضعية لها تأثير سلبي على الشركة إذ يحجم الغير ولا سيما البنك عن منح الائتمان للشركة على أساس تمويل مشاريعها الاستثمارية.

¹Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, JORF du 26 juillet 1966, p 4602.

²Décret n°69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes, JORF du 29 août 1969, p 8668.

³-Cf. RIPERT Georges et ROBLOT René, op. cit, p .476.

ولتبعية محافظ الحسابات للمساهمين خطورة كبيرة على الوزن المالي للشركة والاقتصاد بصفة عامة، فهي تؤدي إلى سوء التسيير و وضع حسابات غير منتظمة وغير صحيحة لتسهيل سوء استعمال أموال الشركة و الاختلاس و التزوير، الأمر الذي ينجم عنه وضعية مالية سيئة و من ثم الإفلاس و انهيار الاقتصاد، إذ توصلت القرارات الفرنسية إلى ضرورة تكريس استقلالية مندوب الحسابات عن هيئات الشركة¹.

لذلك قرر المشرع الفرنسي ضرورة التغيير الجذري لطبيعة مهام محافظ الحسابات متبنياً بذلك موقف الفقه و القضاء الفرنسيين في تكريس استقلالية محافظ الحسابات عن هيئات الشركة، فالقضاء الفرنسي حتى قبل 1966 كان ضد فكرة عزل محافظ الحسابات بدون سبب².

و بعد قانون 1966 اعتبر المشرع الفرنسي محافظ الحسابات هيئة قانونية مستقلة وإن كانت الجمعية العامة هي التي قامت بتعيينه فلا تستطيع عزله إلا باللجوء إلى القضاء بناء على سبب مبرر ومنعه بأي حال من الأحوال التدخل في التسيير و هذا مبدأ جوهرى ضامن لاستقلاليتة و حياده³.

وباعتباره هيئة قانونية خارجية مستقلة عن هيئات الشركة، فهو مكلف بالرقابة الشرعية للحسابات ليس لصالح الشركاء فقط بل لصالح كل من المسيرين، الشركاء الأغلبية، الشركاء الأقلية،أجراء و حتى الصالح العام و صالح الشركة بذاتها⁴.

¹Cf. .Commission CHARBONNEAU , Statut des commissaires aux comptes dans la loi n°2001-42 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques ,5^{eme} partie ,2001 n°104 , p12.

²Cf. RIPERT Georges etROBLOT René, op. cit, p. 476.

³V.Du PONTAVICE Emmanuel, Le principe de non immixtion des commissaires aux comptes dans la gestion à l'épreuve des faits, Rev.soc,1973, p599; MATSOPOULOU Hartini, Le renforcement de l'indépendance des commissaires aux compte,s Rev.soc ,2003, p. 813.

⁴Cf.VIDAL Dominique, op. cit, p. 308.

وقد تبني المشرع الجزائري أحكام التشريع الفرنسي، وذلك بموجب المرسوم التشريعي 08-93 المؤرخ في 1993/04/25 الذي ألغى المواد التي كانت تحكم مراقبة شركة المساهمة، و أبدالها بالمواد 715 مكرر 4 إلى 715 مكرر 14 ق.ت.ج. وبذلك يكون قد ألغى الالتزام التعاقدى لمحافظ الحسابات الناجم عن عقد الوكالة وأصبح التزامه التزاما قانونيا مهامه شرعية محددة بموجب القانون لا تعاقدية تنحصر في تنفيذ بنود عقد الوكالة في فترة زمنية محدودة.

وبهذا أصبح يمارس مهامه في إطار هيئة مؤسساتية قانونية تسمى هيئة محافظة الحسابات أو هيئة الرقابة الشرعية تمارس مهام الرقابة القانونية للحسابات و الوضعية المالية للشركة بصفة دائمة طيلة السنة المالية بكل استقلالية. فمشرع 1993 تعرض لمسؤولية محافظ الحسابات دون أن يذكر بأنه وكيل عن المساهمين وجعل العزل من اختصاص القضاء¹، وحدد مقابل أتعابه بموجب القانون، فلم يعد خاضعا لإرادة المساهمين وحدهم، بل يتم ذلك بالاتفاق بين الجمعية العامة ومحافظ الحسابات وفق التعريفات التي تقررها السلطات العمومية المختصة بمشاركة النقابة الوطنية في إطار التشريع الجاري به العمل. وهذا ما نصت عليه المادة 29 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. ويقصد بالتشريع الجاري به العمل التشريع الصادر بالقرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 الذي حدد سلم أتعاب محافظ الحسابات على أساس عناصر محددة على سبيل الحصر:

كما جعل المشرع في ظل القانون 1993 محافظ الحسابات مسئولاً عن أخطائه ليس اتجاه الشركة فحسب، بل حتى اتجاه الغير و ألزمه بإفشاء الجرائم التي علم بها لوكيل الجمهورية. وهذا تحت طائلة العقوبات الجزائية² الأمر الذي كرس استقلالية محافظ الحسابات عن باقي هيئات الشركة والمساهمين وأكد على أنه يقوم بمهامه للصالح العام بغية

¹ المادة 715 مكرر 8 ق.ت.ج.

² المادة 830 ق.ت.ج. و 715 مكرر 2/13 ق.ت.ج.

تحقيق الانتظام والشرعية داخل الشركة دون التدخل في التسيير ولا الإشراف على محاسبة الشركة، فمندوب الحسابات يشكل هيئة قائمة بذاتها في الجهاز التنظيمي لشركة المساهمة تقوم بمراقبة أعمال الشركة، فإذا ترتب عن أدائها لمهمة الرقابة أخطاء انجرت عنها أضرار للشركة أو الغير تحملت مسؤوليتها المدنية طبقا للقواعد العامة أي طبق للمادة 124 من ق. م. ج¹. لذا بات من الضروري التطرق لدراسة مهام مندوب الحسابات الرقابية في إطار هذه الشركة وذلك في النقطة الموالية.

ثانيا : المهام الرقابية لمندوب الحسابات في شركة المساهمة:

إن مندوب الحسابات بعد تعيينه و إعلان قبوله² طبعا بعد التأكد من عدم وقوعه في الحالات الممنوعة قانونا، يباشر مهامه التي تنقسم إلى مهام رقابية وأخرى إعلامية وذلك بإتباع خطوات. إلا أن دراستنا سنتنصر على المهام الرقابية دون تلك المتعلقة بالإعلام، ذلك لأن المهام الرقابية تعكس نتائج السنة المالية وتسجل جميع التصرفات الاقتصادية والمالية والقانونية الأمر الذي يبحث عنه المساهمين و دائني الشركة لتتبع ومعرفة مصير حقوقهم.

فيقوم مندوب الحسابات بمهام رقابية عامة بصفة دائمة طيلة السنة المالية (أ) ومهام خاصة يتولاها بصفة استثنائية (ب).

¹انظر، نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون التجاري الجزائري. الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص. 337.

² تنص المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد على أنه: " يجب أن يبلغ محافظ أو محافظوا الحسابات قبول تعيينهم كما يأتي:

- إما بالتوقيع على محضر الجمعية العامة التي عينتهم الذي يرفق بعبارة مطابق لقبول وظيفة محافظ الحسابات و تاريخ ذلك.
- و إما بواسطة رسالة قبول".

أ : المهام الرقابية العامة لمندوب الحسابات

تتلخص مهام مندوب الحسابات في مراقبة الحسابات باعتبارها المادة الأولية للوضع المالية للشركة، ومراقبة المعلومات التي تقدم المساهمين لمعرفة مصيرهم. حيث من خلال استقراءنا للفقرة الثانية من المادة 715 مكرر 4 من ق.ت.ج.¹ نستطيع تقسيم مهام رقابة محافظ الحسابات إلى رقابة الحسابات (أ-1) و رقابة المعلومات (أ-2).

أ-1: مراقبة حسابات الشركة السنوية:

لقد جعل المشرع من محافظ الحسابات جهاز المراقبة مستمرة ودائمة عن الوضعية المالية والحسابية للشركة ، فهو يراقب الوثائق المحاسبية التي يصنعها القائمون بالإدارة تحت تصرفه خلال الأربع الأشهر التالية لقف السنة المالية. وتتمثل هذه الوثائق المحاسبية في جرد الأصول وخصوم الشركة، الاستغلال العام، الخسائر والأرباح والميزانية² .

غير أن مهمة مراقبة الحسابات لا تقتصر على مندوب الحسابات وإنما هناك هيئات أخرى تتولى هذه المراقبة ،لذا يجدر بنا أولاً التمييز بين وظيفته ووظائف غيره من المراقبين، وبناء على ذلك لا يجب عليه أن يقوم بإعداد المحاسبة لأن ذلك يخص وظيفة المدقق، كما لا يجب عليه تنظيم وتقويم وتحليل المحاسبة، بل هذه من صلاحيات الخبير المحاسب³.

¹المادة 715 مكرر 2/4 ق. ت.ج التي تنص على أنه: " وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء ،أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها. كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

ويصدقون على انتظام الجرد و حسابات الشركة و الموازنة، وصحة ذلك".

²المادة 716 ق.ت.ج .

³ المادة 18 ق.10/ 01 المتعلق بالمهنة.فقرة 01.

فمندوب الحسابات تتحصر مهامه في مراقبة ما إذا كانت الحسابات السنوية صحيحة ومنظمة وتعطي صورة واضحة للذمة المالية ونتائج الشركة¹.

كما أن مندوب الحسابات تختلف مهمته عن مندوب الحصص الذي ينحصر دوره في تقدير الحصص العينية المقدمة من قبل المساهمين أثناء التأسيس أو عند ارتفاع رأسمال الشركة².

وما يلاحظ في التشريع الجزائري أن المشرع أسند مهمة رقابة الشركة إلى جهاز آخر وهو مجلس المراقبة، فقد منح نفس الصلاحيات لجهازين مختلفين، جهاز داخلي (مجلس المراقبة) وآخر خارجي (مندوب الحسابات). إلا أن رجال الفقه³ يرون أن مراقبة مندوب الحسابات حسابية فنية نظرا للشخص المهني. أما مجلس المراقبة يقوم بمراقبة ملائمة القرارات وتقييم نتائجها الاقتصادية بالنسبة للمشرع، فهذا المجلس لا يراقب الحسابات فقط وإنما يراقب خاصة التسيير. غير أن مندوب الحسابات يلتزم بمراقبة الحسابات السنوية للشركة وهي حساب الاستغلال العام، وحساب النتائج وجرد الأصول والديون الموجودة عند تاريخ قفل السنة المنصرمة، و إذا تعلق الأمر بالشركة الأم يفرض على هذا الأخيرة إعداد الحسابات السنوية الفردية للشركة (أ-1-1) ومراقبة الحسابات المدعمة التي تعدها الشركة الأم (أ-1-2).

¹Cf. GUYON Yves, Droit des affaires, tome1, Droit commercial général et sociétés .6^{ème} édition, Economica, Paris, 1990, n°358 p 364 ; « sa tâche ne consiste pas à refaire une comptabilité déjà tenue ou à la vérifier dans tous ses détails mais seulement à rechercher si elle est sincère et régulière et seille donne une image fidèle du patrimoine et des résultats de la société » .

²المادة 2/601 ق.ت.ج

³انظر، بوعزة ديدن. محاضرات ألقيت على طلبة السنة الأولى ماستر قانون الأعمال، مقياس الشركات التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2010-2011.

أ-1-1: مراقبة الحسابات السنوية للشركة .

يتولى مندوب الحسابات رقابة الحسابات المسجلة في دفاتر و الأوراق المالية للشركة، حيث يتوجب عليه رقابة صحة وانتظام الحسابات السنوية ومطابقتها مع المعلومات المبينة في تقرير تسيير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة¹. ويجب عليه التأكيد من صحة إمسائها ومطابقتها مع الأحكام القانونية والتنظيمية لاسيما قانون الضرائب، المخطط الوطني للمحاسبة وقانون المالية.

أ-1-2 : مراقبة الحسابات المدعمة للشركة الأم .

يفرض على شركات المساهمة إعداد حسابات مدعمة، أي حسابات المجموعة عندما تراقب شركة أو عدة شركات أو يكون لها تأثير عليها، تشمل الحسابات المدعمة الميزانية وحساب النتائج المدعمة، وتشكل كلها وحدة غير منفصلة، تعطي تقدير صحيحا عن المجموعة الاقتصادية.

وبهذا يمكن القول أن الهدف من مراقبتها هو نفس الهدف من مراقبة الحسابات الفردية، فيتولى مندوب الحسابات مراقبة صحة الحسابات المدعمة، وانتظامها ومدى مطابقتها مع تقرير تسيير المجموعة وبأنها تعطي صورة واضحة وصحيحة عن الذمة المالية وعن وضعية المجموعة ونتائجها².

إن محافظ الحسابات يهدف في مهام رقابة الحسابات إلى إثبات "شرعية" هذه الأخيرة أي إثبات أن القوائم المالية (الميزانية- جدول حسابات النتائج- جدول حركات عناصر

¹المادة 715 مكرر 2/4 ق ت ج.

²المادة 732 مكرر 4/2 ق.ت.ج.

الذمة) قد تم إعدادها حسب القوانين والقواعد المعمول بها و مبادئ المحاسبة المتعارف عليها¹.

كما يهدف إلى إثبات "الصحة" و"الصورة الصادقة"، فتتص المادة 23 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة على أن محافظ الحسابات يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، ويفحص صحة الحسابات ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء. ويقصد بالصحة إظهار وضعية الشركة على حقيقتها بدون إخفاء أو تبديل، وبالتالي حتى تثبت الصحة لا بد من إظهار القواعد و الطرق المتبعة في تحرير الوثائق الحسابية لمحافظ الحسابات. فالصحة هي العبارة الواضحة عن وضعية الشركة بدون غش أو إخفاء وتعني تطبيق إجراءات وقواعد المحاسبة بحسن نية².

أما صدق الحسابات فيعني بها تزويد المندوب بالمعلومات الحسابية بوصف واف وواضح لكل العمليات المالية و إطلاعها على نتائج نشاطات الشركة ودمتها بكل صدق وأمانة³.

هذا ويفضل عبارة "صدق الحسابات" بدلا من "حقيقة الحسابات" التي تعني الصحة المطلقة للحسابات، الأمر الذي يتعذر الوصول إليه، فكيف له التأكد من حقيقة آلاف

¹أنظر، محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، سنة 2005، ص.30.

²Cf. GUYON Yves, op, cit, n°380, p. 400.

⁴ Cf. PASQUALIN Francois, Le principe de l'image fidèle en droit comptable, litec 1992 n°262, p. 211.

المخزونات والعمليات لذلك فهو مضطر أن يتبع فنيات "السبر" أي أخذ عينات من العمليات الحسابية والمالية بنسبة تتلاءم مع حجمها و عددها و تمكن من إعطاء صورة واضحة¹.

أما مهمته الأساسية في هذه الشركة فتتمثل في رقابة المعلومات المقدمة للمساهمين باعتبارهم السلطة العليا في الشركة، وهذا ما سنفصل فيه كالتالي:

أ-2: مراقبة المعلومات المقدمة للمساهمين:

يدقق مندوب الحسابات في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة ومجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها²، فهو يفحص مطابقة الحسابات للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء³.

فمندوب الحسابات يراقب المعلومات المتواجدة في تقرير التسيير والوثائق الحسابية والمالية المرسلة إلى المساهمين، وذلك قبل إرسالها إليهم لأنه من الثابت أن للمساهمين حق إجراء المراقبة و الإشراف على أعمال الهيئة الإدارية التي تتولى التصرف في شؤون الشركة ويكون ذلك كما سبقت الإشارة بممارسته حق الاطلاع وحق أخذ معلومات على الوثائق المنصوص عليها قانونا وهذا من أجل الاطمئنان على حسن تسيير و إدارة الشركة لكنهم غير قادرين على ترجمة المحاسبة.

ومن ثم يقع على جهاز الرقابة هذا، المراقبة الحسابية دون أن تتجاوز ذلك التدخل في التسيير والوقوف عند ملائمة طريقة إدارة الشركة من عدمه أو البحث عن الأخطاء في التسيير أو المشاركة في اتخاذ قرارات التسيير. فالمشرع حظر على مندوب الحسابات التدخل

¹ أنظر، محمد بوتين، المرجع السابق، ص. 30.

² المادة 715 مكرر 2/4 ق.ت.ج.

³ المادة 23 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة.

أ. بدي فاطمة الزهراء

في التسيير بمقتضى الفقرة الثانية من المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج و أكد على ذلك القانون 01-10 المتعلق بالمهنة في المادة 23 منه الفقرة الثانية الأخيرة التي نصت على أنه: "وتخص هذه المهام فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير".

إن الوثائق المرسلة للمساهمين التي تخضع للمراقبة من طرف محافظ الحسابات هي تلك التي تتعلق بالحالة المالية للشركة والمتمثلة في:

جرد أصول الشركة، حسابات النتائج و الميزانية، جرد القيم المنقولة الضمانات والكافلات الممنوحة باسم الشركة، الاتفاقات المبرمة بين القائمين بالإدارة والشركة، رقم الأعمال، المبالغ الخاضعة للضريبة، مشروع القرارات، جدول توزيع الحصص المالية، جدول فروع الشركة ومساهماتها...¹

أما الوثائق التي لا تتعلق بالوضع المالية، فلا تخضع للمراقبة كذلك التي تتعلق بالحالة المدنية للمسيرين، الترشيحات لمناصب التسيير.

يهدف محافظ الحسابات في موضوع مراقبته دائما إلى إثبات شرعية و صحة المعلومات المرتبطة بالوضع المالية للشركة.

إن مدة 4 الأربعة أشهر² الممنوحة لمندوب الحسابات لمراقبة الحسابات السنوية مهلة قصيرة بمراعاة حجم الحسابات التي تعدها شركة المساهمة، خاصة الشركات الضخمة التي تنجز العديد من العمليات الحسابية والمالية خلال السنة المالية.

¹المادة 1/ 716 ق.ت.ج.

²المادة 2/ 716 ق.ت.ج.

لكن هذه المدة كانت صحيحة في إطار عقد الوكالة إذ كانت مهمة المحافظ مؤقتة خلال فترة ضيقة. أما بعد أن أصبح محافظ الحسابات جهاز، ألزمه المشرع القيام بمهامه طيلة السنة المالية لذلك له أن يطلب الإطلاع على كل وثيقة يراها ضرورية لإنجاز مهامه تحت طائلة العقوبات الجزائية إذا ما امتنع المسيرين تسليمها له أو تسببوا في عرقلة إتمام مهامه¹.

ب : المهام الاستثنائية لمحافظ الحسابات المتعلقة بالرقابة:

لا تقتصر مهام مندوب الحسابات في رقابة الوضعية المالية للشركة وإنما تمتد لمراقبة بعض العمليات الخاصة والاستثنائية، و التميز بين مهام مندوب الحسابات قد نص عليه المشرع الجزائري²، على مثال نظيره الفرنسي³، في الأحكام التي تحدد أتعابه إذ تميز بين المهام العادية المتعلقة بمراقبة الحسابات وأخضعها لسلم الأتعاب⁴، والمهام الاستثنائية المتعلقة بقيامه لعمليات معينة تتمثل في الإدماج والانفصال، إنشاء شركة فرعية، مراقبة الحسابات التابعة للشركات الفرعية، وكذلك في حالة قيامه بمراقبة ظرفية للحسابات.

إذ أن هذه المهام لا تخضع لسلم الأتعاب وإنما تمنح لمندوب الحسابات أتعابا خاصة بالاتفاق بينه وبين الجمعية العامة⁵. كما يقع على عاتق محافظ الحسابات مهام أخرى تتعلق بالمراقبة عليها لتأكيد من تأديتها تتمثل في مهام مقترنة بالحياة الاجتماعية للشركة)

¹ تشير المادة 831 ق.ت.ج إلى أن هذه العقوبات تخص رئيس مجلس الإدارة والقائمون بالإدارة و المديرين العامون دون أعضاء مجلس المديرين وأعضاء مجلس المراقبة غير معنيين بهذا النص.

² القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب مندوبي الحسابات .ج.ر 12 مارس 1995 العدد 14 ، ص 32.

³Cf. Décret n 69-81 du 12 Aout 1964 , La rémunération des commissaires aux comptes, Rev .Soc ,1981, p. 273.

⁴المادة 2 من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب م.ج السابق للذكر .

⁵المادة 3 من القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب م.ج السابق للذكر .

أ. بدي فاطمة الزهراء

ب-1) وأخرى متعلقة بالتعديلات التي تطرأ على القوانين الأساسية إضافة إلى مهمة الإنذار. (ب-2).

ب-1 : مراقبة الحياة الاجتماعية للشركة .

على محافظ الحسابات التأكيد أن الحياة الاجتماعية للشركة تسيير وفق الشروط القانونية العادية، فعليه الحرص على أن بعض الأموال تسيير على أحسن ما يرام وهي كالتالي :

ب-1-1: المساواة بين المساهمين :

ينبغي على محافظ الحسابات السهر على احترام مبدأ المساواة بين المساهمين¹ في الشركة باعتبار المساواة روح الشركة حيث تطبق في عدة حالات نذكر منها ، عند ممارسة الحق في التصويت ، الحق في حضور الجمعيات ، الحق في الأرباح ، أو الحق التفضيلي في الاكتتاب أو حالة توزيع المال الاحتياطي².

على مندوب الحسابات السهر على معاملة الشركة كافة المساهمين على قدر المساواة بما في ذلك المساهمين الدين يمثلون أقلية، إذا يجب التحقيق من عدم خرق المبدأ واحترامه، أي يتأكد من أن كل الأسهم التي تنتمي لنفس الفئة تستفيد من الحقوق.

¹المادة 715 مكرر 4/4 ق.ت.ج

²حددت المادة 721 ق.ت.ج كيفية تكوين المال الاحتياطي .

ب-1-2 : أسهم الضمان .

كلف المشرع محافظ الحسابات السهر تحت مسؤولية على احترام الأحكام المتعلقة بأسهم الضمان¹ حيث تعتبر هذه الأسهم كشرط العضوية داخل مجلس الإدارة ومجلس المراقبة. فقد أوجب المشرع أن يقدم أعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة على وجه الإلزام أسهما تمثل 20% من رأسمال الشركة على أن القانون الأساسي هو الذي يتكلف بتحديد الحد الأدنى الذي يجوزه كل عضو.

هذه الأسهم لا يجوز التصرف فيها فهي مخصصة لجبر الضرر الذي قد يصيب أعمال التسيير بما فيها الأعمال الخاصة بأحد القائمين بالإدارة² فيتوجب على محافظ الحسابات الإشارة إلى كل حرف أو تصرف يمس بأسهم الضمان في تقرير العام المرفوع للجمعية العامة العادية السنوية³ فيعلم الجمعية عدم ملكية هذه الأسهم أو عدم تصحيح وضعيتها أحد أعضائه رغم فوات مهلة ثلاثة أشهر⁴ أو تصرف المجلس في هذه الأسهم أو استرجاع حرية التصرف فيها قبل مصادقة الجمعية العادية .

ب-2 : مراقبة التعديلات التي تطرأ على القانون الأساسي، استدعاء الجمعية ومهمة الإنذار.

علاوة على ما تقدم، يفرض على مندوب الحسابات التأكد من عمليات معينة ، إذ خروجاً عن الإطار العادي والعام لصلاحياته الرقابية ، يجب عليه التأكد من أن تعديلات القانون الأساسي قد تمت بصفة منتظمة وصحيحة، كما يجب عليه استدعاء الجمعية العامة في حالة إغفال الهيئة الإدارية بذلك، فضلا عن ذلك يفرض المشرع الجزائري على

¹المادتين 621 و 660 ق. ت. ج.

²المادة 614 ق.ت.ج.فقرة 1-2.

³المادة 660 ق.ت.ج.

⁴المادة 619 ق.ت.ج.فقرة 3.

مندوب الحسابات أثناء ممارسته المهمة الدائمة للمراقبة تتيه الهيئة الإدارية عند اكتشافه أفعال من شأنها عرقلة استمرار استغلال الشركة. لذا سنناقش كل صلاحية كالاتي:

ب-2-1 : مراقبة التعديلات التي تطرأ على القانون الأساسي.

يلزم محافظ الحسابات كذلك برقابة مدى انتظام وصحة تعديلات القانون الأساسي التي هي من اختصاص الجمعية العامة غير العادية¹. وعليه يلزم بإعداد تقرير وتقديمه لهذه الجمعية² مهما كان موضوع التعديل سواء تعلق الأمر بزيادة رأسمال الشركة أو تخفيض أو تحويل الشركة، اندماج الشركة وانفصالها، تصنيف الشركة أو إصدار قيم منقولة أو إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب.

ب-2-2: استدعاء الجمعية العامة.

من المتعارف عليه أن محافظ الحسابات ليس ملزم سوى بحضور الجمعيات العامة كلما تستدعي التداول وتقضي القاعدة بأن الهيئة المختصة باستدعائها هي إما مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة أو مجلس المراقبة وفي بعض الحالات المساهمين بشروط، لكن القانون التجاري الجزائري³، على غرار المشرع الفرنسي⁴، أورد حالة يمكن فيها لمحافظ الحسابات أن يستدعي الجمعية العامة في حالة ما إذا أغلقت الهيئة المختصة قانوناً بذلك عن إهمال أو عن قصد حيث يقوم هو نفسه باستدعائها لتقديم خلاصاته .

¹المادة 674 ق.ت.ج.

²المادة 678 ق.ت.ج. البند 7 ق.ت.ج.

³المادة 715 مكرر 1ق.ت.ج.

⁴Art L 225-103 nv.c.com.fr

ثالثًا: مهمة الإنذار.

تعتبر هذه المهمة جديدة مقارنة بالمهام الأخرى حيث لم يعرفها المشرع الفرنسي سوى في القانون 84-148 المؤرخ في 01/03/1984 المتعلق بالوقاية والتسوية الودية لصعوبات المؤسسات المعدل للقانون 66-537، فقد قام هذا القانون بالإضافة إلى القانون رقم 94-457 المؤرخ في 10/07/1994 المعدل له بإعطاء الحق بالشروع في إجراءات الإنذار لمحافظي الحسابات ولممثلي العمال (لجنة المؤسسة)¹.

والمشرع الجزائري من جانبه قد فرض هو الآخر هذا الإجراء² أيضا حيث أنه عند اكتشافه أفعال شأنها عرقلة استمرار إشغال الشركة وتؤدي إلى تدهور وضعيتها المالية لدرجة تهديدها و توقفها عن الدفع ، يعلم المسيرين و الجمعية العامة.

فمندوب الحسابات عند اكتشافه عرقلة استمرار الأشغال كمرحلة أولى يطلب من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، توضيحات وتفسيرات التي يراها ضرورية³.

أما في حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا، يتعين على مندوب الحسابات طلب من رئيس مجلس الإدارة أو المديرين حسب الحالة استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة حول هذه الوقائع بحضور مندوب الحسابات لهذه الجلسة كمرحلة ثانية⁴. أما المرحلة الثالثة، إذا لم تستو هذه الوضعية بالرغم من إنذار الهيئة الإدارية يقوم مندوب

¹Cf. MERLE Philippe, op.cit , p. 412.

²المادة 715 مكرر 11 ق.ت.ج و المادة 1/23 من القانون 10-01 المتعلق بالمهلة السابق ذكره.

³المادة 715 مكرر 1/11 ق.ت.ج.

⁴المادة 715 مكرر 2/11 ق.ت.ج .

الحسابات بإعداد تقرير خاص يقدمه إلى أقرب جمعية عامة أو إلى جمعية خاصة يستدعيها بنفسه لهذا الغرض¹.

وتجدر الإشارة إلى أنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد تقارير² ينظر إليها على أنها وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد الموجه للقائمين بالإدارة³، الجمعية العامة ووكيل الجمهورية⁴. وفي هذا الإطار يقوم مندوب الحسابات بإعداد نوعين من التقارير خلال مهمته على أنه يجب أن يراعي عند إعدادها شروط شكلية و موضوعية الحسابات.

ج: أنواع تقارير مندوب الحسابات:

من خلال استقراءنا للمادة 25 من القانون 10-المتعلق بالمهنة 01 يمكن استخلاص أن هناك نوعين من التقارير التي يقوم بها مراقب الحسابات وهي تتمثل في التقرير العام والتقرير الخاص.

ج-1 : التقرير العام:

يأخذ التقرير العام الذي يقدمه مندوب الحسابات إلى الجمعية العامة العادية شكلا كتابيا ويلتزم إيداعه في مقر الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة، وهو التقرير الخاص بالمصادقة على الحسابات السنوية حيث يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- التذكير بكيفية و تاريخ تعيين محافظ الحسابات.

¹المادة 715 مكرر 3/11 ق.ت.ج .

² المادة 25 من ق 10-01المتعلق بالمهنة.

³ المادة 715 مكرر 10 ق.ت.ج.

⁴ المادة 715 مكرر 13 ق.ت.ج.

- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة.
- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضى و ترفق بالتقرير كملحق.
- التذكير بمعايير الأداء المهني و أهدافها ومدى احترامها في هذه المهنة.
- عرض الأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة.
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها هذا المجلس.
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم و طرق إظهار القائم المالية مع تبيان آثار ذلك على القوائم.
- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ أو بتحفظ أو يرفض المصادقة¹.
- فمندوب الحسابات يبين الموقف الذي تبناه في تقريره أي يصادق بتحفظ أو بدون تحفظ و هذا ما أشارت إليه المادة 25 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة بنصها على ما يلي: " يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ...".
- فإذا صادق بدون تحفظ و أبدى رأيا ايجابيا في القوائم المالية محل الفحص، يسمى تقريره "بالتقرير النظيف"، أما إذا صادق بتحفظ، فيسمى " التقرير المتحفظ".

¹ انظر، محمد بوتين، المرجع السابق، ص. 49.

على أنه قد يرفض المصادقة كون الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها¹.

ج-2: التقرير الخاص:

حسب المادة 25 من ق 10-01 المتعلق بالمهنة يقوم مندوب الحسابات بإعداد تقرير خاص حول:

1- الاتفاقيات المنظمة ألزم المشرع محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص عن الاتفاقيات المراد إبرامها بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان ذلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة لمجلس الإدارة² أو مجلس المراقبة³ حسب الحالة.

وبعد ذلك يقوم بتقديم تقرير خاص عن هذه الاتفاقيات المرخص بها من طرف المجلس إلى الجمعية العامة لتتولى الفصل فيه⁴ ويتضمن التقرير الخاص بالاتفاقيات المبرمة على ما يلي:

- قائمة الاتفاقيات ، طبيعتها و موضوعها.

- قائمة المستفيدين منها.

- شروط إبرامها.

- الرأي حولها.¹

¹ انظر، محمد بوتين، المرجع السابق، ص. 50.

² المادة 628 ق.ت.ج.

³ المادة 670 ق.ت.ج.

⁴ المادة 628 ق.ت.ج الفقرة 3- 4.

ويجدر الإشارة إلى أنه في حالة غياب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه.

2- تفاصيل أعلى خمس تعويضات المدفوعة خلال دورة المراقبة.

3- الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

4- تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.

5- إجراءات الرقابة الداخلية بهدف لفت انتباه المسؤولين إلى مشاكل النظام ونقاط ضعفه.

6- الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط.

خاتمة

تعد الرقابة التي يمارسها مندوب الحسابات ضرورية ، فالمهام القانونية المسندة إليه جعلت منه حامي الشرعية والنظام العام في الشركة ، فهو يقوم بمهام الرقابة الشرعية والحفاظ على استمرارية استغلال الشركة حيث تتمثل مهمته الأساسية في رقابة الوضعية المالية والمحاسبية للشركة ومدى تطابقها مع القوانين المعمول بها في ميدان الأعمال و كذا القانون الأساسي للشركة دون أي تدخل في التسيير .

إلا أن قراراته و آرائه إذا اتخذت بصدق وعن علم بالوضعية الحقيقية للشركة بعد تنفيذه لكل التزاماته القانونية والتوصيات المهنية بحرص، فهذا يساهم في تقوية استثمار المساهمين و الانتعاش المالي للشركة ومن ثم الاقتصاد الوطني .أما إذا اتخذت عن جهل

¹⁻³ انظر ، محمد بوتين، المرجع السابق، ص. 52.

ولم يكن صادقا في مهامه سيؤدي هذا وبصفة مؤكدة إلى خسارة الشركة والإضرار بالمساهمين والغير المتعاملين مع الشركة، بناء على هذا رتب المشرع الجزائري مسؤولية مدنية وجزائية على عاتق مندوب الحسابات في حالة ارتكابه لأخطاء كما تقوم مسؤوليته التأديبية في حالة مخالفته نصوصا تنظيميا خاصا بمهنته.

ويستخلص من هذه الدراسة أن هناك نقص تشريعي في مجال دور مندوب الحسابات في رقابة شركة المساهمة، مما يستدعي الأمر تدخل المشرع الجزائري من أجل تعديل بعض النصوص القانونية وسد الفراغ القانوني، إذ يتوجب توحيد النظام القانوني لمندوب الحسابات وجعله يتطابق مع ذلك المتبنى عالميا لإيجاد مكانة للاقتصاد الوطني في ظل اقتصاد السوق العالمي، كما يجب تقوية وتوسيع نطاق سلطاته خاصة واجب الإنذار لأنه إجراء وقائي يسمح للشركة مواجهة المشاكل التي تعرقل استمرار استغلالها.

قائمة المراجع

باللغة العربية

-أحمد محرز، القانون التجاري الجزائري، الشركات التجارية، الجزء الثاني، مطابع سجل العرب، 1979.

-إلياس ناصيف، الكامل في قانون الشركات التجارية، الجزء الثاني ، منشورات عويدات، بيروت، 1982.

-عبد الرحيم بنبعيدة، مفهوم مصلحة الشركة كضابط لتحديد اختصاصات ومسؤولية مجلس الإدارة والجمعيات العامة. رسالة الدكتوراه في الحقوق، جامعة عين الشمس، 2000.

الدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركة المساهمة

- عبد الرزاق أحمد السنهوري .الوسيط في شرح القانون المدني ،الجزء 7، العقود الواردة على العمل، المجلد الأول،المقاوله والوكالة والوديعة والحراسة، الطبعة 3، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت 2005.

-عزيز العكيلي، الوسيط في الشركات التجارية، دراسة فقهية قضائية مقارنة في الأحكام العامة والخاصة، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن،2007.

-فوزي محمد سامي،الشركات التجارية، الأحكام العامة والخاصة، دراسة مقارنة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2010 .

-محمد فريد العريني، شركات تجارية، دار الجامعة الجديدة الأزاريطة، مصر، سنة 2006.

-نادية فوضيل، شركات الأموال في القانون التجاري الجزائري.الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعي،2003.

المحاضرات

-أ.بوعزة ديدن،محاضرات ألقيت على طلبة السنة الأولى ماستر تخصص قانون الأعمال، مقياس الشركات التجارية، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان،2010-2011.

القوانين والمراسيم :

-الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1935 الموافق ل 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري ج.ر.ع.101،، الصادرة بتاريخ 19 ديسمبر 1975.

أ. بدي فاطمة الزهراء

-القانون 91-08 المؤرخ في 21 شوال 1411 الموافق ل 27 أفريل 1991 المتعلق
بمهنة الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات ، والمحاسب المعتمد ج.ر. ع 20 الصادرة
بتاريخ 01 ماي 1991.

-القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010 المتعلق
بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات ، والمحاسب المعتمد ج.ر. ع 42 الصادرة
بتاريخ 11 يونيو 2010.

-المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 27 ذي القعدة 1416 الموافق ل 15
أفريل 1996 المتضمن قانون أخلاقيات المهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات،
المحاسب المعتمد ج.ر.ع.24، الصادرة بتاريخ 17 أفريل 1996.

- القرار المؤرخ في 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب مندوبي الحسابات
ج.ر.ع 14 الصادرة بتاريخ 12 مارس 1995 .

باللغة الفرنسية

-Commission CHARBONNEAU , Statut des commissaires aux
comptes dans la loi n°2001.42 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles
régulations économiques ,5^{eme} parti 2001.

- VIDAL Dominique, Droit des sociétés, L.G.D.J, 4^{eme} édition. ,
Manuel, Paris, 2003.

-Du PONTAVICE Emmanuel, Le principe de non immixtion
des commissaires aux comptes dans la gestion à l'épreuve des faits
,Rev.soc,1973.

-PASQUALIN François, Le principe de l'image fidèle en droit comptable, Litec, Paris, 1992.

-RIPERT Georges et ROBLOT René, par GERMAIN Michel, Traité de droit commercial, tome 1, volume 2, Les sociétés commerciales, 18^{ème} édition, L.G.D.J, Paris, 2002.

-MATSOPOULOU Hartini, Le renforcement de l'indépendance des commissaires aux comptes Rev. soc. ,2003.

-MERLE Philippe, Droit commercial, sociétés commerciales. 10^{ème} édition, Précis Dalloz, 2005.

-.GUYON Yves, Droit des affaires, tome1, Droit commercial général et sociétés, 6^{ème} éditions, Economica, Paris,1990 .

Principaux textes de législation Française

-Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, JORF du 26 juillet 1966 p 4602.

- Décret n°69-810 du 12 août 1969 relatif à l'organisation de la profession et au statut professionnel des commissaires aux comptes JORF du 29 août 1969.

-Décret n° 69-81 du 12 Aout 1964 «la rémunération des commissaires Aux comptes «Rev .Soc .1981.

-Nouveau Code de Commerce, Litec, Paris, 2003.