دور الحوكمة في حماية شركات المساهمة التجارية من التعثر المالي

د/ قسوري فهيمة
أستاذة محاضرة أ
قسم الحقوق كلية الحقوق و العلوم السياسية
جـامعــة باتنة1 الحــاج لخضــر

ملخص

تعد شركات المساهمة التجارية أساس النشاط التجاري والاقتصادي في أي دولة، وتتميز بخصوصية نظام التسيير والمراقبة لضمان حماية وجودها واستمراريتها في السوق التجارية في ظل المنافسة لأغلب الشركات. ويرتكز ذلك بالأساس على حمايتها من التعثر المالي، مما استوجب تعزيز أنظمة الرقابة بما يمثل حوكمة لهذه الشركات التجارية من أجل حمايتها من كل التجاوزات ومن مخاطر التعثر المالي.

الكلمات المفتاحية:

شركات المساهمة؛ الحوكمة؛ الرقابة الداخلية؛ الرقابة الخارجية؛ التعثر المالي.

Résumé :

Les sociétés par actions constituent la base de l'activité commerciale et économique de tous les pays. Elles se caractérisent par un système de gestion et de contrôle permettant d'assurer la protection de sa présence et de sa continuité sur le marché commercial face à la concurrence de la plupart des sociétés. Cela vise principalement à les protéger contre les difficultés financières, ce qui nécessite le renforcement des systèmes de contrôle, ce qui représente la gouvernance de ces sociétés commerciales afin de les protéger contre toutes atteintes et les risques de difficultés financières.

Mots clés :

Sociétés par actions ; Gouvernance ; Contrôle interne ; Contrôle externe ; Difficultés financières.

مقدمة:

تعد شركات المساهمة من الأعمال التجارية الأكثر تطورا اقتصاديا في العصر الحديث وقد نمت واتسع نطاقها حتى كادت أن تحتكر الشؤون الصناعية والتجارية وتستأثر لوحدها بإنجاز المشروعات الكبرى لقدرتها على تجميع رؤوس الأموال واستقلالها عن المساهمين فيها، من خلال انضمام أعداد كبيرة من الشركاء إلى شركات أموال عن طريق الاكتتاب في الأوراق المالية التي تصدرها والتي تؤلف رأس المال أو عن طريق شراء هذه الأوراق من أصحابها.

نظرا لكبر حجم شركات المساهمة خصها المشرع بـ "نظام للمراقبة على المستويين الداخلي والخارجي "للحد من التجاوزات الممكن حصولها من أي طرف كان ولحمايتها من التعثر المالي ، وتمارس الرقابة الداخلية من طرف مجلس المراقبة عندما تتبنى الشركة مجلسا للمديرين من أجل تسييرها حسب المواد 654 وما يليها من الأمر 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم .

أما الرقابة الخارجية فتمارس من طرف محافظ الحسابات، وأهم خاصية تميز الرقابة الداخلية عن الرقابة الخارجية هي أن القائم بالرقابة الخارجية لا يتدخل في التسيير الإداري للشركة وتدوم مهامه فترة العهدة فقط ويتحصل على أتعابه وفق لسلم يحدده القانون.

وإن المشرع الجزائري قد ألزم شركات المساهمة بتعيين مختصين لممارسة هذه العملية وأطلق عليهم اسم محافظي الحسابات أو مندوبي الحسابات وأخصهم بتشريع خاص بهم وهو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المعدل والمتمم.

وعليه ندرس الموضوع من خلال التركيز على الرقابة المالية الداخلية والرقابة المالية الخارجية التي تمارسها مجلس المراقبة ومحافظ الحسابات لحماية شركات المساهمة من التعثر المالي وما قد ينجر عليه من جر الشركة للإفلاس.

ولدراسة الموضوع نحاول الإجابة على الإشكال التالي :

إلى أي مدى تستطيع الرقابة الداخلية والخارجية في توفير الحماية لشركات المساهمة التجارية من التعثر المالي؟

I- نظام الرقابة في شركات المساهمة التجارية:

إن المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري لم يعد يعامل الشركة على أساس أنها عقد حسب نص المادة 416 من القانون المدني الجزائري رقم 58/75 المؤرخ في 1975/09/26 المعدل والمتمم ، بل أصبح يتعامل مع الشركة على أساس مفهومها الاقتصادي واعتبارها مؤسسة تنظمها أحكام تشريعية وكل خرق لهذه الأحكام وتجاوز لها يتصدى له المشرع بإقرار عقوبات مدنية وجزائية[1].

فتنامي النشاط الاقتصادي استوجب تدخل أكثر من شخص في العمليات الاقتصادية خاصة مع الانفتاح على الاستثمارات الضخمة التي تحتاج لرؤوس أموال كبيرة ، واستأثرت بها الشركات المساهمة التجارية نظرا للأهمية الاقتصادية الكبرى لهذا النوع من الشركات.

ونتيجة لكبر حجم شركات المساهمة والأعمال التجارية التي تقوم بها خصها المشرع الجزائري بنظام للمراقبة على المستويين الداخلي والخارجي للحد من التجاوزات الممكن حصولها من أي طرف كان، وتمارس الرقابة الداخلية من طرف مجلس المراقبة عندما تتبنى الشركة مجلسا للمديرين من أجل تسييرها، أما الرقابة الخارجية فتمارس من طرف محافظ الحسابات.

I-1-الرقابة الداخلية:

تمارس الرقابة الداخلية من خلال مجلس المراقبة ذالك أن هذا المجلس اقره المشرع الجزائري وجوبا في القانون الأساسي للشركات المساهمة التي تتبع في إدارتها أسلوب مجلس المديرين ويتولى هذا المجلس الرقابة على مجلس المديرين وعلى تسييره لإدارة الشركة التجارية[2] نصت عليه المادة 643 قانون التجاري الجزائري رقم 59/75 المؤرخ في 1975/09/26 :" يمارس مجلس المديرين وظائفه تحت رقابة مجلس المراقبة".

ويعتبر النظام المزدوج لإدارة شركة المساهمة هو من أنجح الأنظمة الحديثة لإدارة شركة المساهمة حيث عرفه المشرع الفرنسي بمقتضي تشريع 1966/07/24 هو :" النظام الحديث المعروف بمجلس الإدارة أو القيادة ومجلس المراقبة" .

فإن كان مجلس الإدارة يهدف إلى تسيير نشاط الشركة المعتاد فإن نظام المزدوج يهدف إلى إحكام الرقابة على ذلك الأداء من داخل المجلس نفسه ويعتبر ذلك من قبيل حوكمة الشركات التي تهدف

[1] - معيزي خالدية ، **مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة** ، مذكرة ماجستير في الحقوق ، تخصص مسؤولية المهنيين، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان، 2012/2011، ص06.

[2] - نادية فوضيل ، **شركات الأموال في القانون التجاري الجزائري**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، طبعة ثانية 2007، ص263.

بالمقام الأول إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة [1].

وعليه تكون رقابة المجلس المراقبة رقابة داخلية تعرف حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، :" نظام الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة".

وحسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية (OECCA) نظام الرقابة الداخلية « هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بتنظيم، وتطبيق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة[2].»

وعليه فإن الرقابة الداخلية نشاط تقييمي داخل الشركة لخدمة أدارتها وتعتبر أداة تساعد إدارة الشركة على متابعة كافة عملياتها وأقسامها ومراكزها والأنشطة التي تقوم بها[3] ، لها دور رئيسي في حماية التنظيم الداخلي من خلال مهام مجلس المراقبة في رقابة حسن تسيير مجلس الإداريين للشركة .

I-2- الرقابة الخارجية:

[1] - حوكمة الشركات هو من المصطلحات الحديثة في اللغة العربية وتعرف بأنها نظام بموجبه يتم توجيه الشركات والرقابة عليها وبالتالي هو مجموعة من العلاقات بين الجهاز التنفيذي لإدارة شركة ما ومجلس إدارتها والمساهمين فيها أما المفهوم الموسع للحوكمة الشركات هو مجموعة القواعد والإجراءات التي يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها فن طريق تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح الآخرين وكذا المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة ، وعليه تتم حوكمة الشركة بشكل أساسي بالأسلوب الذي يتم به إدارة الشركة والرقابة عليها وبفحص قدرات مجلس الإدارة على وضع سياسات ورسم أهداف للشركة تتفق ومصلحة المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين أنظر : حمدي محمود بارود ، **العضوية في مجلس إدارة شركة المساهمة** ، مجلة جامعة الأزهر بغزة سلسلة العلوم الإنسانية 2010، مجلد 12 ، العدد2 ، جامعة الأزهر بغزة ، ص 452.

[2] - مقال : **تقييم نظام الرقابة الداخلية** ، المنشور بالموقع الالكتروني : http://mouhasaba.3oloum.org/t263-topic زيارة بتاريخ 2018/09/02.

[3] - بن جميلة محمد ، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة** ،مذكرة ماجستير في الحقوق ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2011/2010 ،ص 13.

توجد العديد من أنواع الرقابة الخارجية الممارسة على شركة المساهمة وهي الرقابة القضائية والرقابة الإدارية الحكومية والرقابة التعاقدية وهي التي تتعلق برقابة محافظ الحسابات التي تعد أهم أنواع الرقابة على الإطلاق هي الرقابة الممارسة عليها من طرف محافظ الحسابات[1].

ويزداد الطلب على خدمات محافظ الحسابات في سوق الأوراق المالية سواء من طرف القائمين عليها أو المتعاملين فيها، لأن الهدف النهائي لهذه الخدمات يتمحور حول زيادة درجة وثوقهم في المعلومات المالية و تكتسي هذه العملية أهمية بالغة لأنها تعكس بصورة واضحة الوضعية الحقيقية للشركة وتقدم ضمانا للشركة في حد ذاتها وللمساهمين فيها وللغير المتعامل معها.

واستوحى المشرع الجزائري قواعد تنظيم جهاز مندوب الحسابات من قواعد القانون الفرنسي وحصر تنظيم هذه الرقابة[2] من خلال المواد 715 مكرر4 إلى 715 مكرر14 من القانون التجاري الجزائري، كما قام بتنظيم مهنة محافظ الحسابات بإحداث قانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[3] المعدل والمتمم بموجب المادة 41 من القانون رقم 12/12 المؤرخ في 2012/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2013 [4]، والمعدل بموجب المادة 78 من القانون 08/13 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية 2014 [5].

وتبرز أهمية المراقبة محافظ الحسابات في صعوبة متابعة المساهمين لأعمال الشركة بسبب كبر عددهم في شركة المساهمة وعلى وجه الخصوص مراقبة حسابات الشركة لأنها تتطلب خبرة ودراية تعوز العديد من المساهمين [6].

---

[1] - كانت التسمية المعتمدة من قبل القوانين الفرنسية هي المحافظ (Commissaire) رغم ان الواقع العملي والعادة كانت غير ذلك حيث كانت تستعمل تسمية محافظ المراقبةCommissaire De Surveillance حسب قانون شركة التوصية حتى أن اللجنة المكلفة بإصلاح القانون التجاري لسنة 1966 اقترحت تسمية المحافظ المراقب Commissaire Censeur لكن لم يتم اعتمادها واستقر الوضع على اعتماد تسمية محافظ الحسابات commissaire Aux Comptes التي تعبر بحق على الدور الذي يلعبه في الشركات ، والملاحظ أن التسمية غير متفق عليها في اللغة العربية فالمشرع الجزائري يستعمل تارة مصطلح محافظ الحسابات وتارة أخرى مندوب الحسابات أما المشرع المصري فيسعمل مراقب الحسابات أما القانون الأردني يستعمل مدقق الحسابات أما المشير المغربي يستعمل محافظ الحسابات . للتفصيل انظر:
بن جميلة محمد، مرجع سابق، ص 07.

[2] - معيزي خالدية ، مرجع سابق، ص 05.

[3] - قانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية رقم 42.

[4] - القانون رقم12/12 المؤرخ في 2012/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2013 الجريدة الرسمية رقم 72.

[5] - القانون 08/13 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية 2014 الجريدة الرسمية رقم 68.

[6] - ويعرف مراقبو الحسابات في القانون اللبناني بمفضي المراقبة للتفصيل انظر : هاني دويدار ، **القانون التجاري** ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان، الطبعة الأولى 2008، ص777.

وتعتبر محافظة الحسابات أداة فعالة لتحقيق التوازن بين مصلحتين قائمتين ومشروعتين هما: مصلحة الشركة من جهة ، ومن جهة أخرى مصلحة المساهمين الذين قد لا تؤهلهم ثقافتهم المالية والاقتصادية والقانونية لمباشرة الرقابة على حسابات الشركة ومراجعة دفاترها أو لعدم توفر الوقت لديهم لممارستها، لأن إجازة الرقابة المطلقة للمساهمين من شأنها أن تعطل أعمال الإدارة وأن تفشي أسرار الشركة التجارية والمالية كما أن محافظة الحسابات أصبحت وسيلة لحماية الأقلية من المساهمين ضد تعسف الأغلبية في استعمال حقوقها[1].

II- دور الرقابة الداخلية لمجلس المراقبة في حماية الشركات المساهمة التجارية:

تعتبر الرقابة الداخلية التي يمارسها مجلس المراقبة ذات أهمية بالغة في مراقبة أعضائه لحسن تسيير مجلس الإداريين لإدارة الشركة، ذلك لأن نجاح او فشل اية شركة يعتمد بالأساس على مجلس إدارتها ومراقبتها المحكمة، لذلك اقر المشرع الجزائري من المواد 654 إلى 673 من القانون التجاري النظام القانوني لمجلس المراقبة من خلال طريقة تعيين أعضائه وكيفية عقد اجتماعاته وكذا أسند له العديد من المهام في سبيل حماية شركة المساهمة من التوقف عن الدفع ومخافة شهر إفلاسها .

II-1- النظام القانوني لمجلس المراقبة :

اقر المشرع الجزائري بموجب المادة 657 قانون تجاري انه يجب أن يتكون مجلس المراقبة من 07 أعضاء كحد أدنى و12 عضو كحد أقصى، ويمكن أن يتجاوز هذا العدد في حالة الاندماج للشركة شريطة إلا يتجاوز 24 عضوا وان يكون الأعضاء مارسوا مهام المراقبة أكثر من 6 أشهر.

وبخلاف أعضاء مجلس المديرين، يجب أن يكون أعضاء مجلس المراقبة مساهمين في الشركة لذلك أوجب عليهم حيازة أسهم الضمان الخاصة بالتسيير حسب المادة 659 من القانون التجاري، وألا يقوم القائم بالإدارة بقبول من الشركة عقد عمل بعد تاريخ تعيينه حسب المادة 616 من القانون التجاري، ولا يجوز لأي عضو من أعضاء مجلس المراقبة الانتماء لمجلس المديرين حسب المادة 661 من القانون التجاري.

[1] - بن جميلة محمد ، مرجع سابق، ص 19.

وهنا تظهر أهمية التعيين لأعضاء مجلس المراقبة بحيادهم عن الإدارة لأن مهامهم أصلا أتت لمراقبة تسيير مجلس الإداريين لذلك لا يعقل الجمع بين العضوية في مجلس الإداريين ومجلس المراقبة حسب ما أقرته المادة 643 /2 من القانون التجاري.

وحسب نص المادة 662 من القانون نفسه تحدد مدة وظائفهم في القانون الأساسي للشركة فإذا تم تعيينهم في القانون الأساسي فلا يجوز أن تتعدى المدة ثلاث سنوات، أما إذا تم انتخابهم من طرف الجمعية العامة التأسيسية أو الجمعية العامة العادية فلا يجوز أن تتعدى المدة ستة سنوات، و يمكن إعادة انتخاب نفس الأعضاء لعهدة أخرى ما لم ينص القانون الأساسي على خلاف ذلك.

II-2- مهام مجلس المراقبة لحماية شركات المساهمة من التعثر المالي:

إن المهمة الرئيسية لمجلس المراقبة هي الرقابة الدائمة للشركة حسب نص المادة 654 من القانون التجاري، وفصل المشرع الجزائري في هذه المهمة من خلال ضرورة حصول مجلس الإداريين على الترخيص المسبق من مجلس المراقبة في إبرام كل العقود.

وعليه لابد من حصول على الترخيص الصريح من مجلس المراقبة فيما يتعلق بالتنازل عن عقارات أو التنازل عن المشاركة وتأسيس الأمانات وكذا الكفالات والضمانات الاحتياطية أو الضمانات وذلك حسب قانون الأساسي للشركة .

وهنا نلاحظ أن المشرع الجزائري بموجب المادة 657 /1 من القانون التجاري استخدم مصطلح الترخيص المسبق autorisation préalable فيما يتعلق بالعقود التي تبرمها شركة المساهمة، ولما فصل في أنواع العقود ذكر بعضها وهي تعتبر الأكثر أهمية وأقر مصطلح الحصول على الترخيص الصريح autorisation expresse بموجب المادة 657 /2 قانون تجاري.

والتصريح هنا هو عبارة عن رخصة يمنحها مجلس المراقبة ويوافق على الإقدام على عمل القيام بالتصرف القانوني، ولكن أراد المشرع أن يعبر على أن يكون مجلس المراقبة أكثر تشددا في منحه الترخيص بالنسبة للتصرفات التي شملتها الفقرة الثانية فكان لابد من أن يكون الترخيص صريحا لأنها تضر بمصلحة الشركة في حالة التهاون فيها فاعتمد مصطلحا أكثر توضيحا[1] وتشددا لأن مثل هذه التصرفات تضر بأصول الشركة لأنها ضارة ضررا محضا قد تؤدي إلى توقفها عن الدفع وبالتالي إلى شهر إفلاسها.

[1] - نادية فوضيل ، مرجع سابق، ص 270.

ونصت المادة 670 من القانون التجاري على انه كل اتفاقية تعقد بين شركة المساهمة وشركة أخرى أو احد أعضاء مجلس الإداريين أو مجلس المراقبة إلى ضرورة الحصول على الترخيص المسبق من مجلس المراقبة.

ولحماية الشركة المساهمة من مخاطر الإفلاس منع المشرع الجزائري تحت طائلة البطلان المطلق الاتفاقات التي تعقد أحد أعضاء مجلس الإداريين أو احد أعضاء مجلس المراقبة خاصة ما تتعلق بالاقتراض على الشركة أو جعل منها كفيلا أو ضامنا لالتزاماتهم الشخصية نحو الغير ، وهنا تظهر درجة خطورة هذه التصرفات القانونية التي قد تؤدي إلى الإنقاص من الضمان العام للشركة الذي قد يجرها للإفلاس آو التسوية القضائية وهنا تقع المسؤولية عن ديون الشركة بسبب الاقتراض عليها أو جعلها كفيلا أو ضامنا على الأعضاء الشركاء سواء كانوا أعضاء في مجلس الإداريين أو مجلس المراقبة الذين ابرموا هذه التصرفات القانونية في حالة الإفلاس أو التسوية القضائية حسب نص المادة 673 من القانون التجاري .

ولقيام مجلس المراقبة بعمله على أحسن وجه يلتزم بمراقبة سير أعمال الشركة طيلة السنة وعلى مجلس المديرين أن يمكنه من جميع الوثائق التي يراها ضرورية من اجل عملية الرقابة، وعلى المجلس أن يقدم في كل 3 أشهر على الأقل وفي نهاية كل سنة مالية تقريرا حول عملية تسيير الشركة كما يلتزم بقفل كل سنة مالية بتقديم وثائق الشركة التي عددتها المادة 2/716 و3 من القانون التجاري وهي:

حساب الاستغلال العام، وحساب الخسائر والأرباح والميزانية، ويستوجب على مجلس المديرين وضع تقريرا مكتوبا عن حالة الشركة ونشاطها أثناء السنة المالية المنصرمة حتى يتمكن مجلس المراقبة من مراجعتها وبعها يقوم بتقديم ملاحظات حول تقرير مجلس المديرين وعلى حسابات السنة المالية للجمعية العامة العادية.

ويستوجب على مجلس المراقبة إشعار محافظ الحسابات بكل الاتفاقيات التي رخص بها ويخضعها إلى مصادقة الجمعية العامة حسب نص المادة 672/ف من القانون التجاري.

وعلى أساس أن مهام مجلس المراقبة تنحصر في الرقابة على حسن تسيير مجلس الإداريين لإدارة الشركة فإن مسؤوليته تنحصر في المسؤولية الشخصية بموجب أحكام المسؤولية العقدية عن

الأخطاء التي يرتكبونها أثناء أداء مهامهم دون أن يلقى عليهم عبء مسؤولية التسيير لأنها يخرج عن نطاق اختصاصهم [1].

فمهام مجلس المراقبة بالرقابة على حسن انتظام حسابات الشركة تعد حتمية تفرضها الرقابة على أعمال التسيير والإدارة، لا يجب خلطها مع الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات التي ترتكز على الحسابات[2].

III- دور الرقابة الخارجية لمحافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة :

نصت المادة 751 مكرر 4 على أن تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني ، تتمثل مهمتهم الدائمة في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها .

وهنا يلاحظ أن المشرع الجزائري استخدم مصطلح مندوب الحسابات والذي يقصد به أيضا محافظ الحسابات الذي نظم القانون رقم 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[3] المعدل والمتمم الذي حدد النظام القانوني للمهن الثلاث ، وحدد المرسوم التنفيذي رقم 30/11 المؤرخ في 2011/01/27 شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[4] وتعتبر مهنة محافظ الحسابات ذات أهمية بالغة في الرقابة الخارجية على شركات المساهمة.

III-1- تعيين محافظ الحسابات في شركات المساهمة:

تعود سلطة تعيين محافظ الحسابات أو أكثر في شركات المساهمة إلى الجمعية العامة العادية لمدة ثلاث سنوات مالية ، وفي حالة عدم تعيين محافظ الحسابات أو أكثر أو حصول مانع أعاق

[1] - نادية فوضيل ، مرجع سابق، ص272.
[2] - بن جميلة محمد ، مرجع سابق، ص15.
[3] - قانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية رقم 42.
[4] - المرسوم التنفيذي رقم 30/11 المؤرخ في 2011/01/27 شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية رقم 07.

المحافظ عن أداء مهامه فإنه يتم اللجوء إلى القضاء من اجل تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة لمقر الشركة وذلك بطلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين .

وفي حالة الشركة التي تم تأسيسها باللجوء العلني للادخار يتم تعيين محافظ الحسابات أو أكثر من طرف السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها حسب نص المادة 715 مكرر 7/4و8 من القانون التجاري.

وفي حالة تنحية محافظ الحسابات فإن المحافظ الجديد يتم أداء مهامه للمدة المتبقية ، ولو أن الجمعية العامة أغفلت تعيين محافظ الحسابات في هذه الحالة فإنه يجوز لكل مساهم اللجوء إلى القضاء قصد المطالبة بتعيين محافظ حسابات ويتم تبليغ رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين بالحضور أمام المحكمة من اجل تعيين محافظ الحسابات ، وتنتهي مهامه بمجرد انتهاء المدة المتبقية وبتعيين محافظ حسابات أخر من قبل الجمعية العامة العادية[1].

وفي كل الحالات لا يتم تعيين محافظ الحسابات إلا من بين المحافظين المقيدين في الجدول الوطني[2].

وحددت المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري حالات منع عن التعيين فأوجبت ألا تربط المحافظ الحسابات بأعضاء مجلس الإدارة أو بمجلس الإداريين أو مجلس المراقبة علاقة قرابة أو مصاهرة حتى لا يقع المحافظ الحسابات في حرج ويصعب عليه اداء مهامه بكل حرية وليبقى إعماله بمنئ عن كل لشبهات.

III-2- الطبيعة القانونية لعلاقة محافظ الحسابات بشركة المساهمة:

من المعلوم أن المشرع قد عهد إلى محافظ الحسابات بمراجعة ميزانية الشركة وفحص دفاترها وتحقيق موجوداتها والتزاماتها وكلفه بإعداد تقرير يرفع إلى الجمعية العامة للمساهمين يثبت فيه ملاحظاته حول صدق الميزانية وسلامة إجراءات الجرد ، ويبين ما اكتشفه من مخالفات لأحكام القانون أو للنظام الأساسي للشركة، ومع كل هذا أثيرت نقاشات حول الطبيعة القانونية لعلاقة

[1] - نادية فوضيل ، مرجع سابق، ص332.

[2] - هاني دويدار ، مرجع سابق، ص 777.

محافظ الحسابات بشركة المساهمة وبموجب ذلك ظهرت ثلاثة آراء فقهية أولها ينادي بالنظرية التعاقدية والثاني ينادي بالنظرية العضوية وآخرها يرى بأن الشركة أداة قانونية لتنظيم المشروع[1].

أ- النظرية التعاقدية:

يتجه الفقه التقليدي القانون التجاري الفرنسي إلى الأخذ بالنظرية التعاقدية وان علاقة محافظ الحسابات في عقد وكالة بشركة المساهمة وهو ما نصت عليه المادة 682 قانون تجاري جزائري قبل التعديل 08/93 ، ونظرا لاختلاف عمل محافظ الحسابات عن مهام الوكيل من حيث طبيعة كل واحد منهما ومن حيث تلقى الأجر حيث أن محافظ الحسابات تقرر المادة 37 من القانون 01/10 على أن تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ، في حين أن الوكالة الأصل العام أنها تبرعية .

ب- نظرية العضوية:

في اتجاه آخر للفقه يرى أن مندوبو الحسابات يمثلون جهاز من أجهزة الشركة لأن المشرع فرض على المساهمين تطبيق النظام القانوني للشركة بكل قواعده الآمرة وخاصة تحديد مختلف الأجهزة في الشركة ومنها مهمة محافظ الحسابات ، وتعيين محافظ الحسابات لا يستند إلى عقد وإنما إلى تنشأ من القانون والنظام الأساسي للشركة[2] ، ويعزل وفقا لإجراءات حددها القانون.

ج- الأداة القانونية:

ظهر اتجاه جديد ينظر إلى الشركة باعتبارها أداة قانونية لتنظيم المشروع ولا يلغي هذا الاتجاه النظرية التعاقدية ولا ينفي فكرة النظام القانوني وإنما يجمع بينهما، فالتنظيم القانوني للشركة يستند في آن واحد على عناصر تعاقدية وأخرى نظامية تتآلف فيما بينها لتقدم هذه الأداة القانونية المهمة لتنظيم المشروع الاقتصادي.

فتعيين محافظ الحسابات يفترض أن تختاره الجمعية العامة حسب نص المادة 26 من القانون 01/10 ، كما يفترض قبول هذا الأخير صراحة أو ضمنا الوظيفة التي رسم القانون إطارها وحدد الواجبات والحقوق المرتبطة بها، فيستلزم هذا التعيين توافق إرادتين وهو ما يقترب من منطق

[1] - معيزي خالدية ، مرجع سابق، ص15.
[2] - معيزي خالدية ، مرجع سابق، ص17.

الفكرة التعاقدية بيد أن هذا العقد الناشئ عن توافق الإرادتين ليس إلا عمل قانوني شرطي لتحريك هذه الأداة القانونية ولتطبيق القواعد التي تنظم المركز القانوني لمحافظ الحسابات، فهو عقد يشبه لحد كبير ذلك العقد الذي يدخل بمقتضاه الموظف العام في خدمة الدولة فيخضع لنظام قانوني فرضه المشرع ولا دخل له في تحديد مضمونه أو مداه بل أن المشرع يملك حق تعديل قواعد هذا النظام دون توقف ذلك على قبوله أو رضاه، كذلك لا يجوز للشركة أن تتفق مع محافظ الحسابات على شروط تخالف القوانين واللوائح أو قواعد نظامها الأساسي التي تتم دور محافظ الحسابات وتحدد حقوقه وواجباته[1].

د- موقف المشرع الجزائري:

نصت المادة 27 من القانون 01/10 على أن تحدد عهدة محافظ الحسابات بـ3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة... ، وعليه فإن المشرع تفادى مصطلح عقد الوكالة لاختلاف الطبيعة القانونية لها ومهام محافظ الحسابات.

ويستخلص مما سبق أن النظام القانوني لعمل محافظ الحسابات من حيث تعيينه ومهامه وكذا عزله له طبيعة خاصة ومستقلة عن المساهمين تتمثل في عهدة محددة بثلاث سنوات يعين بقرار من الجمعية العامة العادية في شركة المساهمة ويعد بذلك المحافظ وكيلا مأجورا ومهنيا محترفا [2]، أناطه المشرع بمهام مميزة له في الرقابة حسابات الشركة التي يلزمها مهنيين مختصين في المسائل المالية والمحاسبية في إطار الطابع المميز لشركة المساهمة ذات الأموال الكبيرة وطبيعة عملها في الاستثمارات والمشاريع الضخمة .

III-3- مهام المراقبة لمحافظ الحسابات في حماية شركة المساهمة من التعثر المالي:

يرتكز دور محافظ الحسابات في شركات المساهمة بعد تعيينه بالقيام بعدة مهام طوال السنة المالية وفق دفتر الشروط الذي يحدد أعماله ، وهذه المهام متعددة تدور أساسا حول الرقابة لحسابات الشركة ويختم مراجعته ومراقبته بتقارير التي يعدها محافظ الحسابات هي المنتج النهائي لعملية

[1] - بن جميلة محمد ، مرجع سابق، ص28.

[2] - شريقي عمر ، **مسؤوليات محافظ الحسابات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية** ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف ، العدد 12 لسنة 2012 ، ص 101.

مراجعة القوائم المالية السنوية للمشروع وهو وسيلة أو أداة الرأي الفني المحايد للمحافظ على القوائم مجال المراجعة.

تعتبر مهمة المراقبة المظهر التقليدي لمحافظ الحسابات الهدف منها جمع أكبر قدر ممكن من العناصر المقنعة والمؤيدة لتكوين رأي حول الحسابات السنوية، فالمحافظ يضمن أن الحسابات قد تمت بطريقة احترمت فيها القواعد المعمول بها تعكس الصورة الحقيقية لمختلف العمليات التي تقوم بها شركة المساهمة، وبهذا يكون المحافظ قد شهد بصحة الحسابات التي قام بمراقبتها ونظاميتها وشفافيتها، وتعتبر شهادة محافظ الحسابات ذات قيمة شخصية أخلاقية أكثر منها موضوعية وقانونية لأنه يقدمها للغير بمقتضى قناعته الشخصية[1].

ومهمة المراقبة تفترض أن يعتمد محافظ الحسابات على تقنية معينة للقيام بهذه المهمة وكذا يقوم بعملية المراقبة وفق ما تفرضه أصول مهنة محافظ الحسابات.

أ- تقنيات المراقبة:

يستخدم محافظ الحسابات في مهمته بالمراقبة عدة تقنيات تفرضها أصول مهنة المحاسبة والمراقبة المحاسبية وأهم هذه التقنيات نذكر:

- التعرف على شركة المساهمة محل المراقبة :

يتوجب على محافظ الحسابات أن يتعرف جيدا على نشاط الشركة التي عين فيها وأسلوب إدارتها وتنظيمها حتى يستطيع أن يقدم خدماته المالية والمحاسبية على أكمل وجه، وله جمع كل المعلومات الخاصة بالشركة للتعرف على مستوى الإدارة ووضعيتها أمام المنافسين لها.

- تقييم أعمال المراقبة الداخلية للشركة :

يطلع محافظ الحسابات على تقارير المراقبة الداخلية للشركة للوقوف على تقييمها لمعرفة الإجراءات المتبعة في المحاسبة وفهم طريقة تسييرها ومعرفة مدى ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها[2].

- مراقبة الحسابات:

[1] - بن جميلة محمد ، مرجع سابق، ص66.

[2] - حمدي محمود بارود ، مرجع سابق، ص 450.

على محافظ الحسابات في هذه المرحلة أن يكون مّلما بملف سنوي للمراجعة يشرح فيه ما قام به من أعمال يتم ذكرها بطريقة فهرسية في سجل الطلبيات، ويكمل هذا الملف بملف للمداولة يتضمن المعلومات المهمة التي تخص الشركة المراقبة ويتضمن الملف أوراق العمل المتعلقة ب:
مراجعة الميزانية - حسابات الاستغلال العامة - حسابات الأرباح والخسائر - التعاقدات خارج الميزانية - الفروع والشركات المساهمة فيها - أسهم الضمان - أجور المدراء - المعلومات الموجهة للمساهمين - العمليات التي يكون موضوعها تقرير خاص - نتائج المراقبة الداخلية[1].

ب- عملية المراقبة:

في سبيل القيام بالمهام الدائمة لمحافظ الحسابات التي نصت عليها المادة 23 من القانون رقم 01/10 فإنه يقوم بما يلي:

- فحص صحة الحسابات وانتظامها : وذلك من خلال مطابقة الحسابات وصحتها للقانون للتنظيمات المعمول لها ، بالتأكد من صحة الجرد والتقييم والتقويم فصحة الحسابات تكون من خلال جرد كل المسائل المالية والمحاسبية ، والتأكد من أن التقييمات تعكس الحقيقة والتثبت من الاهتلاكات والاحتياطات لأنها أساسية في الميزانية .
- فحص المعلومات الواردة في التقرير المقدم من المسيرون: تعد عملية مراقبة المعلومات الواردة في التقرير الذي يقدمه المسيرون نتيجة حتمية لعملية مراقبة دفاتر الشركة وحساباتها التي يجب على أعضاء مجلس الإدارة إعطائها لمحافظ الحسابات ووضع قائمة الجرد والميزانية وحساب الأرباح والخسائر لدى محافظ الحسابات [2].

وهو الأمر الذي تؤكده ضمنيا المادة 1/23 من القانون 10- 01 السابق ذكره بقولها « يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية : ... يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الأسهم »
وبدورها نصت المادة 715 مكرر 2/4 من القانون التجاري على ذلك بقولها: «... كما يدققون في صحة المعلومات في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة... ».

[1] - بن جميلة محمد ، مرجع سابق، ص69.
[2] - هاني دويدار ، مرجع سابق، ص778.

إذن على محافظ الحسابات مراقبة المعلومات الواردة في تقارير المسيرين بأكثر دقة لاكتشاف الأخطاء، لأنه بإمكانهم تقديم معلومات خاطئة لجمعيات المساهمين أو للمساهمين أنفسهم حتى ولو قاموا بإعداد حسابات صحيحة ونظامية ويمسكون الدفاتر والمستندات بشكل قانوني.

- تقدير شروط إبرام الاتفاقيات المنظمة : محافظ الحسابات ملزم بتقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو لمسيري الشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة (المادة 1/32 من القانون 10-01 السابق المتعلق بالمهن الثلاث) .

ولقد نظمت المادة 628/ 2 من القانون التجاري الجزائري كيفية منح الترخيص لهذا النوع من الاتفاقات بالنسبة لشركات الأسهم التي يسيرها مجلس إدارة، وبدورها تولت المادة 672 الأمر نفسه بالنسبة لشركات الأسهم التي يسيرها مجلس مديرين ويراقبها مجلس مراقبة، ويعتبر دور محافظ الحسابات في ذلك مهما جدا لأنه يقدم تقريرا خاصا للجمعية العامة (المادة 25 من القانون 10-01 السابق ذكره) التي تأذن على أساسه بإبرام مثل هذه الاتفاقات[1].

ج- المهام الدائمة والاستثنائية لمحافظ الحسابات:

حسب نص المادة 715 مكرر 4 قانون تجاري جزائري تتمثل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات دون أي تدخل في التسيير، في فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة محل المراجعة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، وتشمل هذه المهام ما يلي:

- المصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية للشركة، وأنها تعطي الصورة الصادقة للوضعية المالية وممتلكات الشركة في نهاية السنة المنصرمة،
- التحقق من صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص،
- احترام مبدأ المساواة بين المساهمين،
- الوقاية من الصعوبات التي تواجهها المؤسسات في نطاق إجراء الإنذار،
- الكشف لوكيل الجمهورية عن الأفعال غير الشرعية التي يعلم بها،

[1] - بن جميلة محمد ، مرجع سابق، ص72.

- إصدار شهادات وتقارير عن مختلف الأحداث التي قد تعيشها المؤسسة.

وفي حالة إعداد الشركة لحسابات مدعمة، فإن محافظ الحسابات يشهد أيضا بأن الحسابات المدعمة صحيحة بناء على وثائق محاسبية أو تقارير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة أسهمها. ووفقا لأحكام القانون المنظم لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر حسب نص المادة 25 من القانون 01/10، فإنه يترتب على المهمة الدائمة إعداد محافظ الحسابات للتقارير التالية:

- تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبررة قانونا،
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء،
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة،
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية،
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال[1].

أما المهام الخاصة فهي ذات طبيعة استثنائية تحدث بشكل عارض أثناء عهدة محافظ الحسابات ويعد بشأنها تقرير خاص:

- قرار الشركة زيادة أو تخفيض رأس المال.
- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار، خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار.
- إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت .
- إصدار قيم منقولة.
- إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم .
- عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية .

[1] - شريقي عمر، مرجع سابق، ص94.

- تحويل الشركة.
- مشروع الإدماج أو الانفصال.

وعليه فإن محافظ الحسابات من خلال مهامه الدائمة والاستثنائية هو ملزم بإعداد التقارير التي تبين الوضعية المالية والمحاسبية التفصيلية لحسابات الشركة التي خول بمراقبة حساباتها، ويجب ان تعكس هذه التقارير الوضعية الحقيقة للشركة لتدارك أيه صعوبات مالية للشركة مخافة التعثر المالي والجر بها إلى الإفلاس بسبب سوء تسيير محاسبتها خاصة الإفلاس بالتقصير حسب نص المادة 5/371 من القانون التجاري .

الخاتمة:

مما سبق نخلص إلى أن لنظام المراقبة الداخلية عن طريق مجلس المراقبة والمراقبة الخارجية عن طريق محافظ الحسابات أهمية بالغة في دراسة ومعرفة الأوضاع المالية والمحاسبية للشركة بما يجعلها متحكمة في مسارها ومستقبلها، في إطار مراقبة مجلس المراقبة لحسن تسيير مجلس الإداريين والترخيص بإبرام التصرفات القانونية التي حددها القانون لما فيها من مخاطر خسارة أموال الشركة وتوفقها عن الدفع ، وهنا تبرز أهمية مجلس المراقبة في حماية الشركة من خسارة أصولها .

وتعتبر مهمة المراقبة الخارجية لمحافظ الحسابات على قدر من الأهمية لأنه يعمل على جمع كل المعلومات والمعطيات حول الوضعية المحاسبية للشركة ، فالمحافظ يضمن أن الحسابات قد تمت بطريقة احترمت فيها القواعد المعمول بها تعكس الصورة الحقيقية لمختلف العمليات التي تقوم بها شركة المساهمة، وبهذا يكون المحافظ قد شهد بصحة الحسابات التي قام بمراقبتها ونظاميتها وشفافيتها، وتعتبر شهادة محافظ الحسابات ذات قيمة شخصية أخلاقية أكثر منها موضوعية وقانونية لأنه يقدمها للغير بمقتضى قناعته الشخصية، وحياده عن كل المساهمين يجعله يقوم بمهامه بما يفرضه أصول مهنة محافظ الحسابات وتستوجب عليه توخي الحذر والحرص الشديد في ضبط المحاسبة المالية للشركة التي تعكس مدى قدرتها على الاستمرار والحفاظ على مركزها المالي والاقتصادي .

وعليه تعد الرقابة الداخلية والخارجية أهم نظام مراقبة لشركات المساهمة لحمايتها من التعثر المالي الذي قد يجرها للإفلاس، فهذه الرقابة تضمن لها الاستمرارية والتطور مستقبلا وفق خطى ثابتة تعكس قدرتها الحقيقة على التحكم في حسن التسيير الإداري والضبط المحكم لمحاسبتها المالية.

قائمة المصادر والمراجع :

أولا: المصادر

1. قانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية رقم 42.
2. القانون رقم12/12 المؤرخ في 2012/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2013 الجريدة الرسمية رقم 72.
3. القانون 08/13 المؤرخ في 2013/12/30 المتضمن قانون المالية 2014 الجريدة الرسمية رقم 68.
4. المرسوم التنفيذي رقم 30/11 المؤرخ في 2011/01/27 شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الجريدة الرسمية رقم 07.

ثانيا: المراجع

الكتب:

1. هاني دويدار، القانون التجاري، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان، الطبعة الأولى 2008،
2. نادية فوضيل ، شركات الأموال في القانون التجاري الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، طبعة ثانية 2007.

الرسائل الجامعية:

1. بن جميلة محمد ، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة ،مذكرة ماجستير في الحقوق ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2011/2010 ،ص 13.
2. معيزي خالدية ، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة ، مذكرة ماجستير في الحقوق ، تخصص مسؤولية المهنيين، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان، 2012/2011، ص06.

المجلات العلمية:

1. حمدي محمود بارود ، العضوية في مجلس إدارة شركة المساهمة ، مجلة جامعة الازهر بغزة سلسلة العلوم الانسانية 2010، مجلد 12 ، العدد2 ، جامعة الازهر بغزة ، ص 452.
2. شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف ، العدد 12 لسنة 2012 .

المواقع الالكترونية:

- مقال : تقييم نظام الرقابة الداخلية ، المنشور بالموقع الالكتروني : http://mouhasaba.3oloum.org/t263-topic زيارة بتاريخ 2018/09/02.