

## فعالية رقابة مندوبي الحسابات في شركة المساهمة

*Effectiveness of oversight of the auditors in the joint stock company*

تاريخ القبول: 2024/06/29

تاريخ الإرسال: 2024/03/31

هذا الجهاز من دور في المجال الرقابي على حسابات الشركة والهيئات والسعي نحو معرفة ما مدى انتظام هذه الأخيرة ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. ومن البديهي أنه بمنح جهاز محافظ الحسابات مهمة الرقابة على شركة مساهمة تولد علاقة تربط بينه وهياكل الشركة، مما يوسع من صلاحيات مندوبي الحسابات بشكل يحقق فعالية في الرقابة خاصة أن شركة المساهمة شركة ذات رؤوس أموال ضخمة وعامل للاستثمار وذات دور في الاقتصاد الوطني هذا من جهة، وتفاديا لأي تعسف يصدر من أجهزة التسيير من جهة أخرى.

**الكلمات المفتاحية:** مندوب الحسابات؛

شركة المساهمة؛ آلية رقابة.

**Abstract:**

The auditor is considered an independent supervisory body created by the Algerian legislator pursuant to Executive Decree 93-08 with which he achieves dual management in the joint-stock

صانة سهام\*  
SANA Sihem

جامعة باتنة1

University of Batna1

مخبر الحوكمة والقانون الاقتصادي

Sihem.sana@univ-batna.dz

بولافة سامية  
BOULAFSA Samia

جامعة باتنة1

University of Batna1

مخبر الأمن الإنساني: الواقع، الرهانات والآفاق

Samia.boulafa@univ-batna.dz

**ملخص:**

يعتبر محافظ الحسابات هيئة رقابية مستقلة استحدثها المشرع الجزائري بموجب المرسوم التشريعي رقم 08-93 يحقق بها ازدواجية التسيير في شركة المساهمة نظرا لما تعرفه هذه الأخيرة من خصوصية، نظم المشرع هذه المهنة بقانون خاص نظرا لما يلعبه

company due to the privacy of the latter. The legislator has regulated this profession with a special law in view of the role this body plays in the field of oversight over the company's accounts, bodies and endeavors. To know the extent of the latter's

\* - المؤلف المراسل.

regularity and conformity with the provisions of the applicable legislation. It is self-evident that by granting the auditor the task of supervising a joint-stock company, a relationship is created between it and the company's structures, which expands the powers of the accounts representatives in a way that achieves effectiveness in oversight, especially since the joint-stock

company is a company with huge capital, a factor for investment, and has a role in the national economy, on the one hand. In order to avoid any arbitrariness coming from the management agencies on the part of the employee

**Keywords:** accounts representative; joint stock company; control mechanism.

### مقدمة:

أمام عجز الفرد على تلبية حاجاته في مختلف المجالات (الزراعة، التجارة، الخدمات) تطلب الأمر العمل في إطار الجماعة من أجل نتائج أفضل بكثير من تلك الجهود التي يبذلها الفرد بمفرده، فتتظافر الجهود في الشركات ذات الطابع التجاري باعتبارها عمل جماعي عن طريق تجميع الأموال وتعبئة المدخرات واستغلال القدرات المختلفة للشركاء، أمر جعل هذه الشركات متعددة الأنواع وبنشاطات مختلفة فهذه الأخيرة تكتسي أهمية مما جعل المشرع يتدخل لتنظيم أحكامها.<sup>(1)</sup>

تنقسم الشركات التجارية إلى شركات أموال وشركات أشخاص، أين تقوم الأولى على الاعتبار المالي أين نجد شركة المساهمة النموذج الأمثل لشركات الأموال ويطغى عليها صفة النظام القانوني، فتهدف إلى تجميع رؤوس أموال ضخمة بغية الاستثمار في مشاريع اقتصادية. فتتميز شركة المساهمة بنوع من الخصوصية تبرز في ازدواجية التسيير، فقبل إصدار المرسوم التشريعي 08-93 المعدل للأمر 59-75 المتعلق بالقانون التجاري الجزائري فكانت سلطة الإدارة والرقابة في يد هيئة واحدة وبعد إصدار المرسوم التشريعي 08-93 اتجه المشرع إلى ازدواجية التسيير عن طريق الفصل بين سلطة الإدارة وسلطة الرقابة، ومنها استحداث جهاز رقابي يدعى بمحافظ الحسابات الذي يعد شخصا طبيعيا أو معنويا ذو جنسية جزائرية يتميز بالاستقلال



والحياد وكذا الموضوعية، ذو كفاءة مهنية في المجال ناهيك عن تمتعه بالحقوق المدنية والسياسية.

وسعياً إلى تحقيق الغاية المرجوة من هذا الجهاز الرقابي حرص المشرع الجزائري على التنظيم المحكم لمهنة محافظ الحسابات من خلال جملة النصوص القانونية، حيث كان الأمر 59-75 المتضمن لأحكام القانون التجاري هو أول قانون نظم هذه المهنة وليتدارك المشرع الجزائري النقائص، أو بصيغة أخرى أهمية مهنة محافظ الحسابات لينظمه بقانون خاص وهو القانون 10-01. فتهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الرقابي لمندوبي الحسابات باعتباره جهاز رقابة دائمة ومستمرة عن الوضعية المالية والمحاسبية للشركة، وكذا الفعالية التي تحققها. فكل هذه المسائل لا يمكن التطرق إليها إلا إذا أجبنا عن الإشكالية التالية: هل وفق المشرع الجزائري في تنظيم مهنة محافظ الحسابات بشكل يحقق رقابة فعالة في شركة المساهمة؟

بغية الإجابة على الإشكالية ارتأينا إلى تقسيم البحث إلى خطة ثنائية مفادها ما يأتي:

المحور الأول: المركز القانوني لمندوبي الحسابات في شركة المساهمة.

أولاً: الإطار المفاهيمي لمندوبي الحسابات

ثانياً: التكييف القانوني للعلاقة الناشئة بين مندوب الحسابات والهيئات المراقبة

المحور الثاني: المهام الموكلة لمندوبي الحسابات

أولاً: المهام العادية لمندوب الحسابات في شركة المساهمة

ثانياً: المهام الخاصة لمندوب الحسابات في شركة المساهمة

**المحور الأول: المركز القانوني لمندوبي الحسابات في الشركة المساهمة**

يكتسي مندوبي الحسابات أهمية بالغة وقصوى بالنسبة للشركات بمختلف أنواعها ومختلف الهيئات الاقتصادية والتجارية عموماً وشركة المساهمة على وجه الخصوص، وذلك باعتبار مندوب الحسابات جهاز مكلف بالرقابة. وهذه المهمة أتت وراء



التطور الذي لحق الحياة التي التجارية أين أفرز ضرورة على المنشغلين في هذا المجال وهي البحث على رؤوس الأموال الكبيرة، ولعل هذا التطور زاد من أهمية الشركات التجارية دافع نحو تشديد الرقابة عليها، ومندوبي الحسابات ضمن هيئات الرقابة، يجسد محافظ الحسابات الرقابة الخارجية التي جسدها المشرع الجزائري على شركة مساهمة وذلك تعزيز أجهزة الرقابة الداخلية.

وقبل التطرق إلى النظام القانوني الذي يحكم مندوبي الحسابات كهيئة رقابة يستوجب منا ضبط مفهوم مندوب الحسابات وإزالة أي لبس يشوب ذهن القارئ خاصة أن أي موضوع قانوني يتطلب ضبط مفاهيم (أولا)، وباعتبار مندوبي الحسابات هيئة رقابية تتوافر فيها جملة من الشروط وتعرف نوعا من الكفاءة، فقيامها يجعل نشوء علاقة بينها وبين شركات المساهمة وكذا الهيئات المراقبة دافع يجعلنا الخوض في البحث في الطبيعة القانونية أو بصيغة أخرى التكييف القانوني للعلاقة الناشئة بين مندوبي الحسابات والهيئات المراقبة (ثانيا).

### أولا: الإطار المفاهيمي لمندوبي الحسابات

محنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي في محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة، وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة. ومن هذا المنطلق ينبغي التعرف على مهنة مندوب الحسابات قبل هذا الأخير، فبالتالي مهنة محافظ الحسابات هي مهنة حرة منظمة وقانونية، تعتبر نوع من أنواع المراقبة الخارجية التي تعد إلزامية بقوة القانون، هذه المهنة يغلب عليها طابع المصلحة العامة في مراقبة الحسابات، حيث تمارس في المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والكبيرة، وحتى في القطاع الاقتصاد وترتبط بالمساهمة في جودة وشفافية المعلومات التي تنشرها هذه المؤسسات والتي تستعمل من طرف العديد حتى



الأطراف الداخلية والخارجية في اتخاذ القرارات منها الإداري، المساهمين، الموظفين، المستثمرين، العملاء، الموردين، البنوك، الملفات العمومية وغيرها.<sup>(2)</sup> وبخصوص محافظ الحسابات فعرف تعريفاً فقهماً وكذا تعريفاً تشريعياً (1)، إضافة أنه لا يمكن ممارسة هذه المهنة إلا إذا توافرت جملة من الشروط.<sup>(2)</sup>

**1- تعريف مندوب الحسابات:** نشير منذ البداية أن مصطلح مندوب الحسابات هو مصطلح كان محل جدل حيث عرف عدة تعاريف.

**أ- تعريف مندوب الحسابات فقهاً:** هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسة ومختلف القوائم المالية السنوية، ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير<sup>(3)</sup>.

في حين يراه البعض الآخر أن محافظ الحسابات: عبارة عن هيئة رقابية مكلفة برقابة حسابات الشركة وضعيتها المالية، فهو نوع من أنواع المراجعة الخارجية الإلزامية، يتولى من خلالها شخص مهني تقني في المحاسبة مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية ومدى تعبيره عن المركز الحقيقي للمؤسسة<sup>(4)</sup>.

بينما جانب آخر يعتبر محافظ الحسابات: مراجع مالي خارجي ومستقل يعمل تحت سلطة الإدارة العليا في المؤسسة، وإنما يعمل كوكيل للمساهمين في مراقبة أعمال الإدارة، ولكن كونه وكيلًا للمساهمين في الجانب المالي ينفي تماماً اعتباره وكيلًا بالتصرفات القانونية، فهو منوط فقط بالإطار المحاسباتي للمؤسسة أو الشركة باعتباره هيئة رقابية قائمة بذاتها فالجهاز التنظيمي هو ما يجعله يتمتع بالاستقلالية في عمله فهو يعرف عند البعض بقاضي الأرقام.<sup>(5)</sup>

**ب- تعريف مندوب الحسابات قانونياً:** بالعودة إلى القانون التجاري الجزائري نجد المشرع نص على محافظي الحسابات في أحكام المادة 715 مكرر 04 والتي جاء فيها:



"تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني. وتمثل 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 وحساباتها. ويصادقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك ويتحقق مندوب الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين..."<sup>(6)</sup> أما بخصوص القانون رقم 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحساب المعتمد نجد المشرع الجزائري عرف محافظ الحسابات في أحكام المادة 22 والتي جاء فيها: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".<sup>(7)</sup>

تحليلا لنص المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري نجد أن المشرع الجزائري نص على كيفية تعيين مندوب الحسابات ومهامهم وتغاضي عن ضبط مفهوم هذا الأخير، ولعل الأمر نفسه ينطبق على المادة 22 من القانون رقم 01-10 أين ركز المشرع على مهام مندوبي الحسابات أو محافظ الحسابات. فبالتالي انطلاقا مما ورد في متن هاتين المادتين، يمكن القول أن محافظ الحسابات هو ذلك الشخص الذي يحمل كفاءة علمية وعملية بغية التدقيق في حسابات المؤسسة وذو استقلالية تامة وله صلاحية التدقيق في نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية.

**2- شروط الالتحاق بمهنة مندوبي الحسابات:** يتعذر من الناحية العملية على الهيئة العامة للقيام بالرقابة بصورة فعالة ومستمرة نظرا لكثرة عدد المساهمين بحيث لا يتصور أن يسمح لمجلس الإدارة بالإشراف والرقابة على أعمال الشركة إلا كان



ذلك سببا لعرقلة أعمالها ومن جهة أخرى فإن المساهمين لا يحرصون على حضور الهيئات العامة ولا يهتمون إلا بقبض نصيبهم من أرباح الشركة. ومن جانب آخر فإن غالبية المساهمين يفتقدون للخبرة والثقافة الفنية الحاسوبية التي تؤهلهم لممارسة المهام الرقابية والإشراف على أعمال الشركة بصورة فعالة، مما دفع المشرع الجزائري يوكل هذه المهمة لمدقق الحسابات (8).

وما يجب التنبيه إليه أن مهنة مندوبي الحسابات لا يمكن الالتحاق بها إلا إذا توافرت مجموعة من الشروط القانونية أولها متعلقة بالشخص الطبيعي (أ) وهناك شروط متعلقة بالشخص المعنوي (ب) ولعل هذا التقسيم كان نتيجة استعمال المشرع الجزائري لمصطلح -كل شخص- في أحكام المادة 22 السابق ذكرها أعلاه، ونحن على يقين أن مصطلح الشخص يحمل كلا من الشخص الطبيعي والمعنوي.

**أ- الشروط الالتحاق بالنسبة للشخص الطبيعي:** باستقراء ما ورد في أحكام المادة 08 من القانون 10-01 فإن المشرع الجزائري اشترط في الشخص الطبيعي الراغب في مزاولة مهنة مندوبي الحسابات أن يحمل الشخص الجنسية الجزائرية ويقصد بهذه الأخيرة: "نظام قانوني تضعه الدولة لتحديد به ركن الشعب فيها ويكتسب به الفرد صفة انتسابه إليها" (9).

أما الشرط الثاني يتمثل في حيازة الراغب لشهادة تسمح له بممارسة هذه المهام أو بصيغة أخرى ما يعرف بالكفاءة المهنية والتي تتمثل في جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا مع مرور الزمن.

يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات، وإلا كيف يمكنه إذا انعدم فيه هذا العنصر، أن يحمي المساهمين والغير وكيف يمكنه أن يواجه المشاكل المعقدة التي تعترض طريقه أثناء القيام بالمهمة؟ وكيف يحافظ على استقلالية تجاه مختلف الأطراف ويراقب أفرادا قد يكونوا أكفأ من (10).

أكد المشرع الجزائري هذا المبدأ في المادة 08 من القانون 01-10 المنظم للمهنة الثلاث والذي اشترط أن يكون محافظ الحسابات حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها<sup>(11)</sup>.

أما الشرط الثالث هو الاعتماد وأداء اليمين القانونية فهو شرط وضعه المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات حتى يتسنى له مهمة القيام بالرقابة ويكون الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية، حيث قنن هذا الشرط في أحكام المادة 07 من ذات القانون أعلاه.

وأضافت المادة 08 من القانون 01-10 المذكور أعلاه ضرورة أن يكون محافظ الحسابات مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون 01-10.

كما يشترط المشرع الجزائري في مندوب الحسابات أن يكون ذو سلوك حسن وسيرة ذاتية حسنة بالإضافة إلى تمتعه بكافة الحقوق المدنية والسياسية. بمعنى أن صحيفة السوابق العدلية صحيحة وسليمة أي لم يسبق أن صدر في حقه حكم فيه جنائية أو جنحة تمس بالمهنة أو حالات التنافي المنصوص عليها في المواد 64 إلى 74 من القانون 01-10<sup>(12)</sup>.

وفي الأخير، ينبغي على محافظ الحسابات لمزاولة هذه المهنة أن يكون مسجلا في جدول الغرفة الوطنية أو المصف الوطني أو المنظمة الوطنية بعد اكتسابه للاعتماد وأداء اليمين حسب ما نص عليه المشرع الجزائري في متن المادة 06 من ذات القانون<sup>(13)</sup>.

**ب- شروط الالتحاق بالنسبة للشخص المعنوي:** أجاز المشرع الجزائري للشركات ممارسة مهنة محافظي الحسابات بعد استيفاء جملة الشروط المنصوص عليها في أحكام المادة 12 من القانون 01-10 السابق ذكره، والتي ورد فيها: "يسند لكل





من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع. يجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم يمكن الوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة" كما أكد المشرع أن شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات أن تزاوّل مهنة محافظ الحسابات وذلك بشكل صريح في نص المادة 48 من القانون 01-10 وذلك متى شكل الأعضاء في الغرفة الوطنية الوارد المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال مع العلم أنها تسمى هذه الشركات أو التجمعات بشركات محافظة الحسابات.<sup>(14)</sup>

#### ثانيا: التكييف القانوني للعلاقات الناشئة بين مندوبي الحسابات والهيئات المراقبة

تعد مهنة محافظ الحسابات آلية فعالة بموجبها يتحقق التوازن بين مصلحتين قائمتين ومشروعيتين، أو بصيغة أخرى يحقق مصلحة مزدوجة فحواها مصلحة الشركة من جهة ومصلحة المساهمين من جهة أخرى ولعل أنه يمكن القول بأن المساهمين الطرف الضعيف في العلاقة بافتقارهم الكفاءة في المجال المالي والاقتصادي والقانوني يسمح لهم بممارسة الرقابة على حسابات الشركة ومراجعة دفاترها، وأكثر من ذلك فإن محافظ حسابات أصبح آلية لحماية أقلية المساهمين من تعسف الأغلبية شريطة أن يكون محافظ الحسابات ذو استقلالية وحياد حتى يتمكن من أداء عمله بكل ثقة وأمان"<sup>(15)</sup>.

وعليه لتنشأ علاقة بين محافظي الحسابات وشركة المساهمة ينبغي تعيين هذا الأخير من أجل بداية حياته داخل شركة المساهمة. والمبدأ العام أن المشرع الجزائري منح صلاحية تعيين مندوبي الحسابات أو أكثر للجمعية العامة العادية للمساهمين،

أين نص على هذا المبدأ في أحكام المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري السابق ذكرها أعلاه.

بالرجوع إلى القانون 10-01 نجد أن المشرع الجزائري كرس هذا المبدأ في صلب المادة 26 وبعد استقرائها نجد أن الجمعية العامة أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداوات بعد موافقتها كتابيا هي من تقوم بعملية التعيين، وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني.

غير أنه هناك استثناءات على مبدأ تحويل الجمعية العامة صلاحية تعيين مندوبي الحسابات أولها تعيين مندوب الحسابات في القانون الأساسي للشركة حسب ما أقره المشرع الجزائري في أحكام المادة 609 قانون تجاري، أين تكمن الغاية من هذا الاستثناء وهو تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للشركة وهو تسيير تأسيس شركة مساهمة، إلا أنه محافظ الحسابات يفقد عدة إيجابيات أثناء تعيينه بهذه الطريقة<sup>(16)</sup>.

أما الاستثناء الثاني فيتمثل في تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة التأسيسية، ويلجأ إلى هذا التعيين إذا تم تأسيس شركة المساهمة عن طريق التأسيس الفوري حيث أكد المشرع هذا المبدأ في أحكام المادة 600 من القانون التجاري الجزائري.

يجوز تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء كآلية استثنائية بحكم أن الاختصاص الأصلي يعود إلى الجمعية العامة العادية، إلا أن هذا الاستثناء يعرف هدفا وهو ضمان السير العادي للشركة بمنحها هيئة أساسية وبها حماية للأقلية أين يسمح لكل مساهم اللجوء إلى القضاء بغية المطالبة بتعيين مندوب الحسابات، مع ضرورة أن يطلب هذا الأخير أن طلبه مؤسس مع تقديمه لكافة وسائل الإثبات المدعمة لطلبه.<sup>(17)</sup>



هذا الاستثناء أجازته المشرع بموجب أحكام المادة 715 مكرر 07 في الفقرة 02 والمادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري<sup>(18)</sup>.

وبعد نشأة العلاقة بين مندوبي الحسابات وشركة المساهمة فيقتضي الأمر تحديد طبيعة هذه العلاقة خاصة أن المشرع الجزائري خول لمحافظ الحسابات مهام عدة تكمن في مراجعة ميزانية الشركة وفحص دفاتها وتحقيق موجوداتها والتزاماتها وكلفه بإعداد تقرير يرفعه إلى الجمعية العامة للمساهمين يثبت فيه ملاحظاته حول صدق الميزانية وسلامة إجراءات الجرد، ويبين فيه ما اكتشفه من مخالفات لأحكام القانون أو للنظام الأساسي للشركة، ومع ذلك اختلفت الآراء حول الطبيعة القانونية لعلاقة محافظ الحسابات بشركة مساهمة<sup>(19)</sup>.

وعليه هناك اختلاف التكليف القانوني للعلاقة القائمة بين محافظ الحسابات وشركة المساهمة وذلك نتيجة التطور الذي عرفه النظام المؤطر لمحافظ الحسابات أين انتقل من مركز وكيل في الشركة المساهمة وذلك ما يستقرأ في متن المواد الواردة في القانون التجاري، فنجد المادة 678 فقرة 05 والتي وردت فيها عبارة من وكالة سلفه، كما نجد المادة 679 فقرة 02 والمادة 680 فقرة 01 تنص على أحكام الوكالة بحيث يقتضي على مندوبي الحسابات إعداد تقارير وتبليغها إلى الجمعية العامة تنفيذاً للوكالة التي أسندت إليهم.

وفي الأخير نجد أحكام المادة 682 من ذات القانون هي من نصت على أنه مسؤولية المندوبين اتجاه الشركة تكون حسب القواعد العامة للوكالة. وما يجب التنبيه إليه أن المشرع الجزائري نظم أحكام الوكالة في القانون المدني، وأما عن عزل وإنهاء المهام نص عليها في المادة 587 مدني أين أجازت للموكل أن ينهي الوكالة في أي وقت<sup>(20)</sup>.

أما التكليف الآخر وهو جعل مندوبي الحسابات هيئة رقابية مستقلة وهذا نتيجة إصدار المشرع الجزائري للمرسوم التشريعي 93-08 الذي ألغى المواد التي

تحكم الرقابة في شركة المساهمة، واستبدالها بالمواد 715 مكرر 04 إلى 715 مكرر 14 قانون تجاري وبذلك يكون قد ألغى النظرية التي تكيف علاقة مندوبي الحسابات بشركة المساهمة بأنها علاقة تعاقدية.<sup>(21)</sup>

وعليه فإن مندوبي الحسابات وظيفتهم هي الرقابة خاصة رقابة الحسابات التي تستوجب عدم تبعية المراقب للمراقب، مما يعني أن تبعية محافظة الحسابات للمساهمين وأداء مهامه في إطار حدود الوكالة يحد من استقلاليتها وعليه يمكن القول في الأخير أن محافظ الحسابات ليس وكيلا عن المساهمين وإنما هيئة مستقلة أسندت لها مهمة الرقابة.<sup>(22)</sup>

### المحور الثاني: المهام الموكلة لمندوبي الحسابات

تعتبر مهنة محافظ الحسابات الآلية المثلى للحفاظ على مصالح المساهمين والغير وذلك من خلال إبراز المركز المالي الحقيقي للشركة المساهمة حيث شهدت هذه المهنة مراحل من طابع تعاقدى إلى هيئة رقابية في شركة المساهمة منظمة بشكل خاص. ونظرا أن محافظ الحسابات هو ذلك الشخص الذي يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات فجعل له المشرع الجزائري نظاما قانونيا خاص وهو القانون رقم 10-01 دون نسيان الأحكام الواردة في القانون التجاري فأسندت له مهام عدة غير أن في هذه الوثيقة البحثية سنقوم بدراسة المهام التي يمارسها محافظ الحسابات بشكل عادي (أولا)، ثم بعد ذلك معرفة المهام الخاصة بمحافظ الحسابات في شركة المساهمة (ثانيا).

### أولا: المهام العادية لمندوبي الحسابات في شركة المساهمة

باستقراء ما ورد في أحكام المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري نجد أن المشرع نص على مهام محافظ الحسابات المتمثلة في عمليات مراقبة شركة المساهمة، والتي تتلخص في كل من فحص صحة حسابات وانتظامها (1)، إضافة



إلى مراقبة المعلومات الواردة في التقرير المقدم للمسيرين (2)، وأخيرا تقديم شروط إبرام الاتفاقيات التي تعقدها الشركة (3).

**1- فحص صحة الحسابات وانتظامها:** يمارس محافظ الحسابات مهنة مراقبة الحسابات أين يتأكد ويشهد على صحة الحسابات وانتظامها من خلال مطابقتها لمبادئ المحاسبة، ومنها يثبت ما تم تدوينه في الوثائق المثبتة للوضعية الحقيقية للشركة. وعليه لا بد على محافظ الحسابات أن تكون له القدرة على الإثبات الصحيح للقوائم المالية وبها ترجمة فعلية للوضعية الحقيقية لشركة المساهمة.<sup>(23)</sup>

بصيغة أخرى فإن محافظ الحسابات يتأكد من صحة ومصداقية القوائم المالية السنوية ومطابقتها للوضعية المالية الواقعية، ويعين مدى انضباطها وانتظامها ومدى تطابقها مع القوائم المالية للسنوات المالية المنصرمة بالإضافة إلى مراقبة الوضع المالي للهيئة ومكتسباتها وأموالها منقولات وعقارات وكل ما يمثل الذمة المالية للمؤسسة محل الرقابة.<sup>(24)</sup>

نص المشرع الجزائري على هذه المهمة في أحكام المادة 23 فقرة 01 من القانون 01-10 المتعلق بالمهن الثلاث السابق ذكره أعلاه بحيث منح لمحافظ الحسابات جملة من المهام بداية بالتأكد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة إضافة إلى تأكده بأنها مطابقة تماما لنتائج السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

**2- مراقبة المعلومات الواردة في التقارير المقدمة للمسيرين:** أوكلت لمندوبي الحسابات مهمة مراقبة المعلومات الواردة في التقارير المقدمة للمسيرين المساهمين في الشركة أو الشركاء الحاملين للحصص وذلك بموجب أحكام المادة 23 فقرة 02 من القانون 01-10، كما ذهبت المادة 715 مكرر 04 في فقرتها الثانية من القانون التجاري أن محافظي الحسابات يقومون بالتدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة.



وذهبت المادة 716 من القانون التجاري ومفهوم هذه الأخيرة فإن محافظ الحسابات لا يمكن أن يقوم بهذه المهام إلا إذا وضع المسيرين تقرير التسيير تحت تصرفه في أجل أربعة (04) أشهر على الأكثر التالية لغلق السنة المالية<sup>(25)</sup>.

**3- تقدير شروط إبرام الاتفاقيات التي تبرمها الشركة:** يقوم محافظ الحسابات بتقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية صالح سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة<sup>(26)</sup>. كما أنه بالعودة إلى أحكام المادة 628 فقرة 02 و03 من القانون التجاري، وباستقراء هذه الأخيرة نجد أنه متى تعلق الأمر بالاتفاقيات التي تبرم بين الشركة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا أم لا، مسيرا أم قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة، مع العلم أنه لا تسري هذه الأحكام على الاتفاقيات العادية التي كان فحواها تصرفات الشركة مع زبائنها، وألزمت المادة مندوبي الحسابات أن يقدموا للجمعية العامة تقريرا خاصا عن مختلف الاتفاقيات المبرمة والتي كان قد رخص بها مجلس الإدارة ،

### ثانيا: المهام الخاصة لمندوبي الحسابات في شركة المساهمة

بتحليل مجمل النصوص التنظيمية والتشريعية خاصة القانون 10-01 المنظم للمهن الثلاث، ومن خلال ما تم التطرق إليه أعلاه، فإن للخبير مهام خاصة نجزها في مهمة الإعلام (01)، وكذا مهمة الرقابة (2).

**1- المهام المتعلقة بالإعلام:** يقع على محافظ الحسابات التزام مفاده بتبليغ وإعلام المساهمين بكل المسائل والأمور بشكل دقيق التي يقوم بالكشف عنها أثناء أداء مهامه باختلاف أنواعها (أ)، ثم بعد ذلك يقوم بإعلام جهاز آخر وهو الجهاز الإداري (ب)، إضافة إلى الجمعية العامة والنيابة العامة (ج).



**أ- إعلام المساهمين:** يدقق مندوبي الحسابات في صحة المعلومات المقدمة والمرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها مما يعني أن مندوبو الحسابات لا تقتصر مهمتهم في الرقابة فقط بل تمتد إعلام المساهمين، بالرغم أن المشرع الجزائري خول إلى هؤلاء صلاحية الإعلام والاطلاع دون الحق في تقييم ما توصلت إليه الشركة من نشاطات، والعلة من ذلك هو استحداث المشرع الجزائري لجهاز رقابة خول له صلاحية الفحص والتدقيق ثم الإعلام<sup>(27)</sup>.

من صلاحية كل مساهم أن يطلع خلال الخمسة عشرة يوما السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية على جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة وقائمة القائمين بالإدارة وبمجلس الإدارة وبمجلس المديرين أو بمجلس المراقبة، إضافة إلى تقارير مندوبي الحسابات التي ترفع للجمعية. وفي الأخير، المبلغ الإجمالي المصادق على صحة مندوبي الحسابات والأجور المدفوعة للأشخاص المحصلين على أعلى أجر، مع العلم عدد هؤلاء الأشخاص يبلغ خمسة، وهذه المهام أكرها المشرع الجزائري في جوهر المادة 680 من القانون التجاري<sup>(28)</sup>.

**ب- إعلام الجهاز الإداري:** كرس المشرع الجزائري في أحكام القانون التجاري مادة تجارية تلزم مندوبي الحسابات بمهمة إعلام الجهاز الإداري، أو بصيغة أخرى يقتضي على محافظ الحسابات أن يطلع الجهاز الإداري ومجلس المديرين بكل ما توصل إليها من معلومات أو أخطاء اكتشف أثناء عملية فحص الحسابات، مع ضرورة الاطلاع على النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات الخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بالنتائج المالية للسنة السابقة، وأكد المشرع هذا المبدأ في أحكام المادة 715 مكرر 10 القانون التجاري.

**ج- اعلام الجمعية العامة والنيابة العامة:** طبقا لنص المادة 715 مكرر 13 فقرة 01 من القانون التجاري فإن محافظ الحسابات ملزم بإخطار الجمعية العامة بمختلف الأخطاء المرتكبة من قبل أعضاء مجلس المديرين، ومن الطبيعي أنه إذا كان

التزام أن يترتب جزاء بعدم تنفيذ الالتزام<sup>(29)</sup>، وأضافت نفس المادة في الفقرة الثانية على وجوب اخطار النيابة العامة من طرف محافظ الحسابات، ما يعاب على المشرع الجزائري أنه تغاضى على الطريقة التي يخطر بها محافظ الحسابات وكيل الجمهورية على خلاف المشرع الفرنسي الذي نظم مسألة اخطار سندا لأي فراغ قد ينشأ.<sup>(30)</sup>

**2- المهام المتعلقة بالرقابة:** إلى جانب مهمة الإعلام فإن مندوبي الحسابات لهم مهام رقابية تتمحور في كل من مهمة الإنذار (أ)، استدعاء الجمعية العامة (ب).

**أ- مهمة الإنذار:** فرض المشرع الجزائري على مندوبي الحسابات مهمة الإنذار متى اكتشف أفعال من شأنها عرقلة استمرار الشركة وتمس ازدهارها بل وتؤدي إلى تدهور وضعيتها المالية بإعلام الجمعية العامة، حيث أكد المشرع الجزائري هذا الالتزام في أحكام المادة 23 من القانون 01-10.

وما يجدر التنبيه إليه أن المشرع الجزائري أجاز لمندوبي الحسابات متى اكتشفوا أي عرقلة تمس بالشركة أن يطالبوا رئيس مجلس الإدارة ومجلس المديرين بتوضيحات وتفسيرات يراها ضرورية، وفي حالة عدم الرد لمندوبي الحسابات توجيه استدعاء ومكرحلة أخيرة توجيه إنذار<sup>(31)</sup>، وغاية المشرع من هذه الموائمة هو تفادي والوقاية من مختلف العراقيل والصعوبات التي تتعرض لها شركة المساهمة باعتبارها النموذج الأمثل لشركات الأموال وذات رؤوس أموال ضخمة هذا من جهة، ومن جهة أخرى السعي نحو ازدهار واستمرار شركة المساهمة فإجراء الإنذار يعتبر إجراء وقائي<sup>(32)</sup>.

**ب- استدعاء الجمعية العامة:** يقتضي على محاسب الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين بالرغم أن مجلس الإدارة ومجلس المديرين هو الجهاز المكلف بدعوة الجمعية العامة، لكن استثناء أجاز المشرع الجزائري لمحافظ الحسابات أن يطلب توضيحات من مجلس الإدارة من أجل مناقشة كل متواصل إليه من استنتاجات بعدما يكون قد أعد تقرير يكون قد وضع فيه مطالبه<sup>(33)</sup>.



وهذا ما أكده المشرع الجزائري في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري على حق مندوبي الحسابات في مطالبة توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، مع ضرورة إلزام هذا الأخير بالرد، ومتى كان هذا الرد ناقصا أو منعما فلمندوبي الحسابات طلب استفسارات من الرئيس واستدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة من أجل دراسة كل الوقائع التي لاحظها، مع العلم أنه كذلك في حالة خرق مختلف هذه الأحكام القانونية فلمندوبي الحسابات حق إعداد تقرير خاص لأقرب جمعية عامة ومتى استلزم الأمر يقوم هو باستدعاء الجمعية بغية تقديم مختلف ملاحظاته، وأكد المشرع الجزائري هذا المبدأ في أحكام المادة 36 من القانون 01-10.

والجدير بالذكر أن في هذه الورقة البحثية تم دراسة بعض مهام مندوبو الحسابات وليست كلها، منها مراقب الحياة الاجتماعية للشركة وهناك مهام تعرف بالطابع الاستثنائي منها محافظ الحصص ومحافظ الأقلية، إعداد تقارير... إلخ.

### خاتمة:

يعرف محافظ الحسابات دورا رقابيا فعالا، ولممارسة هذه المهنة اشترط المشرع الجزائري في القانون 01-10 جملة من الشروط، منها شروط عامة تتجسد في شرط الجنسية الجزائرية سواء للشخص الطبيعي أو المعنوي مع ضرورة حيازة الراغب لكفاءة مهنية؛ أي جملة من المعارف والخبرات في مجال المحاسبة، ولا يمكن لمحافظ الحسابات مباشرة المهام المسندة إليه إلا إذا كان معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وقام بأداء اليمين القانونية، مع ضرورة أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية أو المصف الوطني أو المنظمة الوطنية. أما الشروط الخاصة بالشخص المعنوي فله صلاحية ممارسة هذه المهنة بعد أن يكون المكتب خاضعا للمقاييس التي حددها التنظيم، ويكون فيها محافظ الحسابات مسجلا بصفة فردية، ويكون هناك ثلثي (3/2) من الشركاء على الأقل يمتلكون ثلثي (3/2) من رأسمال الشركة.



ومن البديهي أنه متى استوفى محافظ الحسابات للشروط المذكورة تنشأ بينه وبين شركة المساهمة علاقة، ذهب البعض إلى تقديرها على أساس أن محافظ الحسابات وكلا عن المساهم في شركة المساهمة وبين اعتباره هيئة رقابية مستقلة. يستخلص من هذه الدراسة أن لمندوب الحسابات مهام متعددة كيفت البعض منها على أساس أنها مهام عادية تقتصر في فخص صحة الحسابات وانتظامها، وكذلك مراقبة المعلومات الواردة في التقارير المقدمة للمسيرين مع تقدير شروط إبرام الاتفاقيات التي تبرمها الشركة. أما المهام الأخرى تعتبر ذات طبيعة خاصة، تتمحور في مهمة الإعلام والرقابة.

إضافة فإن لمحافظ الحسابات صلاحية توجيه الإنذار واستدعاء الجمعية العامة مع التأكيد أن لها مهام عدة، فالمشرع الجزائري سعى لتأطير جهاز مندوبي الحسابات كجهاز رقابة في شركة المساهمة عن طريق تكريس جملة من النصوص القانونية بشكل يحقق فعالية في الرقابة، تظهر في ضمان حسن سير شركة المساهمة عن طريق التحقق من وضعيتها المالية الحقيقية بشكل دائم هذا من جهة، ومن جهة أخرى ضمان عدم ضياع أموال المساهمين والسعي نحو استثمارها خاصة أن محافظة الحسابات هيئة رقابية شرعية فعاليتها تظهر كذلك في الرقابة القانونية للحسابات، مع العلم أن شركة المساهمة ذات صلة بالاقتصاد الوطني فالسهر على مراقبة الوضعية المالية يساهم في تطوير الاقتصاد الوطني.

إلا أنه أمام مساعي المشرع من جعل هيئة محافظ الحسابات آلية رقابة فعالة إلا أنه نجد العديد من الفراغات القانونية التي تقتضي من هذا الأخير إعادة النظر فيها من أجل سدها وذلك بتعديل في نصوص القانون التجاري والقانون 01-10 المنظم للمهن الثلاث، تماشياً مع طبيعة الإصلاحات التي يمكن تصورها لتفعيل دور محافظ الحسابات في الرقابة عن طريق تعديل بعض النصوص القانونية مع ضرورة توحيد



النظام القانوني لمحافظ الحسابات بشكل يتطابق مع المعمول به عالميا من أجل الاقتصاد الوطني الذي يطل على السوق العالمية.

مع ضرورة استحداث هيئة ذو كفاءة ولها القدرة على المزج بين الجانب النظري والتطبيقي، لما لا استحداث هيئة رقابية أخرى تسند إليها مهمة رقابة محام مندوبي الحسابات في مجال الرقابة تفاديا لأي تعسف قد يصدر من هذا الأخير.

### الهوامش والمراجع:

- (1)- أحمد محرز، القانون التجاري الجزائري، دون دار النشر، دون بلد النشر، الطبعة الثانية، 1980، الجزء الثاني، ص 03.
- (2)- نادية صابونجي، الرقابة على التسيير في شركة المساهمة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في القانون الخاص، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2009، ص 193.
- (3)- عبد العالي محمدي، حوكمة الشركات كطريقة للحد من الفساد المالي والإداري، دور محافظ حسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة أقيمت في ملتقى وطني، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 6 و 7 ماي 2012، ص 02.
- (4)- عمر شريفي، "مسؤولية محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، سطيف، العدد 12، 2012، ص 92.
- (5)- محمد فريد العربي، الشركات التجارية المشروع التجاري بين وحدة الإطار القانوني وتعدد الأشكال، الدار الجامعية الجديدة للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، دون طبعة، 2013، ص 320.
- (6)- الأمر 59-75 المؤرخ في 20 رمضان 1395هـ الموافق لـ 26-9-1975م، الجريدة الرسمية عدد 101، الصادرة بتاريخ 30 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 25 أفريل 1993، جريدة رسمية عدد 27، الصادرة في 27 أفريل 1993.
- (7)- القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29-6-2010م المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية رقم 42، الصادرة في 11-7-2010.
- (8)- عزيز العكيلي، شرح القانون التجاري الشركات التجارية، دار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 1995، ص 72.
- (9)- أحمد عبد الكرم سلامة، المبسوط في شرح نظام الجنسية، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الأولى، 1993، ص 25.



- (10)- أحمد عبد الكريم سلامة، المبسوط في شرح نظام الجنسية، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، الطبعة الأولى، 1993، ص 25.
- (11)- المادة 08 من القانون رقم 01-10 المنظم للمهن الثلاث، المرجع السابق.
- (12)- راجع المواد 64 إلى 74 من القانون 01-10 المنظم للمهن الثلاث، المرجع السابق.
- (13)- المرجع نفسه.
- (14)- راجع أحكام المواد 46، 48 من القانون 01-10، المرجع السابق.
- (15)- P.Merle Droit Commercial: sociétés commerciales, 6eme édit, Dalloz, n°495/M. Bahmini, La société anonyme en droit marocaine- analyse et explications, édit. Headline, 1998, P67.
- (16)- علي سيد قاسم، مراقب الحسابات دراسة مقارنة لدور مراقبة الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، مصر، دون طبعة، 1991، ص 73.
- (17)- دحموش فايزة، النظام القانوني لمحافظي الحسابات في الجزائر، رسالة لنيل شهادة الماجستير، فرع إدارة ومالية، كلية الحقوق، بن عكنون، جامعة الجزائر، 2002، ص 63.
- (18)- راجع أحكام المادتين 715 مكرر 07 فقرة 02 والمادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري.
- (19)- معيزي خالدية، مسؤولية مندوبي الحسابات في شركة المساهمة، رسالة لنيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنيين، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2012، ص 15، 16.
- (20)- الأمر رقم 58-75 مؤرخ في 26-9-1975م، يتضمن القانون المدني الجزائري، جريدة رسمية عدد 78 صادر في 30-9-1975م معدل ومتمم.
- (21)- المرسوم التشريعي رقم 08-93 الصادر في 25 أبريل ألف 1993، جريدة رسمية عدد 27، صادرة في 27 أبريل 1993، المعدل والتمم للأمر 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، جريدة رسمية، عدد 101، الصادرة في 19-12-1975م.
- (22)- علي سيد قاسم، المرجع السابق، ص 62.
- (23)- عمر شريقي، المرجع السابق، ص 94.
- (24)- محمد كريم طالب، دور المحافظ الحسابات في تحقيق شفافية أعمال مسيري شركة المساهمة، مجلة حقوق الإنسان والحريات العامة، كلية الحقوق، جامعة مستغانم، العدد 06، جوان 2018، ص 273.
- (25)- راجع أحكام المادة 716 من القانون التجاري الجزائري.
- (26)- راجع المادة 04-23 من القانون 01-10 المتعلق للمهن ثلاث، المرجع السابق.
- (27)- محمد بوتين، المرجع السابق، ص 30. راجع كذلك، محمد كريم طالب المرشد السابق، ص 275.
- (28)- راجع أحكام المادة 680 من القانون التجاري الجزائري.



- (29)- المادة 715 مكرر 13- الفقرة 01- من القانون التجاري.
- (30)- طيطوس فتحي، "محافظ الحسابات في الجزائر"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، العدد 09، 2013، ص43.
- راجع كذلك المادة 715 مكرر 13- فقرة 02- من القانون التجاري.
- (31)- المادة 715 مكررة 11 من القانون التجاري الجزائري.
- (32)- مسامح مختار، "واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية في طرف المحافظة الحسابات بين الالتزام القانوني والالتزام المهني- دراسة حياة المغرب العربي"، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة الحاج لخضر باتنة، العدد 09، ديسمبر 2015، ص330.
- (33)- بدي فاطمة الزهراء، "الدور الرقابي لمندوب الحسابات في شركة المساهمة"، المجلة المتوسطة للقانون والاقتصاد، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2017، المجلد 02، العدد01، ص03.

