الحماية المدنية لقواعد حوكمة الشركات التجارية المتعلقة بمحافظي الحسابات

The civil protection of the rules of governance of commercial companies relating to auditors

معمر خالد ♦
جامعة تيارت- الجزائر
عضو مخبر البحث في تشريعات حماية البيئة
Khaled.maamar@univ-tiaret.dz

شارف بن يحي
جامعة تيارت- الجزائر
عضو مخبر البحث في تشريعات حماية البيئة
benyahia.chareuf@univ-tiaret.dz

تاريخ الإرسال: 2022/01/25 تاريخ القبول: 2022/05/12 تاريخ النشر: 2022/06/03

الملخص:

يتضمن هذا البحث الحديث عن موضوع مهم جدا في مسألة حوكمة الشركات التجارية وهو إظهار مواطن التأثير من قبل محافظ الحسابات و إبراز مبادئ الحوكمة وتحقيقها في الشركة التجارية وما يتبعها من وعي لدى أصحاب المصالح وما ينتج عنه من زيادة الثقة في تعاملات الشركة وربحيتها ،لذلك تم الاهتمام بفحص النصوص المنظمة لتعيين محافظي الحسابات وبيان مهامهم ومسؤولياتهم وتقدير كفاية الحماية المدنية التي تحتوي عليها هذه النصوص ومدى ملاءمتها وخدمتها لقواعد الحوكمة.

ومن ناحية أخرى حوكمة المسؤولية في حد ذاتها من خلال توقيعها على محافظي الحسابات الذين يستحقون حقا المساءلة وإعفاء من قاموا بواجباتهم التي فرضها القانون على أتم وجه من خلال تكريس القواعد التي تعفي من المسؤولية والأخرى التي تأمنهم منها.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات ، التنمية ، التدقيق ، محافظ الحسابات ، مسؤولية مدنية.

Summary:

This research includes talking about a very important topic in the issue of business governance, which is to show the influence of the portfolios of accounts and to highlight the principles of governance and its realization in the commercial company and the subsequent awareness of stakeholders and the resulting increased confidence in the company's dealings and profitability, so attention was paid to examining the texts governing the

♦ المؤلف المرسل

appointment of account governors and showing their functions and responsibilities and assessing the adequacy of civil protection contained in these texts and their suitability and service to governance rules.

On the other hand, governance of responsibility per se by signing it to the auditors who truly deserve accountability and exempting those who have fully carried out their duties imposed by law by enshrining the rules that exempt them from liability and those from which they are safe.

Keywords: corporate governance, development, audit, account portfolios, civil liability**.**

مقدمة:

يرجع العديد من المهتمين بمجال حوكمة الشركات أن فكرتها انبثقت من تراجع اقتصاديات العديد من الدول كما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية أو أزمة جنوب شرق آسيا وإفلاس الكثير من الشركات نتيجة للفساد في التسيير والنقص في مسائل الإفصاح والشفافية وافتقارها للقواعد الجيدة لإدارتها مما أدى إلى سهولة التلاعب في حساباتها واتخاذ قرارات غير صائبة زيادة على غياب الرقابة والمتابعة من المساهمين وأصحاب المصالح فأصدرت هذه الدول جملة من القوانين لمكافحة الفساد والحد منه قصد إعادة الثقة وجلب أصحاب المال والاستثمار وأطلق مصطلح الحوكمة على جملة الإصلاحات هذه وكان المقصود منها تحقيق جودة الأداء بتطبيق مجموعة القوانين والمعايير والقواعد التي يتم من خلالها مراقبة الشركة والتحكم بها وتحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة و المساهمين وأصحاب المصالح وكل من له صلة بالشركة من جهة أخرى .

إن الحديث عن النصوص القانونية وجودا وعدما هو حديث عن الحاجة المستمرة والمتزايدة لتنظيم شؤون المجتمع وفئاته، فصدور قوانين تتعلق بحوكمة عمل الشركات كان ملحا ولكن الأمر بدأ في تطور إذ أصبحت المناداة حاليا إلى الحوكمة الراشدة وليس الحوكمة وفقط (la bonne gouvernance) وهي تعني الوصول إلى الوعي الحقيقي والالتزام غير المرهون بالخوف من القانون في تحقيق العدالة بين المساهمين و الإفصاح الصادق عن المعلومات والشفافية و حماية الحقوق وترقيتها.

إن موضوع الحوكمة يعتبر من اهتماماتنا البحثية خاصة أنه صميم مشروع بحث تكوين جامعي (PRFU) تحت عنوان الضوابط القانونية لحوكمة الشركات التجارية ودورها في تنمية الاقتصاد الوطني وقد عهدنا فيه إلى معرفة واقع التنظيم القانوني للشركات التجارية في مسألة الحوكمة ومن خلال ذلك تثمين المكتسبات الموجودة وإيجاد الآليات القانونية للحد من المعوقات المانعة للحوكمة.

ولعل باضطلاع محافظ الحسابات بمهمتي الرقابة والتدقيق المحاسبي فإنه ينظر إليها بأنها مهام جد حساسة ، فكبر المشاريع الاقتصادية واختلاف مجالات اختصاصاتها وأكبه تطور مضطرد لمهنة محافظة الحسابات بنفس التطور الذي عرفته الشركات التجارية وبنفس التكنولوجيات المستعملة من طرفها ، بل و أنشئت شركات

خاصة بهذه المهنة تفاديا للمسؤولية و عملا باحترافية كبيرة.لذلك فوجود محافظ الحسابات في الشركة يعتبر عنصر ومؤشر كبير لحوكمة الشركات وتعتبر دراسته جزءا مهما في معرفة الآليات التي جاء بها المشرع في تنظيمه لدوره قياسا بمبادئ الحوكمة الراشدة ذلك أن وجوده في الشركة التجارية يعتبر دعامة أساسية في الإفصاح والشفافية.

في الجزائر تم الاهتمام بمجال الحوكمة في العديد من القطاعات وكان للشركات نصيب من هذا الاهتمام من خلال تشكيل العديد من الهيئة المكلفة في هذا المنحى وبإجراء العديد من الملتقيات والمؤتمرات كان أهمها المؤتمر الأول حول الحكم الراشد للمؤسسات سنة 2007 والذي انبثقت عنه فكرة إنشاء الميثاق الجزائري للحكم الراشد و هو ما تم بالفعل ، كما تشكلت الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومقاومته سنة 2006 وأوكلت لها مهمة اقتراح السياسات والتوجيهات وتدابير الوقاية من الفساد وإعداد برامج التوعية وجمع المعلومات التي تساعد على كشف الفساد ،وتعزز عملها أكثر بعد انضمامها إلى الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد.

من جانب آخر مست مبادئ الحوكمة وضرورتها أطراف أخرى غير المشرع فقامت الجمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات سنة 2007 وعملت بالتنسيق مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات ومؤسسة التمويل الدولية ثم قاموا سنة 2010 بإطلاق مركز حوكمة الجزائر مهمته مساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الميثاق ورفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات.

لعل ما تقدم بيانه بشأن حوكمة الشركات ينبئ بأهمية موضوع الدراسة ومكانة محافظ الحسابات فيها ذلك أن المشرع أدرك أن سبل الرقابة الذاتية والداخلية لا تكفي لوحدها في ضمان التسيير الرشيد للشركة ولا توفر حماية حقيقية للمساهمين وأصحاب المصالح وان الاهتمام برقابة خارجية مستقلة عن الشركة لا مصلحة لها فيها يكون له الدور الإيجابي في ضمان الحقوق ولكن يجب أن تكون مهامه في شكل من الرقي الوظيفي ومن الحوكمة الرشيدة.

من جانبنا كنا نهدف من خلال دراسة هذا الموضوع إلى تعزيز نقاط البحث التي بدأناها حول حوكمة الشركات بصفة عامة والتي يدخل فيها معاينة النصوص القانونية المنظمة لها من مرحلة التأسيس إلى الانقضاء وقياسها بمبادئ الحوكمة والوصول إلى معرفة من أين تستقي الشركات التجارية قواعد حوكمتها ومن هم الأشخاص الفاعلون في تحقيقها وهل هناك عوامل داخلية أو دولية تؤثر سلبا أو إيجابا في حوكمة الشركات.

إذا كان الحديث عن حوكمة الشركات يدفعنا إلى دراسة العديد من النصوص القانونية فإن هذه النصوص حتما تضع جملة من الفروض وتضع لها جملة من الأحكام وهي تعمل على توفير نوع من الحماية القانونية لموضوع النص القانوني بأشكالها الثلاثة (مدنية، جزائية، تأديبية) وفي حالتنا هو الحماية المدنية لحوكمة عمل محافظ الحسابات كسبب مباشر لحكومة الشركات،فإذا كان محافظ الحسابات له دور مهم في مراقبة عمل الشركات التجارية وأنه يخضع لجملة من القوانين المكرسة للحماية المدنية : **فهل توفر النصوص القانونية المنظمة لعمل محافظي الحسابات بشكلها الحالي في المجموعة التجارية المبادئ والأسس الكفيلة لحوكمة الشركات التجارية؟**

منتهجين المنهج التحليلي وفي بعض المرات المنهج الوصفي لما لهما من أهمية بالغة في استخلاص الأحكام واستنباطها وإظهار النتائج والحكم عليها وانتقادها واقتراح بدائلها و إجابة عن هذه الإشكالية قسمنا موضوع الدراسة إلى مبحثين خصصنا الأول إلى الحديث عن كيفية تكريس العمل بقواعد حوكمة الشركات من خلال إلزامية تعيين محافظي الحسابات ومختلف مهامهم وإلى طبيعة العلاقة القانونية التي يرتبطون بها مع الشركة وآثارها ثم في المبحث الثاني أظهرنا نتائج المبحث الأول من خلال إسقاط وسائل الحماية وقواعد الحوكمة وما تعلق منها بالإفصاح والشفافية والمساواة بين المساهمين ثم إلى القواعد التي تحمي محافظي الحسابات فترفع عنهم المسؤولية أو تمكنهم من التأمين عنها، وخلصنا ختاما إلى جملة من النتائج والتوصيات تاركين المجال مفتوحا لإثراء الموضوع.

المبحث الأول: تكريس مبادئ الحوكمة من خلال إلزامية التدقيق والرقابة في الشركات.

تلزم بعض الشركات وفقا للقوانين التجارية بتعيين محافظ حسابات لديها يتولى تأدية مهامه القانونية والمحاسبية طيلة حياة الشركة وحتى خلال مرحلة تصفيتها ويمكن لباقي الشركات أن تقوم بتعيينهم طواعية ولو لم يقع عليها الإلزام بتعيينهم إعمالا لقواعد الحوكمة والشفافية وتكريسا لنوع خاص من الرقابة.

لذلك تطرقنا في هذا المبحث إلى عنصرين جد مهمين أولهما الإطلاع على مدى إلزامية أو جوازية تعيين محافظي الحسابات في الشركات التجارية وآثار تخلف ذلك من خلال معرفة قواعد التعيين والمهام المسندة لهم وثانيهما التطرق إلى الالتزامات القانونية الواقعة على عاتق محافظي الحسابات والمؤثرة مباشرة في حوكمة الشركة والناشئة من خلال معرفة الطبيعة القانونية للعلاقة الرابطة بين محافظي الحسابات والشركة محل التدقيق المحاسبي.

المطلب الأول : قواعد تعيين محافظي الحسابات ومهامهم:

يتضمن هذا المطلب الحديث عن الضوابط القانونية لتعيين محافظي الحسابات في مختلف أنواع الشركات التجارية من خلال استقراء النصوص ذات الصلة ومعرفة مهامهم المسندة لهم.

الفرع الأول : قواعد تعيين محافظي الحسابات.

من خلال استقرار النصوص القانونية في المجموعة التجارية نجد أن المشرع الجزائري في معرض حديثه عن كل نوع من أنواع الشركات التجارية على حدا يتطرق إلى إلزامية وجود وتعيين محافظي حسابات لدى بعض الشركات ولا يلزم أنواعا أخرى بذلك ومن ذلك تنص المادة 39 من القانون 01/10 على أنه :" لا يعفي ـ وجود هياكل داخلية للمراجعة ـ الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية تعيين محافظ حسابات".[1]

1 ـ القانون 10/ 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 42 لسنة 2010.

من بين الشركات التي ألزم القانون عليها تعيين محافظي حسابات نجد شركة المساهمة، فمسألة تعيين محافظي الحسابات فيها واضحة وجلية في العديد من النصوص القانونية ولعل أهمها نص المادة 600 من القانون التجاري التي تنص على أنه:" يقوم المؤسسون بعد التصريح بالاكتتاب والدفعات باستدعاء المكتتبين إلى الجمعية العامة التأسيسية ... وتعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة وتعيين واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات ..."[1]

وتتوالى النصوص القانونية التي تظهر الوجود الفعلي والقانوني لمحافظي الحسابات في شركة المساهمة ومنها ما يبين مدة وكالته ومهامه وكيفية رده وإنهاء مهامه والذين لا يمكن تعيينهم كمحافظي حسابات في الشركة [2] بل وتجعل من مسألة إغفال تعيينهم جريمة معاقبا عليها بالحبس والغرامة على عاتق رئيس شركة المساهمة أو القائمين على إدارتها الذين لم يعملوا على تعيين مندوب للحسابات أو لم يقوموا باستدعائهم إلى اجتماع جمعية المساهمين.[3]

تخضع شركة التوصية بالأسهم لنفس الأحكام المتعلقة بتعيين محافظي حسابات في شركة المساهمة قياسا عليها للتشابه في طريقة تأسيسها وعملها و تنفرد بنص خاص وصريح يتعلق بتعيين محافظ حسابات أو أكثر من طرف الجمعية العامة للشركة وهو نص المادة 715 ثالثا 3 من القانون التجاري التي تنص على أنه:" تعين الجمعية العامة العادية مندوبا واحد للحسابات أو أكثر".[4]

أما ما يخص الشركة ذات المسؤولية المحدودة فنجد النصوص المنظمة لها في القانون التجاري لا تذكر صراحة إلزامية تعيين محافظي حسابات[5] بل يستشف ذلك من تقصي- مضامين النصوص فالمادة 584 من القانون التجاري عند تنظيمها لمسألة المصادقة من طرف الجمعية العامة على التقرير المالي السنوي والجرد وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج فإنها أشارت إلى تمكين الشركاء من نسخة منها وأضافت عبارة:"وعند الاقتضاء تقرير مندوبي الحسابات".[6]

من جهة ثانية نجد التأكيد الضمني على وجود محافظي الحسابات في الشركة ذات المسؤولية المحدودة من خلال ما جاء في نص المادة 585 من القانون التجاري التي منحت الحق لكل شريك في الحصول في أي وقت كان -

1 - تضيف المادة 609 من القانون التجاري أن تعيين محافظي الحسابات وفق ما تقدم يجب أن يكون ظاهرا في القانون التأسيسي للشركة.

2 - المادة 715 مكرر 4 وما بعدها من القانون التجاري .

3 - المادة 829 من القانون التجاري .

4 - أضيفت المادة 715 ثالثا 3 معدلة لأحكام القانون التجاري بموجب المرسوم التشريعي 08/93 المؤرخ في 1993/04/25 ، ج ر عدد 27 لسنة 1993.

5 - علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية ، أطروحة دكتوراه ل م د ، في الحقوق تخصص:قانون الأعمال ، كلية الحقوق ، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2017/2016 ،ص: 17 ص:231.

6 - بمفهوم المخالفة فإن محافظي الحسابات موجودون ويعملون ويعدون تقاريرهم الدورية وأنه من حق الشركاء أن يطلبوا بصفة عادية التقرير المالي السنوي والجرد وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج و عند الاقتضاء - أي إذا اقتضت الضرورة - تمكينهم من تقرير محافظي الحسابات.

ليس بمناسبة الجمعية العامة المشار إليها في المادة 584 ـ على نسخ طبق الأصل للقانون الأساسي وقائمة المديرين، وتضيف نفس العبارة التي جاءت في نص المادة 584 (عند الاقتضاء) قائمة مندوبي الحسابات .[1]

ولكن بالرجوع إلى نصوص أخرى تتدخل في مسألة تعيين مندوبي الحسابات في الشركة ذات المسؤولية المحدودة نجد أنه بعد صدور قانون المالية لسنة 2005 في المادة 12 منه أنه :"يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين بداية من سنة 2006 ولمدة ثلاث سنوات مالية محافظا للحسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين ... ويعاقب المسيرون الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظائفهم بغرامة مالية تقدر بـ 100,000 دج إلى 1,000,000 دج".[2]

ثم إنه تم التأكيد على هذا الخيار من المشرع في نص المادة 66 من القانون 13/10 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 التي عدلت المادة 44 من قانون المالية لسنة 2009 حيث أصبحت تنص على أنه:" يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين لمدة ثلاث سنوات مالية محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين ... ويعاقب المسيرون الذين لم يقوموا بتنصيب محافظ أو محافظي الحسابات في وظائفهم بغرامة مالية تقدر بـ 100,000 دج إلى 1,000,000 دج".[3]

بالنسبة للمؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة لا نجد في القانون التجاري عبارات تفيد إلزامية التعيين ، ولكن نجد بعض العبارات التي تفيد ضرورة وجود تقارير لمحافظ الحسابات، فالمادة 584 من القانون التجاري في فقرتها الرابعة تشير إلى أن الشريك الوحيد يصادق على الحسابات بعد تقرير محافظ الحسابات.[4]

لكن بالعودة إلى نص المادة 66 من قانون المالية لسنة 2011 التي عدلت المادة 44 من قانون المالية لسنة 2009 نجدها تنص في آخر فقرتها على أنه:"لا يتعين على المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار 10,000,000 دج التصديق على حساباتها من طرف محافظ حسابات"

نفس النص جاءت به المادة 44 من القانون 09/09 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 ، ولذلك فمفهوم المخالفة يكون الجواز هو الحكم بالنسبة للشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار 10,000,000

---

1 ـ إذا قمنا بالمقارنة بين الوثائق التي من حق الشركاء الحصول عليها نجد قائمة المديرين والقانون الأساسي وقائمة محافظي الحسابات ، أي أن المديرين ومحافظي الحسابات معينين سلفا ، غير أن كل شريك من حقه معرفة المديرين القائمين على إدارة الشركة ومن حقه إذا اقتصر الأمر معرفة محافظي الحسابات المعينين كذلك لاتخاذ أي إجراء مناسب.

2 ـ الأمر رقم 05/05 المؤرخ في 25 يوليو 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 ، ج ر عدد 52 لسنة 2005.

3 ـ القانون رقم 13/10 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 ، ج ر عدد 80 لسنة 2010.

4 ـ نص المادة 584 يظهر فيه عنصر الإلزام بوجود تقرير محافظ الحسابات أكثر من عنصر الإلزام بضرورة تعيينه في القانون الأساسي.للتوضيح أكثر يرجى الاطلاع على :ليلى بلحاسل منزلة، مراقبة المؤسسة ذات الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة من قبل محافظ الحسابات، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية،حجم 44،عدد 2001،4،ص:111.

دج فهي معفاة من مسألة التصديق على حساباتها من طرف محافظ حسابات إلا إذا اختارت هي تعيينهم لديها إعمالا لمبادئ الحوكمة والرقابة الرشيدة.1

الفرع الثاني :مهام محافظي الحسابات.

إن مهام محافظي الحسابات هي مراقبة الشركة التجارية من خلال مراجعة ميزانيتها وفحص دفاترها وتحقيق موجوداتها والتزاماتها وإعداد تقارير بذلك ترفع إلى الجمعية العامة مشفوعة بملاحظاتهم حول صدق الميزانية وسلامة إجراءات الجرد وإظهار ما اكتشفوه من مخالفات وتضليل لأحكام القانون أو النظام الأساسي للشركة.2

إن كانت المادة 584 ف 4 وما يليها تعدد بعض المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات فإنه من خلال تفحص العديد من النصوص نجد أن مهام محافظي الحسابات تكون إما مهاما دائمة وإما مهاما خاصة.[3]

أولا: المهام الدائمة:

تتعلق أساسا بمهام التسيير والمراقبة لوثائق الشركة ومدى مطابقتها للقواعد المحاسبية المعمول بها ومن بينها: التحقق من صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون ومن ثمة المصادقة عليه وعلى انتظاميته وإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية ولممتلكات الشركة في نهاية السنة.[4]

كما يعمل محافظ الحسابات على تكريس مبدأ المساواة بين المساهمين و الوقاية من الصعوبات التي قد تعترض حياة الشركة في نطاق إجراء الإنذار فيصدرون بشأن ذلك شهادات وتقارير عن مختلف الأحداث التي قد تعيشها الشركة.[5]

من بين التقارير التي يصدرها محافظو الحسابات تلك التي تتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين وحول الاتفاقيات المنظمة وحول تفاصيل أعلى خمس سنوات تعويضات والمصادقة بتحفظ أو من دونه على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وحول إجراءات الرقابة الداخلية.[6]

---

1 ـ القانون رقم 09/09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 ، ج ر عدد 78 لسنة 2009.

2 - معيزي خالدية ، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنيين ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2012/2011 ، ص:15.

3 ـ حديد أميرة ، استقلالية محافظ الحسابات في ظل القانون المصرفي الجزائري، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، العدد 02، سنة 2018،ص: 208.

4. البستاني سعيد يوسف ، قانون الأعمال والشركات، الطبعة الثانية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، .2008 ، ص 415.

5 - MERLE Philippe, Droit commerciale,(Sociétés commerciale), 8éme Ed, Dalloz, Paris, 2001, P.515.

6 ـ المادة 23 وما يليها من القانون 10/ 01 السالف الذكر.

ثانيا: المهام الخاصة:

يطلق عليها بالمهام المؤقتة كذلك لأنها مرتبطة بوقائع أو أحداث يمكن لها الوقوع خلال حياة الشركة وتتخذ بشأنها مجموعة من التقارير يعدها محافظو الحسابات ومنها :[1]

إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت وإصدار القيم المنقولة وسندات الاستحقاق القابلة للتحويل إلى أسهم وزيادة أو خفض رأس المال وتعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية وتحول الشركة.[2]

المطلب الثاني : التأسيس القانوني لعلاقة محافظي الحسابات مع الشركة.

لا يمكن معرفة أسس المسؤولية إلا بمعرفة طبيعة العلاقة التي تربط محافظي الحسابات بالشركة وعندها يمكن الحديث عن طبيعة المسؤولية في حد ذاتها ، أهي مسؤولية بتحقيق نتيجة أم ببذل عناية؟

الفرع الأول: طبيعة العلاقة بين محافظي الحسابات والشركة:

إن تحديد طبيعة القانونية للعلاقة التي تربط محافظي الحسابات بالشركة يعتبر أمرا له دور كبير جدا في تحديد طبيعة المسؤولية وطبيعة الالتزام قصد إظهار المبادئ الأساسية للحوكمة الرشيدة في الشركة ، ولذلك فقد عرفت هذه الفكرة جدلا واسعا.

حيث تفرقت الآراء بين نظرية العضوية ونظرية الوكالة فاتجه الفقه الفرنسي- التقليدي إلى اعتبار العلاقة التي تربط المحافظين بالشركة هي علاقة وكالة ، فيعتبر محافظ الحسابات وفقا لقانون الشركات الفرنسي- الملغى الصادر آنذاك في 24 يوليو 1867 في مادته 43 وكيلا عن الشركة أما في مواجهة الغير فتسري عليه أحكام المسؤولية التقصيرية.[3]

هذا الاتجاه هو نفسه الذي سلكه المشرع الجزائري قبل تعديل القانون التجاري[4] بالمرسوم 08/93 والذي ألغى به نص المادة 682 من القانون التجاري التي كانت تقر بوجود علاقة تعاقدية بين مندوبي الحسابات و الشركة التي يمارسون فيها وظائفهم.[5]

---

1 - سفاحلو رشيد ، كتوش عاشور ، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 16 المجلد 01 لسنة 2017، ص: 85.

2 - المواد 672 ، 700 ، 715 مكرر 4، 715 مكرر 13 ، 715 مكرر 14 ،830 من القانون التجاري تضم أحسن الأمثلة على المهام الدائمة والمؤقتة لمحافظي الحسابات.

3 - معيزي خالدية ، مرجع سبق ذكره ، ص: 14

4 - المرسوم 08/93 الصادر بتاريخ: 1993/04/25 ، ج ر عدد : 27 المؤرخة في :1993/04/27 المعدل والمتمم للأمر 59/75 المؤرخ في:1975/09/26 المتضمن القانون التجاري.

5 - صحراوي نور الدين ،المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات في شركات المساهمة ،مجلة الدراسات والبحوث القانونية ، المجلد 04، عدد 01 ،سنة 2019 ،ص: 302

غير أن هذا الاعتقاد كان يصطدم من جهة أخرى بالتعريف الفقهي والقانوني لعقد الوكالة التي تعتبر في الأصل عملا بلا أجر وأنها تبرعية فذهب المشرع إلى إقرار الحق في تلقي أتعاب مقابل مهنة محافظة الحسابات وأصبحت كأنها وكالة بالعمولة.[1]

غير أن هذه النظرية تلقت العديد من النقد ومن بين ذلك أن القول بأن محافظ الحسابات هو وكيل عن المساهمين ويتم تعيينه من الجمعية العامة فإنه يكون لمن كان له حق التعيين حق العزل في أي وقت ، وإعطاء حق العزل للجمعية العامة فيه مخاطرة كبيرة إذ من شأنه جعل مندوبي الحسابات تحت تبعية المديرين فيكون لهم بذلك إمكانية الضغط عليهم والتأثير على حسن سير عملهم.[2]

وبناءً على ذلك ظهرت نظرية جديدة هي نظرية العضوية فاعتبرت أن محافظي الحسابات هم جهاز من أجهزة الشركة ، أي أنهم عضو فيها وأن نظرية العقد لا تعني تسيير الشركة بينما العضوية تقتضي- تحديد المهام والتي منها مهمة تدقيق الحسابات والرقابة ، وأن تعيين محافظي الحسابات لا يستند إلى عقد وإنما إلى قرار من الجمعية العامة ، أي أنها تنشأ مباشرة من القانون التأسيسي.[3]

هذا التوجه الجديد لنظرية العضوية والذي بدأ يطغى بعد صدور بعض القوانين في فرنسا التي كرست الطابع التأسيسي و العضوي لمحافظ الحسابات حيث تستمد وجودها من الأحكام القانونية وليس من أحكام الوكالة أدى إلى تراجع النظرية التعاقدية ولكنه لم يلغها تماما إذ صدرت بالمقابل نصوص أخرى منها نص المادة 1/224 من قانون الشركات الفرنسي رقم: 537/66 المؤرخ في 1966/07/25 التي لازالت تشير إلى فكرة الوكالة فمهمة مندوب الحسابات تخدم مصالح المساهمين من جهة و مصالح الغير من جهة أخرى.[4]

أمام هذا التأرجح بين النظريتين ظهرت فكرة تجمع بين ما تقدم تعتبر الشركة التجارية أداة قانونية لتنظيم مشروع اقتصادي وتجميع مدخرات واستغلال مشروعات مهمة فهي كالآلة ومحافظ الحسابات فيها قطعة من هذه القطع و بالتالي فإن التنظيم القانوني للشركة يستند في آن واحد على عناصر تعاقدية وعناصر أخرى نظامية تتآلف فيما بينها لتقدم هذه الآلة القانونية خدمة لتنظيم وسير المشروع الاقتصادي.[5]

1 - قرار 07 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات ، ج ر عدد: 14،الصادرة بتاريخ :1995/03/12.

2 - بن جميلة محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص: 23.

3 - معمر خالد ،المسؤولية الناشئة عن تصفية الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه في العلوم، تخصص :قانون الأعمال ،كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة الجيلالي اليابس، 2016/2015، ص: 285.

4 - علي سيد قاسم ، مراقب الحسابات ، دراسة مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991 ،ص: 111.

5 - بن جميلة محمد ،مرجع سبق ذكره، ص: 27.

ثم أصبحت هذه الفكرة الأكثر رسوخا وأصبح لا ينظر إلى محافظ الحسابات على أنه وكيل للشركة وإنما هو جهاز مستقل وصاحب مهنة حرة يؤدي مهمة قانونية تحت وجه الإلزام متحملا كل النتائج المترتبة عنها ولذلك نجد أن المشرع الجزائري تفادى استعمال مصطلح الوكالة بمصطلح المهمة أو الوظيفة أو العهدة.[1]

ويمكن الجزم أن المشرع الجزائري لم يأخذ بأحد النظريات السابقة على الإطلاق دون الأخذ بالنظريات الأخرى وتفادى تحديد الطبيعة القانونية لمحافظ الحسابات لأنها حقيقة علاقة معقدة لذلك نجده استبدل مصطلح الوكالة بمصطلح المهمة أو الوظيفة كنص المادة 715ف 7 و جميع المراسيم التنفيذية التي صدرت بعد القانون 01/10 لتوضيح شروط و كيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [2]، أو ما يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [3]، أو المرسوم التنفيذي المتعلق بكيفية تعيين محافظي الحسابات[4] فكلها لم تأت على ذكر الوكالة بل تعددت الألفاظ من المهمة إلى الوظيفة إلى العهدة.[5]

الفرع الثاني :طبيعة التزام محافظي الحسابات وعلاقته بمبادئ الحوكمة.

تنص المادة 59 من القانون01/10 المعدل للقانون 08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه:" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج" ومن المعروف أن الالتزام يكون إما بتحقيق نتيجة أو ببذل عناية ونجد في مسألة محافظي الحسابات أن الأصل في التزاماتهم أنها التزامات ببذل العناية ، وفي بعض الحالات تصبح التزامات بتحقيق نتيجة.[6]

1 - تنص المادة 715 مكرر 7 ف 2 على أنه:" ويبقى مندوب الحسابات المعين من الجمعية العامة بدل مندوب آخر يمارس وظيفته حتى انتهاء مهمة المندوب الذي استخلفه"

2 - المرسوم التنفيذي 30/11 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق بتحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، ج،ر ،عدد:07 المؤرخة في 2011/02/02، ص:20.

3 - المرسوم التنفيذي 31/11 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، ج،ر ،عدد:07 المؤرخة في 2011/02/02، ص:22.

4 - المرسوم التنفيذي 32/11 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات ، ج،ر ،عدد:07 المؤرخة في 2011/02/02، ص:23.

5 ـ على سبيل المثال تنص المادة 03 من المرسوم التنفيذي 32/11 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات وفق دفتر الشروط على أنه:"...بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات..." و المادة 11 من نفس المرسوم التي تنص على أنه:" في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته..." و المادة 14 التي تنص على أنه :"يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة..."

6 ـ صحراوي نور الدين، مرجع سبق ذكره ، ص: 305.

أي أنه يفهم من هذا النص أن محافظ الحسابات يجب عليه أن يبذل عناية رجل المهنة الذي يجب عليه احترام الاجتهادات المهنية المعروفة في هذا المجال ، لذلك نجد في بعض النصوص القانونية المقارنة أن القانون يلزمه بما توفر لديه من معلومات فلا يسأل عن غيرها كما هو حال المادة 164 من قانون الشركات الكويتي .[1]

على هذا الأساس يسأل محافظ الحسابات على أساس الأصول والقواعد والإجراءات التي تقتضيها أصول مهنة الرقابة وتدقيق الحسابات لأن المشرع عندما مندوب الحسابات بعض الصلاحيات والسلطات وبالمقابل فرض عليه بعض الإجراءات والخطوات التي يتبعها في أداء مهمته إنما استوحاها من أصول المهنة أساسا.[2]

في بعض الحالات فإن مسؤولية محافظ الحسابات تتحول من الالتزام ببذل العناية اللازمة إلى الالتزام بتحقيق نتيجة وذلك يرجع إلى موضوع وطبيعة الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات ومثاله أنه يمنع على محافظ الحسابات التدخل في شأن التسيير ولكن التزامه يحتم عليه التدخل إذا ما لاحظ تعاملا باسهم الضمان فيلتزم بالتدخل ويصبح التزامه متعلقا بتحقيق نتيجة.[3]

هناك أعمال أخرى تقع على عاتق محافظ الحسابات ويلتزم بها التزاما بتحقيق نتيجة ومن أمثلة ذلك استدعاؤه للجمعية العامة من أجل الانعقاد إذا وجدت الضرورة لذلك ،والتزامه بالسر المهني وباحترام الطرق المحاسبية وتحريره لمحضر جرد الأملاك المنقولة وغيرها المكتسبة أو موضوع الإعانة، وفي هذا الصدد يمكن مساءلة محافظ الحسابات على أساس المسؤولية التقصيرية إذ أن عدم قيامه باستدعاء الجمعية العامة أو عدم قيامه بإعداد محضر الجرد كلها أخطاء تتعلق بتحقيق نتيجة ويكون من السهل إثبات علاقة السببية ، وذلك بإثبات عدم التحصل على استدعاء في الحالة الأولى وانعدام المحضر في الحالة الثانية.[4]

إن المتمعن في الالتزامات الملقاة على عاتق محافظ الحسابات وتأرجحها من المسؤولية العقدية إلى التقصيرية وبنائها على تحقيق نتيجة تارة وإلى بذل العناية تارة أخرى يتضح له بجلاء أن هذه النصوص مكرسة لمبادئ الحوكمة الراشدة في تسيير الشركات التجارية ذلك أنها تعمل منذ تعيينه على مسألة استقلاليته ثم جاءت النصوص التي تشترك الكفاءة المهنية اللائقة واحترام الموضوعية قدر الإمكان فحددت حالات المنع والتنافي وبينت دوره في مسألة الإفصاح والشفافية وجعلت منه حقيقة جهة رقابية فاعلة في حوكمة الشركات.[5]

---

1 ـ أحمد محمود المساعدة ، المسؤولية المدنية لمدققي الحسابات في شركة المساهمة العامة، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية ، العدد 24 جوان 2011، ص: 86.

2- Thierry Granier ,détermination de la responsabilité du commissaire aux comptes ,revue des sociétés ,dalloz ,2004,p 382.

3 - علاوي عبد اللطيف،مرجع سبق ذكره ، ص: 71.

4 - المادة 11 من المرسوم التنفيذي 351/01 المؤرخ في 2001/11/10 المتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم :11/99 المؤرخ في 1999/12/23 المتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلق بكيفيات مراقبة واستعمال اعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظات، ج،ر، عدد :92 المؤرخة في 1999/12/25.

5 ـ كسال سامية ، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات جوكمة الشركات (الشفافية والإفصاح)، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية ، حجم 08،عدد 1، سنة 2013، ص: 97.

المبحث الثاني: تكريس مبادئ الحوكمة من خلال مساءلة محافظي الحسابات مدنيا.

إن الحديث عن مساءلة محافظي الحسابات تكريسا لمبادئ الحوكمة تقتضي الإلمام بما وصل إليه المهتمون بجوانب حوكمة الشركات، فنجد العديد من الفاعلين في هذا المجال ومنهم على سبيل المثال المشرع الجزائري في مختلف القوانين وفي ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية و منظمة التعاون الاقتصادي و تقارير منظمة الشفافية الدولية وكذا المعايير الدولية للتدقيق.

لذلك لن نعود بالتفصيل إلى ذكر قواعد المسؤولية المدنية وتفصيل أركانها (الخطأ، الضرر، علاقة السببية) وإنما نجنح قليلا إلى الكلام عن مراد مبادئ حوكمة الشركات المتعلقة بمحافظي الحسابات و المرتبة للمسؤولية المدنية وما تشكله من حماية قانونية.

المطلب الأول: الحماية المدنية لقواعد حوكمة الشركات.

نتكلم في هذا الصدد عن ثلاثة أمور أساسية في مبادئ الحوكمة التي تخص الشركات التجارية ومسألة الرقابة فيها وهي مسألة الشفافية والإفصاح و ضرورة تفعيل الرقابة الخارجية و التفاعل مع جميع أطراف الحوكمة في الشركة.

الفرع الأول : الحماية المدنية للحوكمة المتعلقة بتفعيل مبدأي الشفافية والإفصاح.

الشفافية والإفصاح من بين العوامل التي تزيد وتنقص في حدة الفساد المالي والإداري في الشركة إذ يعتبر الحصول على المعلومات وجعلها متاحة للجميع في الوقت المناسب وإمكانية الاعتماد عليها وحداثتها ودقتها وصدقها من أهم الخطوات التي يجب تحقيقها في الحوكمة الراشدة.[1]

لذلك تقع المسؤولية على محافظ الحسابات إعداد تقاريره التي تبين الأداء المالي للشركة وحساب الأرباح والخسائر وقائمة التدفقات النقدية وفق أعلى المعايير المحاسبية والمالية فإعدادها بهذه الجدية وفقا لهذه المعايير يمكن من المتابعة الملائمة لشركة .[2]

من أهم المعايير المعمول بها عالميا نجد المعيار الدولي للتدقيق ISA 310 المتعلق بمعرفة نشاط الشركة، المعيار الدولي للتدقيق240 ISAالمتعلق بالاحتيال والغش، المعيار الدولي للتدقيق ISA 700 المتعلق بتقارير المدقق حول القوائم المالية.[1]

---

1 ـ يفيد مؤشر إدراك الفساد لعام 2020 الصادر عن منظمة الشفافية الدولية (ترانسبرنسي)، بأن الجزائر احتلت المرتبة 104 عالميا من أصل 179 دولة بمعدل 36 نقطة من أصل 100، وهي تراوح هذه المراتب المتدنية إذ احتلت سنة 2019 المرتبة 109 عالميا من أصل 180 دولة بمعدل 35 نقطة و احتلت المرتبة 105 عالميا سنة 2018 من أصل 179 دولة بمعدل 35 نقطة ، أما في مجال الرقابة ومعايير الإفصاح، جاءت الجزائر في المرتبة 131 عالميا، وهي المرتبة نفسها التي حصلت عليها في مجال وضع تشريع لمحاربة تضارب المصالح مع ملاحظة أن هذا الترتيب يدل على كثرة الفساد وتراجع ترتيب الجزائر ففي سنة 2007 كانت تحتل الجزائر المرتبة 99.

2 ـ يحياوي إلهام ، بوحديد ليلى، تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات لتحسين جودة التقارير المالية، مقالة مقدمة لإثراء الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، المنعقد بتاريخ 26/25 نوفمبر 2013.

إن للشفافية والإفصاح دور مهم جدا ويعتبر محافظ الحسابات المستفيد الأول من المعلومات التي تفصح عنها الشركة حتى يتمكن من إبداء رأيه الفني الصحيح والمحايد حولها خاصة وأن مهمته أصبحت تعرف نوعا من التطور فالشركات لم تعد كلاسيكية كما كانت بل أصبحت اكثر تطورا مما جعل أمر مواكبتها أمرا ملحا للغاية، وهو ما استدعى في اغلب الحالات أن يكون محافظ الحسابات في شكل شركات متخصصة.[2]

الفرع الثاني : الحماية المدنية للحوكمة المتعلقة بتفعيل الرقابة الخارجية.

لقد أضحى الاهتمام في تلقين مبادئ الحوكمة والعمل بها أكثر من جانب المساءلة وفقط فالبحث عن الأخطاء التي يرتكبها محافظ الحسابات وتصنيفها و مساءلته على أساس الخطأ الواجب الإثبات صارت مسائل من البديهيات و صار الانتقال إلى اكتساب الوعي لدى مجالس الإدارة والمراقبين ومحافظي الحسابات هو صميم الحوكمة وهدفها الأسمى.

من جهته تضمن ميثاق الحكم الراشد الاهتمام بمسألة الرقابة الخارجية علاوة عن تلك الداخلية جملة من المعايير التي من شأنها أن تكفل الحوكمة الحقيقة في الشركة وهي معايير وصفات يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات،[3] فجاء في الميثاق أنه يجب السهر على وضع نظام تقريري فعال وتقييم شفاف بوضع نظام مراقبة خاص للمؤسسة للتأكد من سلامة نظم المعلومات وخاصة نظام المحاسبة ومراقبة الممارسات الفعلية للمؤسسة فيما يتعلق بالتسيير الراشد وإجراء التغييرات اللازمة وضمان كفاءة الأجهزة المكلفة بذلك.[4]

زيادة على الشروط التي وضعها القانون 01/10 لممارسة وظيفة محافظ الحسابات يشترط إعمالا لمبادئ الحوكمة وتحقيقا لأهدافها لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه ان يتمتع بالتأهيل العلمي والعملي وأن يتلقى معارف مختلفة و معمقة في المحاسبة والتنظيم المحاسبي و تقنيات المراجعة،والقانون والاقتصاد.[5]

إن الاهتمام بالمستوى الذي يجب أن يتمتع به محافظ الحسابات والذي يؤدي إلى تفعيل الرقابة الخارجية سيف ذو حدين، قد يجعل محافظ الحسابات بمنأى عن المساءلة ـ كما سيأتي بيانه أدناه ـ إذا أثبت أنه قام بما يتوجب عليه وقد يرتب المسؤولية المدنية خاصة وأن نص المادة61 من القانون 01/10 جاءت بصيغة العموم "عن

---

1 ـ صبيعات إبراهيم ، معايير التدقيق الدولية isa ، دروس موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس في العلوم المالية والمحاسبة ، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير ، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2021/2020. ص:2.

2 ـ كسال سامية ، مرجع سبق ذكره ، ص: 120.

3 ـ ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية ، برعاية وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة و الصناعة التقليدية، إصدار 2009، ص.37.

4- زروال معزوزة، المسؤولية المدنيـــــــــــة والجنائية للمسيرين في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان،2007/2006 ص:149.

5 ـ معمر خالد ، مرجع سبق ذكره ،ص: 282 ومايليها.

الأخطاء التي يرتكبونها" [1] وقد يرتب المسؤولية الجزائية إذا وصف عمله بالجريمة كعدم اكتشاف عمليات الإختلاس التي يقوم بها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين في الشركة.[2]

الفرع الثالث: الحماية المدنية للحوكمة المتعلقة بالتفاعل مع جميع أطرافها.

على مندوبي الحسابات أن يظهروا عناية وحذرا أكبر تجاه الحسابات، والملفات المسلمة لهم مع العلم أن مهمة مراقبة الحسابات لا تتضمن مراجعة كل الكتابات من خلال إطلالة عامة، وإنما بالقيام بتحقيقات ومراجعات أكثر دقة في حال اكتشاف الأخطاء.أو أن يرتكبوا غشا بتواطئهم مع القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين فيما يتعلق بدفع ديون الشركة، وذلك بسكوتهم عن المخالفات التي يكتشفوها في الميزانية السنوية للشركة محل المراقبة مما يثير مسؤوليتهم التضامنية مع القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين.[3]

آليات الحوكمة بهذا المفهوم وهذه الصورة ليست في يد واحدة تقوم بها أو تمنعها بل يشترك فيها العديد من الأطراف لذلك توجب على محافظي الحسابات في هذا الصدد ضرورة التعامل معهم جميعا سواء كانوا مجلس إدارة أو مديرين أو مسيرين أو مساهمين أو جمعية عامة لما لذلك من تحقيق تنسيق كبير بينهم إذ أن العديد من الأخطاء تتعلق بتقديم المعلومات وهي التي يطلق عليها بضمان المساواة في المعاملة بين المساهمين.[4]

جاء النص على هذه المهمة من خلال نص المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري، إذ إن القاعدة العامة في مهمة الإعلام منوطة بالقائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أما مندوبو الحسابات عليهم إلا أن يراقبوا هذه المعلومات المقدمة من قبل الجهاز المسير ولفت انتباه المساهمين إلى كل فعل من شأنه أن يؤدي إلى تزوير في الحسابات، خاصة الاتفاقيات التي قد تكون بين الشركة و القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، وذلك من خلال التقرير الخاص الذي يقدمه مندوبو الحسابات إلى الجمعية العامة.[5]

إن التنسيق والإعلام المشار إليه قد لا يكون عادلا بين الأطراف العادلة لذلك بجب تحقيق العدالة في هذه المسألة من خلال احترام حقوق كل ذوي المصالح وحمايتهم ومعاملتهم على قدر واحد سواء كانوا من أقلية المساهمين أو من أصحاب الأغلبية وإعطائهم حق الاعتراض عند عدم الحصول على حقوقهم في المشاركة في تعيين المديرين وأيضا في إتخاذ القرارات.وفي حق حملة الأسهم في الدعوة إلى الاجتماعات العامة؛ والمكافآت

---

1 ـ تدخل الفقه معرفا وشارحا للخطا المقصود في نص هذه المادة و لمساءلة محافظ الحسابات بأن الخطأ هو الانحراف عن السلوك الفني المألوف والذي يكون صادرا عنهم بصورة شخصية و يتمثل أساسا في إهمال الالتزامات المهنية المكلف بها قانونا، أو صادر عن الغير وهم المؤتمرين بأمر محافظي المحاسبات.

2- مختار مسامح ، واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات، بين الإلتزام القانوني والإلتزام المهني، دراسة حالة المغرب العربي، مجلة العلوم الإقتصادية والتسير والعلوم التجارية ، جامعة المسيلة ، العدد: 12 ، 2014 ، ص:45.

[3] ـ فريد جبران، مسؤولية محافظي الحسابات، مجلة المحاسب المجاز ،لبنان،العدد 2005،24، ص61 .

4 ـ كمال سامية، مرجع سبق ذكره، ص: 122.

4- فرحة زرواي صالح ،وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية،العدد 01، كلية الحقوق ،بن عكنون الجزائر ، 1994، ص:.181

العادلة لأعضاء مجلس الإدارة.[1]

المطلب الثاني: وسائل دفع المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات والتأمين عنها.

من مبادئ الحوكمة مساءلة الأشخاص المتسببين في الأخطاء وتوفير الوسائل لحماية الذين يقومون بواجبهم على أتم وجه.

الفرع الأول: دفع المسؤولية المدنية والإعفاء منها.

من مبادئ الحوكمة إحقاق الحقوق وتبيانها ومساءلة المعني بالمساءلة ولذلك نجد أن القوانين التي تكرس هذه المبادئ هي قوانين تكرس الحوكمة الرشيدة في الشركات ولذلك تطرقنا في هذا العنصر إلى المبادئ التي تدفع المسؤولية عن محافظي الحسابات متى لم يكونوا سببا في المسؤولية.

إن المقصود بالأسباب التي تدفع المسؤولية عن محافظي الحسابات هي تلك التي لا تجعلهم مساءلين قانونا متبرؤون من المسؤولية وليست هي الأسباب المؤدية إلى التخفيف منها لأن التزامات محافظي الحسابات كما قدمنا التزامات قانونية متعلقة بالمهنة أساسا لا يجوز الاتفاق على التخفيف منها.

إن مجمل النصوص المذكورة في قانون المهنة تعفي محافظي الحسابات متى أثبتوا أنهم قاموا بالمتطلبات العادية للوظيفة وأنهم أبلغوا مجلس الإدارة بالمخالفات بعد الاطلاع عليها وإطلاع وكيل الجمهورية في الحالات الأخرى التي تستدعي ذلك، فالإعفاء هنا جاء بنص القانون.[2]

إلا أن هناك بعض الحالات التي تجعل مسؤولية محافظ الحسابات غير قائمة من دون وجود نص قانوني في قانون المهنة وإنما بالرجوع إلى القواعد العامة في المسؤولية كأن تنتفي علاقة السببية بين الخطأ والضرر أو كأن يكون هناك سبب أجنبي أدى إلى حدوث الضرر سواء تمثل في قوة قاهرة أو كان بفعل الغير أو بفعل الضحية نفسه.[3]

الفرع الثاني: التأمين عن المسؤولية المدنية لمحافظي الحسابات.

انتقل الفقه القانوني الحديث إلى مسألة التأمين من المسؤولية وهو يدخل كذلك ضمن حوكمة الشركات ذلك أنه يتضمن إيجاد أكبر عدد من الأشخاص الذين يضمنون الأخطاء التي قد يقع فيها محافظو الحسابات أثناء تأدية مهامهم.

---

1 - بن شهيدة فضيلة، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه الطور الثالث ، تخصص: التدقيق والنظام المحاسبي المالي،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم، 2017/2016،ص: 40.

2- في ذلك نص صريح هو نص **المادة** 61 من القانون 01/10.

3- تنص المادة 127 من القانون المدني على أنه : " إذا أثبت الشخص أن الضرر نشأ عن سبب لا يد له فيه كحادث فجائي أو قوة قاهرة،أو خطأ صدر من مضرور أو من الغير، كان غير ملزم بتعويض هذا الضرر ما لم يوجد نص قانوني أو اتفاق يخالف ذلك".

فيقصد بالتأمين من المسؤولية إبرام عقد التأمين يحصل بموجبه أحد الطرفين (محافظ الحسابات) نظير دفع مبلغ معين (القسط) على تعهد لصالحه أو لصالح الغير ـ في حالة تحقق خطر معين ـ من الطرف الآخر (المؤمن) الذي يتحمل على عاتقه مجموعة من المخاطر، ومن أجل تحقيق الحوكمة الحقيقة فقد فرض المشرع على محافظ الحسابات التأمين من المسؤولية في نص المادة 75 من القانون 01/10 بعبارة" يتعين" على خلاف العديد من القوانين الأخرى التي تترك مسألة التأمين من المسؤولية على عاتق الشحص المكلف والغاية من وراء فرض تأمين إجباري على المسؤولية المهنية عامة ومسؤولية مندوبي الحسابات خاصة، هي تكريس مبادئ الحوكمة و حماية المهني من نتائج الأضرار التي يمكن أن يلحقها بالغير نتيجة لممارسة مهامه .[1]

الملاحظ حسب نص المادة 75 من القانون 01/10 أن اكتتاب التأمين لمصلحة محافظ الحسابات وتحمل المسؤولية والتعويض من مؤسسة التأمين قد لا يغطي قيمة الخطأ فإن زاد مثلا مبلغ التعويض عن مبلغ التأمين كان على المندوب حينها تحمل الباقي على حساب ذمته المالية الخاصة، غير أن نفس نص المادة 75 تكفل بهذه المسألة بأن جعل على عاتق المصف الوطني والغرفة الوطنية تحمل النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون وغير المشمولة بعقد التأمين من خلال اكتتابهم لعقد تأمين لهذا الغرض ، وفي كل الأحوال لا يشمل التأمين الأخطاء العمدية والغش.2

خاتمة:

اتضح لنا من خلال هذا البحث أن اعتماد خيار حوكمة الشركات قصد الوصول إلى الوعي المنشود تفاديا لسلسلة الأزمات المالية المختلفة يكون لا محالة من خلال تفعيل دور الرقابة الخارجية خصوصا ومن خلال نزاهة محافظي الحسابات وكفاءتهم واتخاذهم القرارات اللائقة في حق الشركة التي يقومون بمراقبتها وذلك لن يتأت إلا بتكريس استقلالية محافظي الحسابات وموضوعيتهم وهي مسائل موجودة في مبادئ الحوكمة وجب المحافظة عليها وتدعيمها في النصوص القانونية .

ومن جملة النتائج التي خلصنا إليها ما يلي:

- أن حوكمة الشركات تقتضي تفعيل الرقابة الخارجية وتطوير إمكانياتها.

- أن مسؤولية محافظ الحسابات تتخذ تجاه الشركة عن الضرر المتحقق والربح الفائت بسبب الأخطاء التي ارتكبها أثناء تأدية مهامه.

- لا يزال العمل قائما بالمرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على الرغم من صدور العديد من النصوص التنظيمية المتعلقة بمهنة محافظة

1- معيزي خالدية ، مرجع سبق ذكره ، ص: 76.

2- معمر خالد ، مرجع سبق ذكره، ص: 295.

الحسابات كالمرسوم التنفيذي 10/13 المتضمن الأخطاء التأديبية وهو ما خلق بعض التناقضات القانونية كنص المادة 13 منه الذي يقضي بالمسؤولية الشخصية لمحافظ الحسابات فيما تنص المادة 61 من القانون 01/10 على أنها مسؤولية تضامنية.

- أن مهمة محافظي الحسابات الأساسية الكفيلة بحوكمة الشركات تتمحور أهمها حول فحص صحة الحسابات وانتظامها وكشف الغش والسهر على احترام مبدأ الشفافية والإفصاح ومراقبة التقارير التي يقدمها المسيرون والإعلام والإنذار.

ومن **التوصيات**:

- إدراج نص خاص يتعلق بتقادم دعاوى المسؤولية المترتبة على محافظي الحسابات.
- إدراج نص خاص يتعلق بإمكانية تعيين ما يسمى بمحافظ حسابات الأقلية.
- التكوين المتواصل لمحافظي الحسابات بالنظر إلى التطور المضطرد للشركات التجارية والرقمنة الهائلة.
- ضرورة الإبقاء على إجبارية تعيين محافظي حسابات في كل أنواع الشركات التجارية.

قائمة المراجع:

النصوص القانونية:

1. القانون رقم :11/99 المؤرخ في 1999/12/23 المتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلق بكيفيات مراقبة واستعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات، ج،ر، عدد :92 المؤرخة في 1999/12/25.
2. القانون رقم 09/09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009 المتضمن قانون المالية لسنة 2010 ، ج ر عدد 78 لسنة 2009.
3. القانون 10/ 01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر عدد 42 لسنة 2010.
4. القانون رقم 13/10 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية لسنة 2011 ، ج ر عدد 80 لسنة 2010.
5. الأمر رقم 05/05 المؤرخ في 25 يوليو 2005 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 ، ج ر عدد 52 لسنة 2005.
6. المرسوم 08/93 الصادر بتاريخ: 1993/04/25 ، ج ر عدد : 27 المؤرخة في :1993/04/27 المعدل والمتمم للأمر 59/75 المؤرخ في :1975/09/26 المتضمن القانون التجاري.
7. المرسوم التنفيذي 30/11 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق بتحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، ج،ر ،عدد:07 المؤرخة في 2011/02/02.

8. المرسوم التنفيذي 31/11 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، ج،ر ،عدد:07 المؤرخة في 2011/02/02.

9. المرسوم التنفيذي 32/11 المؤرخ في 2011/01/27 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات ، ج،ر ،عدد:07 المؤرخة في 2011/02/02.

10. قرار 07 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات ، ج ر عدد: 14،الصادرة بتاريخ :1995/03/12.

المقالات العلمية:

1. أحمد محمود المساعدة ، المسؤولية المدنية لمدققي الحسابات في شركة المساهمة العامة، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية ، العدد 24 جوان 2011.

2. حديد أميرة ، استقلالية محافظ الحسابات في ظل القانون المصرفي الجزائري، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، العدد 02، سنة 2018.

3. سفاحلو رشيد ، كتوش عاشور ، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 16 المجلد 01 لسنة 2017.

4. صحراوي نور الدين ،المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظي الحسابات في شركات المساهمة ،مجلة الدراسات والبحوث القانونية ، المجلد 04، عدد 01 ،سنة 2019 .

5. فرحة زرواي صالح ،وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية،العدد 01، كلية الحقوق ،بن عكنون الجزائر، ، 1994.

6. فريد جبران، مسؤولية محافظي الحسابات، مجلة المحاسب المجاز ،لبنان،العدد 2005،24.

7. كسال سامية ، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات (الشفافية والإفصاح)، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية ، حجم 08،عدد 1، سنة 2013.

8. ليلى بلحاسل منزلة، مراقبة المؤسسة ذات الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة من قبل محافظ الحسابات، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية،حجم 44،عدد 2001.

9. مختار مسامح ، واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات، بين الإلتزام القانوني والإلتزام المهني، دراسة حالة المغرب العربي، مجلة العلوم الإقتصادية والتسير والعلوم التجارية ، جامعة المسيلة ، العدد: 12 ، 2014 .

المذكرات:

1. بن شهيدة فضيلة، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه الطور الثالث ، تخصص: التدقيق والنظام المحاسبي المالي،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم، 2017/2016.

2. زروال معزوزة، المسؤولية المدنية والجنائية للمسيرين في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان،2007/2006 .

3. علاوي عبد اللطيف، مندوب الحسابات ودوره في مختلف أشكال الشركات التجارية ، أطروحة دكتوراه ل م د، في الحقوق تخصص:قانون الأعمال ،كلية الحقوق ، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2017/2016 .

4. معمر خالد ،المسؤولية الناشئة عن تصفية الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه في العلوم، تخصص :قانون الأعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة الجيلالي اليابس، 2016/2015.

5. معيزي خالدية ، مسؤولية مندوب الحسابات في شركة المساهمة ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في قانون مسؤولية المهنيين ، كلية الحقوق والعلوم السياسية ، جامعة أبي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2012/2011 .

المراجع باللغة العربية:

1. البستاني سعيد يوسف ، قانون الأعمال والشركات، الطبعة الثانية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، .2008 .

2. علي سيد قاسم ، مراقب الحسابات ، دراسة مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991 .

المراجع باللغة الأجنبية:

1. MERLE Philippe, Droit commerciale,(Sociétés commerciale), 8éme Ed, Dalloz, Paris, 2001.

2. Thierry Granier ,détermination de la responsabilité du commissaire aux comptes ,revue des sociétés ,dalloz ,2004.

محاضرات ومواثيق:

1. صبيعات إبراهيم ، معايير التدقيق الدولية isa ، دروس موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس في العلوم المالية والمحاسبة ، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير ، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2021/2020.

2. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية ، برعاية وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة و الصناعة التقليدية، إصدار 2009.

3. يحياوي إلهام ، بوحديد ليلى، تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات لتحسين جودة التقارير المالية، مقالة مقدمة لإثراء الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، المنعقد بتاريخ 26/25 نوفمبر 2013.