جامعة وهران – 2 – محمد بن أحمد

كلية الحقوق و العلوم السياسية

أطروحة

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق

تخصص قانون الأعمال المقارن

إلتزام محافظ الحسابات بالإعلام في شركة المساهمة

- دراسة مقارنة -

من إعداد الطالبة: عدنان شهلة

تحت إشراف: أ. ميراوي فوزية

أعضاء لجنة المناقشة :

أ.زعنون فتيحة	أستاذة التعليم العالي	جامعة وهران 2	رئيسا
أ.ميراوي فوزية	أستاذة محاضرة أ	جامعة وهران 2	مقررا
أ.بلحاسل ليلى	أستاذة محاضرة أ	جامعة وهران 2	مناقشا
أ.مصدق خيرة	أستاذة محاضرة أ	جامعة معسكر	مناقشا
أ.فنينخ عبدالقادر	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم	مناقشا
أ.براسي محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة سيدي بلعباس	مناقشا

2019-2018

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى:

" وقل ربي زدني علما. "

صدق الله العظيم

(سورة طه الآية 114)

الشكر

الحمد لله حمدا كثيرا والشكر لله عز وجل شكرا كثيرا الذي وفقني في إتمام هذا العمل المتواضع.

أتوجه بالشكر إلى الأستاذة ميراوي فوزية على مرافقتها لي خلال فترة إعداد الأطروحة.

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى أعضاء اللجنة الموقرة على قبولهم مناقشة هاته الأطروحة وتحملهم عناء تقييمها.

الشكر موصول إلى كل من شجعني على إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع لوالدي الكريمين أطال الله في عمرهما واللذان لا تكفي عبارات الشكر والتقدير لرد جميلهما:

أبي الذي ساندني طوال مشواري الدراسي، وحثنني مذ أن كنت طفلة على على طلب العلم وغرس في نفسي الأخلاق الحميدة وحب التعلم،

أمي التي غمرتني بحنانها وعطفها ونصائحها، والتي لولاها لما كنت قد تمكنت من إجتياز العقبات التي صادفتني في إعداد هاته الأطروحة،

إخوتي الأعزاء وأبنائهم الذين كانوا لي نعم الإخوة أشكرهم كثيرا على دعمهم وحبهم لي،

زوجي العزيز الذي كان لي خير سند، أقول له شكرا جزيلا على دعمك لي ووقوفك بجانبي لإتمام هذا العمل،

أبنائي قرة عيني نذير وياسين اللذان شجعاني وغمراني بحبهما حفظهما الله،

أم زوجي التي كانت لي خير معين وخير ناصح جزاها الله كل خير،

إلى كل من ساندني ومد لي يد العون أقول شكرا جزيلا.

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات باللغة العربية

ق.ت.ج. القانون التجاري الجزائري

ق.م.ج. القانون المدني الجزائري

ق.ع.ج. قانون العقوبات الجزائري

ص. صفحة

ج. ر. الجريدة الرسمية

ف. فقرة

م. ج. ت. المعيار الجزائري للتدقيق.

Liste des abréviations en longue française:

Al. (s)	Alinéa (s)
Art. (s)	Article (s)
Bull. civ.	Bulletin civil
Bull. COB	Bulletin de la Commission des opérations de bourse
Bull. CNCC	Bulletin chambre nationale des commissaires aux comptes
Bull. Joly soc	Bulletin mensuel Joly d'information des sociétés
CA	Cour d'appel
CNCC	Chambre Nationale des Commissaires aux comptes

C. com.fr.	Code de commerce français
C.mon.fin.	Code monétaire financier
C. trav. fr.	Code du travail français
Cass. Com	Chambre Commerciale de la Cour de cassation
C. civ. fr.	Code civil français
C. déont. fr.	Code de déontologie français
D.	Dalloz
Dr. soc.	Droit des sociétés
Dr. Pén.	Droit pénal
Fasc.	Fascicule
éd.	édition
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
JCP. éd. G	Juris-classeur Périodique, édition générale
JCP. éd. E	Juris-classeur Périodique, édition entreprise
JCP. éd. S	Juris-classeur Périodique, édition sociale
L.	Loi
LGDJ	Librairie générale de droit et de jurisprudence
Litec.	Librairies techniques
JCP	Jurisclasseur périodique
JORF	Journal officiel de la république française

LPA	Les petites affiches
Mél.	Mélanges
n°	numéro
NEP	Norme d'Excercice Professionnel
Obs.	Observation
op. cit.	option citée
Page (s)	p.
P.U.F.	Pressse universitaires française
Préc.	Précitée (s)
Rapp.	Rapport
Rev.	Revue
Rev. alg.	Revue algérienne
Rev. AMF	Revue autorité des marchés financier
Rev. entrep. com.	Revue entreprise et commerce
Rev. Lamy. dr.aff.	Revue lamy droit des affaires
Somm.	Sommaire
T.	Tome
TGI	Tribunal de Grande instance
Vol.	Volume

مقدمة

تعتبر الشركة"عقدا يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي، بتقديم حصة من المال أو عمل لإقتسام ما قد ينشأ عن هذا المشروع من ربح أو خسارة"[1] أو تحقيق إقتصاد أو بلوغ هدف إقتصادي. تساهم الشركات التجارية في تنمية وتعزيز الإقتصاد في أية دولة، وهي تتفرع إلى شركات تضامن، شركات ذات المسؤولية المحدودة بنوعيها: متعددة الأشخاص وذات الشخص الواحد، شركات المساهمة وشركات التوصية البسيطة وبالأسهم عموما[2]، تعد شركة المساهمة كما يطلق عليها في التشريع الجزائري، أو الشركة المغفلة في التشريع الفرنسي النموذج الأمثل لشركات الأموال، وتعرف هذه الأخيرة بأنها الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى أسهم وهي تتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصصهم[3]، شريطة ألا يقل عددهم عن سبعة أعضاء. على أن يتم تأسيسها بطريقتين، إما باللجوء العلني للإدخار[4] أو دون اللجوء العلني للإدخار[5]، سواء تعلق الأمر بشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة أو شركة المساهمة ذات مجلس المديرين وذات مجلس المراقبة التي أدرجها المشرع الجزائري لأول مرة بموجب المرسوم التشريعي رقم 93 ـ 08. المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75ـ59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975[6] والمتضمن القانون التجاري.

تمارس الرقابة في شركة المساهمة أساسا من قبل المساهمين الذين يتولون القيام بها من خلال

---

[1] المادة 416 ق.م.ج.

[2] المادة 544 ق.ت.ج.

[3] المادة 592 ق.ت.ج.

[4] المواد من 605 إلى 609 ق.ت.ج.

[5] المواد من 595 إلى 604 ق.ت.ج.

[6] المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75ـ59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ج.ر. الصادرة في 27 أفريل 1993، العدد 27، ص. 3.

الحقوق المخولة لهم قانونا، المتمثلة في حق الإطلاع وحق حضور الجمعيات العامة والتصويت فيها[1]، والتي كشف الواقع العملي عن ضعفها نظرا لضخامة عدد المساهمين وعدم حرصهم على حضور إجتماعات الجمعية العامة[2]، على أن هنالك منها ما لا يمكن ممارستها من قبل المساهمين نظرا لتعلقها بأمور تقنية تحتاج لخبرة فنية خاصة قد لا تتوفر في كثير من المساهمين مثل مراجعة دفاتر وحسابات الشركة. لهذا السبب كان لا بد من الإستعانة بأهل الخبرة في الميدان لمساعدة المساهمين على النهوض بدورهم الرقابي عن بينة ودراية، إذ يراد بذلك محافظ الحسابات أو مندوب الحسابات أو مدقق الحسابات ... وغيرها من التسميات، ولعل أنسبها هي محافظ الحسابات لأنها تجسد أكثر مهام الرقابة الموكلة لهذا الأخير[3]. والذي أصبح تعيينه إج–باريا في جميع الشركات التجارية، التي يتعدى رقم أعمالها 10.000.000 دج[4].

نظم المشرع الجزائري[5] هذه المهنة التي تتطلب توافر شروط مختلفة، من خلال القانون رقم 01.10 الصادر في 25 جويلية 2010[1] المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب

---

[1] فرحة زراوي صالح، محاضرات السنة الثالثة ليسانس، مادة القانون التجاري، كلية الحقوق جامعة وهران، 2006.2007,

[2] علي سيد قاسم، مراقب الحسابات–دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص. 12.: "فتزايد أعداد المساهمين وانتشارهم في أماكن متباعدة جغرافيا، واهتمام الكثير منهم بقيمة السهم في سوق الأوراق المالية، ومقدار ما توزعه للشركة سنويا من أرباح، صرفهم عن حضور الجمعيات العمومية، ومن ثم عن مراقبة أعمال مجلس الإدارة، فمثلا فإن الإلمام بالمسائل الفنية المتعلقة بعرض الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر والقدرة على استبعادها واستخلاص النتائج منها لا يتوافر في الجانب الأعظم من المساهمين."

[3] F. ZERAOUI-SALAH, *La désignation facultative ou obligatoire des commissaires aux comptes de sociétés commerciales : les dernières modifications de textes ou un imbroglio législatif difficilement justifiable,* Rev. entrep. com. 2011, -n° 7, p. 19.

[4] المادة 44 من القانون رقم 09 ـ 09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج. ر. 13 ديسمبر 2009، العدد 78، ص. 3، التي عدلت بموجب المادة 66 من القانون رقم 10 ـ 13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج. ر. 30 ديسمبر 2010، العدد 80، ص. 3.

[5] راجع المواد من 7 إلى 13 من القانون رقم 10ـ01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر في 25 جويلية 2010، ج. ر.11 يوليو 2010 ، العدد 74، ص. 5. من بين هذه المراسيم، المرسوم التنفيذي رقم11ـ32 الصادر في 27 جانفي 2011 الخاص بتعيين محافظي الحسابات، ج.ر. الصادرة في 2 فيفري 2011، العدد

المعتمد، الذي تلته العديد من المراسيم التنفيذية[2]، وقد تضمن القانون الجديد الفصل بين المهن الثلاثة بإنشاء ثلاثة مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة والمتمثلة في: المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي أسندها مهام[3] من بينها الدفاع عن كرامة أعضائها وتأمين إستقلاليتهم، فضلا عن حالات التنافي[4]، كما تناول هذا القانون فيما يتعلق بمحافظ الحسابات، كل من مهامه، مسؤولياته

07، ص.20. وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 30.11 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر. الصادرة في 2 فبراير 2011، ص. 20.

[1] ألغى القانون رقم 01.10 السالف الذكر القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل المنظم لمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. الصادرة في أول مايو 1991، العدد 20، ص 650.

[2] من بين هذه المراسيم، المرسوم التنفيذي رقم11-32 الصادر في 27 جانفي 2011 الخاص بتعيين محافظي الحسابات، ج.ر. الصادرة في 2 فيفري 2011، العدد 07، ص.20. وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 30.11 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر. الصادرة في 2 فبراير 2011، ص. 20.

[3] المادة 15 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.: " مع مراعاة أحكام المادتين 4 و5 أعلاه، يعد المصف الوطني الخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي:

السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها،

- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم،

- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها

- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها،

- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة وأعرافها،

- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها".

[4] المواد من 64 إلى 70 من القانون رقم 01.10 السالف الذكر. تجدر الإشارة إلى أن القانون رقم 10-01 قد جاء بجديد فيما يخص حالات التنافي، إذ منع محافظي الحسابات من ممارسة العُهَد الانتخابية والبرلمانية, وإن كان هذا المنع وارد في مهن المساعدة القضائية، وهذا خلافا لما كان عليه الأمر في ظل قانون 91-08 ، الذي لم يكن ينص على ذلك، ولعل الحكمة من المنع هي أن مهمة التمثيل الانتخابي أو البرلماني يلزمها من التفرغ في الوقت ما يصعب معه ممارسة مهنة محافظ الحسابات, هذا من جهة, ومن جهة أخرى, فإن العُهد الانتخابية أو البرلمانية قد تضع محافظ الحسابات في مواضع تؤثر على استقلاليته وذلك بالتأثير عليه, فالتمثيل النيابي وظيفة قانونية وسياسية تتعارض مع مفهوم وغاية مهمة محافظ الحسابات.

وسلطاته[1]. على كل، تعد الجمعية العامة العادية الهيئة المكلفة بتعيين محافظ الحسابات، على أن يتم ذلك في القانون الأساسي في حالة التأسيس دون اللجوء العلني للإدخار[2]، كما يمكن طبقا للقانون التجاري أن يتحقق ذلك من لدن القضاء[3]، تناط لمحافظ الحسابات عدة مهام[4]، يستثنى منها التدخل في التسيير[5].

عموما، فإنه لا يكون بمقدور محافظ الحسابات القيام بمهامه بنزاهة وحياد، إلا إذا كان متمتعا بالإستقلالية التي تناولها كل من المشرعين الجزائري والفرنسي[6]. نظرا للأهمية البالغة التي يكتسيها،

---

[1] المادة 14 ف.2 من القانون رقم 01.10 السالف الذكر وأحكام المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 26.11 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة، وقواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ج.ر. الصادرة في 2 فيفري 2011، العدد 07، ص.10.

[2] المادة 603 ق.ت.ج.

[3] المادة 715 مكرر 8 ق.ت.ج.:" يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (1 /10) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذي عينتهم الجمعية العامة.

وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة."

[4] المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج. والمادة 23 من القانون رقم 01.10 السالف الذكر.

[5] المادة 23 ف. 6 من القانون رقم 01.10 السالف الذكر والمادة 715 مكرر 4 ف. 2 ق.ت.ج.

[6] المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 96 ـ 136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. الصادرة في 17 أبريل 1996، العدد 24، ص. 5. الموضوعية والاستقلالية : "تعطي الموضوعية والاستقلالية قيمة لخدمات المهني وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة؛ وتتطلب الموضوعية من المهني أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وألا يكون له مصالح متعارضة؛ وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية".كما نصت المادة 5 من نفس المرسوم على واجبات المهني، إذ لا بد أن تكون علاقته بزبائنه أو موكليه مستندة إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني؛ يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.

-Art. 5- I du C. fr. déont. (Décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.): « *Indépendance et prévention des conflits d'intérêts :*

I. – Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes. Cette exigence s'applique durant l'exercice contrôlé, la réalisation

على أنه يراد بها لغة حالة الشخص الذي لا يخضع لأحد ماديا، معنويا وفكريا[1]. يرى جانب من الفقه الفرنسي[2]، بأنه لا يكفي أن يكون محافظ الحسابات مستقل فعليا، ولكن يجب تجنب عند الإقتضاء، أن يجد الغير سببا يؤدي إلى عدم إقناعهم بإستقلاليته، إذ أن مصداقية محافظ الحسابات تساهمفعليا في النظام الشرعي للرقابة.

هذا، ولعل أهم خطوة خطاها المشرع نحو تكريس استقلالية محافظ الحسابات تجسدت في منع هذا الأخير من التدخل في تسيير الشركة بعد رقابته للحسابات[3]، فهو كما يظهر ذلك وقد أكد جانب أيضا طبقا لجانب من الفقه الجزائري[4]، من خلال حالات التنافي[5] من أجل ضمان نزاهة الرقابة[1].

---

des travaux de contrôle des comptes et jusqu'à la date d'émission de son rapport.
Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission de certification des comptes est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au précédent alinéa. »

[1] Dictionnaire Larousse : *« C'est l'état de quelqu'un qui n'est tributaire de personne sur le plan matériel, moral et intellectuel ».*

[2]D.VIDAL et K.LUCIANO, *Cours de Droit général des sociétés*, 2éme éd. 2016-2017, Gualiano éditeur, n° 1617, p. 353. :« *Non seulement le commissaire aux comptes doit étre effectivement indépendant, mais il faut en outre éviter que les tiers puissent trouver motif à ne pas étre convaincus de cette indépendance. La « crédibilité » du réviseur légale participe en effet du système légal de contrôle.* »

[3] المادة 23 الفقرة الأخيرة من القانون رقم 10-01 السالف الذكر، راجع كذلك المادة 65 ف. 2 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر التي نصت صراحة بأنه.:" يمنع محافظ الحسابات من:

. القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين. .:"وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون تدخل في التسيير."

[4]M. SALAH, *Les sociétés commerciales, Les règles communes La société en nom collectif,la société en commandite simple*, T .1, EDIK , collection Droit des Affaires, 2001, p. 201. : « *Afin d'assurer leur (les commissaires aux comptes) indépendance et leur impartialité, somme toute relatives, le législateur a édicté plusieurs incompatibilités générales, parce que applicables dans toutes les formes de sociétés. »*

[5] المادة 715 مكرر 6 ق.ت.ج.:"لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:

1. الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

تتلخص مهمة مراقب الحسابات في مراجعة ومراقبة حسابات الشركة المساهمة طوال فترة تعيينه، وله في سبيل اداء وظيفته الحق في الإطلاع في كل وقت على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها، وفي طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لآداء مهمته، كما له القيام بكافة التفتيشات،[2]. ويرجع لمحافظ الحسابات أن يحقق موجودات الشركة والتزاماتها، كما أنّه من واجب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين بحسب الحالة، تمكين المحافظ من الإطلاع على الدفاتر والسّجلات الخاصة بالشركة المراقبة[3].

وإذا لم يتمكن محافظ الحسابات من القيام بمهامه فله أن يدون ذلك في تقرير يقدمه إلى مجلس الإدارةأو مجلس المديرين ـ حسب الحالة ـ، ويعرضه على الجمعية العامة[4]، ويترتب عن هذا المنع جزاءات نص عليها القانون التجاري[5].

---

2. القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، وأزواج القائمين بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركات.
3. أزواج الأشخاص الذين، يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
4. الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم.
5. الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات من تاريخ إنهاء وظائفهم."

[1]F. ZERAOUI-SALAH, *La désignation facultative ou obligatoire des commissaires aux comptes de sociétés commerciales : les dernières modifications de textes ou un imbroglio législatif difficilement justifiable,* op.cit., p. 12. : « *Le statut du commissaire aux comptes vise l'indépendance de la fonction pour assurer l'impartialité du contrôle, qu'il s'agisse de la nomination, de la révocation ou encore de la responsabilité de celui-ci.* »

[2] المادة 31 من القانون رقم 10ـ01 السالف الذكر.

[3] سميحة القيلوبي، الشركات التجارية، الطبعة السادسة، 2014، دار النّهضة العربية، مصر، ص ص. 1094 و1095.

[4] المادة 34 من القانون رقم 10ـ01 السالف الذكر.: « يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري. »

[5] المادة 831 ق.ت.ج.

في حالة تعدّد محافظي الحسابات، يمكن لكل منهم أن يطلع على دفاتر الشركة وطلب البيانات والإيضاحات، وتحقيق الموجودات والالتزامات على انفراد. على أن يقدم هؤلاء تقريرا موحدا، غير أنه يتوجب في حالة الاختلاف فيما بينهم توضيح أوجه الاختلاف ووجهة نظر كل واحد منهم في التقرير[1]. يتولى مجلس الإدارة دعوة محافظ الحسابات لحضور الجمعية العامة، كما يلتزم بإعطائه صورة من الإخطارات والبيانات التي توجه للمساهمين المدعوين لحضور الجمعية العامة. لابد على محافظ الحسابات عند حضوره للجمعية العامة أن يتأكد من صحة الإجراءات الخاصة بالدعوة إلى الاجتماع، كما يدلي محافظ الحسابات برأيه في كل ما له علاقة بمهمته وخاصة في الموافقة على الميزانية بتحفظ أو بغير تحفظ أو في إعادتها إلى مجلس الإدارة، ويقع على عاتق محافظ الحسابات قراءة تقريره على الجمعية العامة[2].

يعبر المراجع عن رأيه المهني في تقرير المراجعة، ويعد هذا التقرير بمثابة الدليل على قيام محافظ الحسابات بالعمل الموكل له، ولهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به، وما يراه بالنسبة لصدق القوائم المالية، فقيمة تقرير محافظ الحسابات تعتمد على مدى إتباع المراجع لمعايير المراجعة المقبولة قبولا عاما. تتعدد أنواع التقارير التي يعدها محافظ الحسابات إلى نوعين: تقرير عام وتقارير خاصة.

إن لمحافظ الحسابات عدة مهام نص عليها كل من القانونين الجزائري[3] والفرنسي[4]، تتمثل في المصادقة على الحسابات السنوية ومدى صحتها وإنتظامها مع تبرير النتيجة المتوصل إليها، وبأنها تعطي صورة وفية لنتائج حسابات عمليات السنة المنصرمة، وفي حالة ما إذا كانت الشركة تعد حسابات مدعمة، يتولى هذا الأخير المصادقة على صحة وإنتظام هاته الحسابات. كما يلتزم محافظ الحسابات أيضا بمهمة الإعلام والتي سوف تقتصر الدراسة عليها فقط، باعتبار أن محافظ الحسابات

[1] المادة 29 من القانون رقم 10ـ01 السالف الذكر.

[2] المادة 36 من القانون رقم 10ـ01 السالف الذكر.

[3] المادة 23 من القانون رقم 10ـ01 السالف الذكر.

[4] Art. L. 823-9 C.com.fr.

ملزم بإعلام كل من المساهمين، المديرين وكذا الغير، يقصد بالغير هنا كل من وكيل الجمهورية ولجنة المشاركة كما يلقبها المشرع الجزائري، أو لجنة المؤسسة تبعا لما هو وارد في ظل التشريع الفرنسي،هذا فضلا عن ضرورة إعلام خلية معالجة الإستعلام المالي في إطار الوقاية ومكافحة جريمة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب.

تعد مسألة الإعلام من لدن محافظ الحسابات من بين المواضيع الهامة في ظل قانون الإعمال بصفة عامة، وذلك نظرا لتعلقه بكل المصالح المتعارضة في الشركة، مصلحة حاملي القيم المنقولة، المديرين وكذا الغير، إذ يسمح الإعلام بالوقوف غلى وضعية الشركة وتقدير مدى ملائمة القرارات المتخذة من لدن المساهمين، والذين لن يكون بإستطاعتهم التصويت في ظل الجمعيات العامة وهم على بينة ودراية تامة إلا من إطلاعهم بصفة عامة على التقارير العامة والخاصة والتي تتضمن التوضيحات أوالمعلومات المقدمة من قبل محافظ الحسابات.

ليس هذا فحسب، بل إن الإعلام من شأنه الكشف عن الجرائم المرتكبة والتجاوزات أو المخالفات، والتي يتوجب الإبلاغ عنها حماية للشخص المعنوي وكذا المجتمع ككل. كما يهدف الإعلام أيضا إلى تحقيق إشتراك العمال في مراقبة الإدارة أو التسيير. تجدر الملاحظة، إلى أن الدراسات التي تناولت الموضوع بنوع من التفصيل والدقة قليلة في ظل التشريع الفرنسي، والذي إستمد أو إستقر منه المشرع الفرنسي معظم الأحكام المتعلقة بالشركات التجارية، مع مراعاة التعديلات التي تمت في السنوات الأخيرة، كما أنه يصعب كذلك العثور على الأحكام أو القرارات القضائية المنشورة التي تخص الموضوع، لذا يقتضي الأمر الإعتماد على المصادر المختلفة الموجودة في التشريع الفرنسي بغية القيام بعملية المقارنة لإثراء الموضوع وتحديد كافة الثغرات أو النقائص التي تعتريه لمحاولة إيجاد الحلول المناسبة أو الملائمة.

هذا، ومن أجل التمكن من دراسة الموضوع من جميع جوانبه، فقد تم طرح الإشكاليات التالية:

من هم الأشخاص المعنيين بالإعلام؟

كيف يقوم محافظ الحساباتبإعلام كل فئة من هؤلاء الأشخاص؟

ما هي الاليات الموضوعة تحت تصرف محافظ الحسابات للقيام بمهمة الإعلام في شركة المساهمة؟

مانوع الإجتهادات التي يستعملها هذا الأخير للقيام بالإعلام؟

وأخيرا، ما هي التقارير التي يعدها محافظ الحسابات في كل مرحلة من مراحل الإعلام؟

للإجابة على هاته الإشكاليات، تم تقسيم موضوع البحث إلى بابين،إذ تمت دراسة مهمة محافظ الحسابات في إعلام حاملي القيم المنقولة في الباب الأول، في حين خصص الباب الثاني لدراسة دور محافظ الحسابات في إعلام المديرين والغير.

الباب الأول: التزام محافظ الحسابات بإعلام حاملي القيم المنقولة

يعد الإعلام مسألة أساسية في ظل الشركات التجارية[1]، كونه يمكن المساهمين تقدير آداء الشركة ومن التعرف على ثروتها، فهدفه في النهاية ممارسة سلطة مشاركة أو سلطة إحتجاج وطعن من طرف هذا المساهم[2]، عن طريق إعلامه بالحسابات السنوية ما إذا كانت وفية وصادقة وتعكس صورة حقيقية عن وضعية الشركة، وذلك من خلال إعداد التقرير السنوي العام الذي يقدمه القائمون بالإدارة لمحافظ الحسابات الذي يتأكد من خلاله من مصداقية المعلومات الواردة فيه، أما إذا تعلق الأمر بمجموعة الشركات أو كانت أسهم الشركة مسعرة في البورصة، فيتولى محافظ الحسابات إعلامهم بواسطة التقرير حول الحسابات المدعمة، ليس هذا فحسب، بل يقوم محافظ الحسابات بإعلام المساهمين بالإتفاقيات المنظمة المبرمة داخل الشركة بإعداد تقرير خاص، فبعد إتمام المهمة المسندة إليه يعرض محافظ الحسابات على الجمعية العامة تقريرا مكتوبا يبين فيه نتائج التحقيق والمراقبة التي أجراها حتى يستطيع الشركاء ممارسة حقهم في الإطلاع عليه وحتى يكونوا على دراية وبينة تامة[3]، والوقوف على كافة التجاوزات التي ارتكبت من لدن الهيئة الإدارية والتي تمس بمصالحهم[4]، مع الإشارة هنا إلى أن التقارير التي يعدها محافظ الحسابات بمناسبة آداء وظيفته والتي يتم من خلالها

---

[1]M.SALAH, *L'information des associés de sociétés commerciales : une nécessité à affermir*, rev.entr.et com. n°9, 2013, p. 62. *: « L'information des associés et des personnes qui leur sont assimilées est cardinale dans la structure des sociétés commerciales. »*

[2]*L. BRUNOUW, L'exercice du contrôle dans les sociétés anonymes, DEA,* LILLE II, Université de Droit et de la santé, octobre 2003, p. 56.:" *L'information va donc leur permettre (aux actionnaires) d'apprécier les performances de la société et de connaître sa richesse. Elle a alors pour finalité « l'exercice d'un pouvoir de participation, ou envers de ce dernier, d'un pouvoir de contestation."*

[3] طيطوس فاتح، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، جوان 2013، جامعة الجزائر، ص. 43.: "ما دام أنّ محافظ الحسابات هو حامي الشرعية والمصداقية لحسابات الشركة، أوكلت له مهمة التفتيش والتحقيق عن كل صغيرة وكبيرة في الشركة من أجل وصوله إلى الحقيقة التي عليه إعلام الشركاء بها".

[4] فرحة زراوي صالح، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية والسياسية، العدد الأول، 1994، ص. 181 و182.:" يتحقق إعلام الشركاء بفضل التقرير العام والتقرير الخاص، فيتعلق التقرير العام بإتمام المهام الملقاة على عاتق المندوبين والخاصة بحياة الشركة أثناء السنة التي انتهت، فيقدم المندوب هذا التقرير بصفة إلزامية للجمعية العامة السنوية لأنه يتعلق بالحسابات السنوية للشركة."

إعلام المساهمين تنقسم إلى نوعان،فهنالك من جهة التقرير العام كما أن هنالك من جهة أخرى التقرير الخاص.

كما يتولى محافظ الحسابات إعلام حاملي الأسهم وحاملي القيم المنقولة الأخرى عن القرارات المتعلقة برأس المال، عرف المشرع الجزائري[1] القيم المنقولة على أنّها[2]:"سندات قابلة للتداول، تصدرها شركات المساهمة وتكون مسعرة في البورصة، أو يمكن أن تسّعر، وتمنح حقوقا مماثلة حسب الصنف وتسمح بالدخول بصورة مباشرة أو غير مباشرة في حصة معينة من رأسمال الشركة المصدرة أو حق مديونية عام على أموالها". وبالتالي فإن القيم المنقولة هي سندات قابلة للتداول تصدرها أشخاص معنوية خاصة أو عامة، إذ قد تستعمل الدولة والجماعات المحلية هذه الوسيلة لحشد الادخار، وهي تمنح حقوق لمالكها والتي تختلف باختلاف نوع القيمة المنقولة المختارة[3].

عموما، تنقسم القيم المنقولة إلى نوعين: قيم منقولة بسيطة والتي تضم السهم العادي[4] وسندات الإستحقاق البسيطة[5]، وقيم منقولة مركبة[6] فهي تشمل سندات الإستحقاق القابلة للتحويل إلى أسهم وسندات الإستحقاق ذات قسيمات إكتتاب بالأسهم[7]، شهادات الإستثمار وشهادات الحق في التصويت[8] وسندات المساهمة[9].

يراد بالسهم كل سند قابل للتداول تصدره شركة مساهمة كتمثيل لجزء من رأسمالها، يخول لصاحبه صفة مساهم بالشركة و الذي يختلف عن وضعه عن غيره من حاملي القيم المنقولة الأخرى،

---

[1] المادة 715 مكرر 42 ق.ت.ج.

[2] المادة 715 مكرر 30 ق.ت.ج.

[3] الطيب بلولة، ترجمة إلى العربية: محمد بن بوزة، قانون الشركات، سلسلة القانون في الميدان، دار بارتي للنشر، الجزائر، 2008، ص. 305.

[4] المواد من 715 مكرر 40 إلى 715 مكرر 60 ق.ت.ج.

[5] المواد من 715 مكرر 81 إلى 715 مكرر 109 ق.ت.ج.

[6] المواد من 715 مكرر 114 إلى 715 مكرر 125 ق.ت.ج.

[7] المواد من 715 مكرر 126 إلى 715 مكرر 132 ق.ت.ج.

[8] المواد من 715 مكرر 61 إلى 715 مكرر 72 ق.ت.ج.

[9] المواد من 715 مكرر 73 إلى 715 مكرر 80 ق.ت.ج.

ولا سيما فيما يتعلق بالحقوق المخولة لهؤلاء[1].

إن الدراسة تقتضي التطرق لدور محافظ الحسابات في إعلام الحاملين حتى يتمكنوا من مراقبة وكذا الإطلاع على كافة القرارات التي لها أهمية بالنسبة للشخص المعنوي، ومن ثم وجب التطرق في الفصل الأول إلى إلتزام محافظ الحسابات في إعلام المساهمين عن القرارات المتعلقة بنشاط الشركة أو التي تمس بمصالحها أو مصيرها فضلا عن دراسة إلتزام مدى محافظ الحسابات بإعلام حاملي الأسهم وحاملي القيم المنقولة الأخرى عن القرارات المتعلقة برأس المال في الفصل الثاني.

[1] المادة 715 مكرر 40 ق.ت.ج.:" السهم هو سند قابل للتداول تصدره شركة مساهمة كتمثيل لجزء من رأسمالها". أنظر كذلك المادة 715 مكرر 42 ق.ت.ج.

الفصل الأول: التزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين عن القرارات المتعلقة بنشاط الشركة أو التي تمس بمصالحها أو مصيرها

يقع على عاتق محافظ الحسابات واجب إعلام المساهمين عن القرارات المتعلقة بنشاط الشركة أو التي تمس بمصالحها أو مصيرها، وذلك عن طريق إعداد التقرير السنوي العام يسلم إلى القائمين بالإدارة، حيث يتأكد محافظ الحسابات من صحة الحسابات السنوية لشركة المساهمة وخلوها من الأخطاء والمخالفات، كما يتوجب عليه إذا تعلق الأمر بمجموعة الشركات أو كانت أسهم الشركة مسعرة في البورصة، إعلام المساهمين من خلال تقديم تقرير حول الحسابات المدعمة، كما يلزمه القانون بإعلام المساهمين بكافة الإتفاقيات المنظمة التي أبرمت في الشركة عن طريق توليه إعداد تقرير خاص، حتى يتسنى لهم بما أنهم أصحاب المصلحة في شركة المساهمة، من معرفة كل ما يجري داخل الشركة.

تبعا لذلك، يقتضي الأمر هنا التطرق لالتزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين عن القرارات المتعلقة بنشاط الشركة أو التي تمس بمصالحها، وذلك بالتعرض للالتزام بالإعلام المتعلق بالنشاط العام في المبحث الأول وكذا إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين عن القرارات التي تمس مصلحة الشركة في المبحث الثاني.

المبحث الأول: الإلتزام بالإعلام المتعلق بالنشاط العام

يقع على عاتق محافظ الحسابات إعلام المساهمين بالنشاط العام للشركة، كونهم معنيين بالدرجة الأولى بكل ما يجري بداخلها لأنهم هم أصحاب المصلحة في الشركة[1]، إذ يتولى هذا الأخير إعداد تقرير سنوي عام سواء بالنسبة لشركة المساهمة الغير مسعرة في البورصة، أو بالنسبة لشركات المساهمة المسعرة في البورصة ومجموعة الشركات، كما يتولى مراقب الحسابات إعلام المساهمين عن الإتفاقيات المنظمة المبرمة في شركة المساهمة بين المديرين والشركة، ويبلغهم من خلال الجمعية العامة عن كل مخالفة للشروط المتعلقة بهاته الإتفاقيات.

المطلب الأول: الإعلام المتعلق بالتقرير السنوي العام لشركة المساهمة غير المسعرة في البورصة

يعرف تقرير محافظ الحسابات بأنّه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد، بهدف إعلام المستخدمين حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليها، كنص الفحص الإنتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية[2]، والبيانات والمعلومات الحسابية المبيّنة في الدّفاتر والسّجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي[3]، وذلك بما

---

[1] سعيد بوقرور، محافظ الحسابات في شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، مجلة المؤسسة والتجارة، رقم 03، 2007، ف.30، ص. 63. : "لا تنحصر مهام محافظ الحسابات في رقابة الحسابات وإنّما هي بهدف إعلام المساهمين بالوضعية المالية للشركة، إذ يعتبرون أصحاب رأس المال والمعنيين الأوائل بمعرفة الوضعية الحقيقية للشركة لاسيما من الناحية المالية، فهم يهدفون إلى تحقيق الربح وتوسيع استثماراتهم".

[2] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، أكتوبر 2003، ص. 13.: "يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص حسابات المؤسسة موضوع المراجعة، ويقدم تقريرا مفصلا عن نقاط الضعف وكذا الأخطاء المكتشفة، مما ينتج عنها تحفظات ترفق باقتراحات حلول. " .

[3] A. ZIANI, *Le rôle de l'Audit interne dans l'amélioration du gouvernement de l'entreprise – cas entreprises Algériennes*-, Thèse de doctorat en sciences économique, Université Tlemcen, 2013-2014, p. 42. : « *On a essayé de résumer ce qui a pu être dit sur l'audit financier et comptable qui*

يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية، لتبيان مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها[1]، وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدّتها المؤسسة تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق. والذي يجب أن تتوفر فيه سمات مختلفة حتى يصبح مقبولا ألا وهي: الشمولية، الدقة، الموضوعية، الوضوح، الإيجاز، التوقيت والمتابعة.

عموما، لا يجب أن يقتصر المفهوم الشامل لتقرير محافظ الحسابات على مراقبة أداء الشركة في الماضي، بل لا بد أن يؤكد خلال الفحص الاختباري أنّ كافة التنبؤات المستقبلية قد أعدّت وفقا للقواعد الموضوعية والافتراضات المنطقية التي تعد على أساسها التقديرات الخاصة بأداء الشركة. هذا، ويضيف جانب من الفقه الجزائري[2] بأنّ محافظ الحسابات ومن خلال المصادقة على الحسابات السنوية، وتقديمه للتقرير العام، لا يؤكد دقة الحسابات وإنّما يتحقق من انتظامها وصحتها. إنطلاقا من ذلك، تستوجب دراسة التقرير السنوي العام تناول كيفية تقديمه من جهة، وكذا محتواه ومدى فعاليته من جهة أخرى.

---

correspond à la certification de la régularité et la sincérité des résultats financiers. Cela correspond au rôle de l'auditeur externe, par contre l'audit de la fonction comptable suivi par les auditeurs internes vise à 'porter un jugement sur la maitrise de la fonction par les responsables et recommander les dispositions à prendre pour les améliorer. Cela signifie, que la mission de l'auditeur interne est orientée vers le bon fonctionnement de la fonction comptable. Pour Ebondon, L'auditeur interne en collaboration avec les auditeurs externes doivent s'assurer que les procédures de contrôle interne comptable sont fiables. Il ne s'agit pas ici d'une mission de certification des comptes. »

[1] محمد بوتين، المرجع السالف الذكر، ص. 11.

[2] سعيد بوقرور، المقال السابق، ف.38، ص. 67.: "ويتوجب على محافظ الحسابات حتى يسلم من تحمل المسؤولية تنبيه مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، أو العضو المعني بالأمر تصحيح الوضعية، كون أنّ الجمعية العامة الملزم بإعلامها لا تجتمع إلا بعد ستة أشهر من قفل السنة المالية على الأقل".

أولا: كيفية تقديم التقرير السنوي العام

يعد التقرير السنوي العام وسيلة إتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح ومفهوم وتوضيحها لمستخدميها الذين يهمهم الأمر، فيمكن القول بأنّ التقرير يؤدي وظيفة إخبارية هامة[1]، إذ لا بد أن يعد محافظ الحسابات تقريرا سنوياعاما تتوافر فيه عدة سمات أهمها الشفافية والمصداقية[2]، على أنه وحتى يتمكن محافظ الحسابات من إعداد تقرير محايد وصادق لابد أن يستعين بأدلة الرقابة المختلفة.

أ. السّمات الرّئيسية للتقرير

يجب أن يتوفر في التقرير السنوي العام شرط الشمولية، ومعنى ذلك أنه يجب أن يتضمن كل المعلومات ذات الصّلة الوثيقة والمتطلبة لتحقيق أهداف الرّقابة المالية، بحيث يصبح موضوع التقرير مفهوما بصورة كافية وصحيحة.

ويقصد بالدّقة صحة البيانات الواردة في التقرير، ووصف الاستنتاجات بصورة واضحة ومحددة، كما أنّه لابد أن تستند الاستنتاجات إلى البيانات المالية بغاية إقناع مستخدمي التقرير بأنّ محتوياته موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها، ويضيف جانب من الفقه الفرنسي[3]، بأن الصورة الوفية ترتكز أساسا على المقارنة، الدقة، الموثوقية، الملائمة ووضوح المعلومة. أما الموضوعية، فتعني توازن صياغة التقرير من حيث المحتوى والأسلوب، حيث من واجب محافظ الحسابات أن يبين الحقائق بأمانة

---

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2005، ص. 85 و86.

[2] محمد بوتين، المرجع السالف الذكر، ص. 18.:" إن الإحتمال في علم الإحصاء أصغر من الواحد دائما، وإذا كانت النسبة تساوي الواحدة فإنه لم يصبح هناك إحتمال بل يقينا رياضيا أي الحقيقة، وعليه، مادام أنه لا يمكن الوصول إلى الحقيقة المطلقة فيفضل إستعمال عبارة صدق الحسابات بدلا من حقيقة الحسابات التي تعني الصحة المطلقة للحسابات الأمر الذي يتعذر الوصول إليه في الواقع".

[3] V. DEFFAINS et C. CRAPSKY, *Comptabilité générale : principes, opérations courantes, opérations de régularisation, états financiers* anglo-saxons, éd. Bréal, coll. Lexifac, 4ème éd., 2006, p. 12.:" *L'image fidèle repose donc sur la comparabilité, la fiabilité, la pertinence et l'intelligibilité de l'information."*

ومصداقية، بعيدا عن أي تضليل، إذ أن ما يعيب المصداقية هو التطبيق الفاسد للقواعد بصفة إرادية[1]. حتى يتسّم التقرير بالوضوح، لابد أن يكون سهل القراءة والفهم عن طريق استخدام اللّغة المباشرة وغير الفنّية فيه، وإذا اضطر محافظ الحسابات إلى استعمال مصطلحات فنية أو اختصارات غير مألوفة، فيجب عليه تعريفها. إنّ الترتيب الصحيح والمنطقي لمادة التقرير وانتهاج الدّقة في عرض الحقائق والوصول إلى الاستنتاجات هي من متطلبات الوضوح والبيان.

يقصد بالإيجاز عرض محافظ الحسابات الاستنتاجات التي توصل إليها واقتراحاته وملاحظاته لمعالجة الأخطاء وأوجه القصور والضعف إن وجدت باختصار، غير أنه ليتمكن مستخدمي التقرير أي المساهمين الاستفادة من التقرير، فلابد أنّ يعد محافظ الحسابات التقرير في وقت مبكر ومناسب.

يتوجب على مراقب الحسابات أن يتأكد من القيام بكافة الإجراءات من طرف الهيئة الخاضعة للرّقابة بصدد تقريره للسنوات السابقة ومن ثم الإبلاغ عنها.

ب . إستعانة محافظ الحسابات بأدلة الرقابة

لا يستطيع محافظ الحسابات إعداد تقريره السنوي العام وإعطاء صورة وفية للحسابات السنوية للشركة المراقبة، إلا إذا إستعان بمحموعة من الأدلة والسبل لإعطاء رأي فني محايد من أجل تعريف المساهمين بالوضعية الحقيقية للشركة حتى لا تضيع حقوقهم، مع التنويه إلى أنه تم تبني أربعة معايير تدقيق جزائرية[2] بموجب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، يتعلق الأمر هنا بالمعايير رقم 202،505 ،560 و580.

تناول المعيار 505 الخاص بالتأكيدات الخارجية، إستعمال محافظ الحسابات لإجراءات التأكيد

[1] M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° C-168, p. 120. : « *Le défaut de sincérité…c'est l'application volontairement vicieuse d'une règle* » ; « *L'insincérité résulte-donc- de l'application de la règle détournée de sa finalité normale dans un but intéressé.* »

[2] م.ج.ت.: المعيار الجزائري للتدقيق

الخارجية بغرض حصوله على أدلة ثابتة[1]، أما الهدف من ذلك فهو الحصول على أدلة ذات دلالة ومصداقية[2]. ويضيف نفس المعيار[3]، أنه يجب على محافظ الحسابات عندما يستعين بإجراءات التأكيدات الخارجية المحافظة على طلبات التأكيد، وهذا ما يدفع به إلى:

أ) "تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب رصيد الحسابات، مكوناتها، أجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي تكون قد أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر.

ب) اختيار غير المؤهلين للتأكيد بحيث أنّ الردود على طلبات التأكيد تقدم أدّلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي وفق المدقق على دراية المعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد[4].

ج) تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين والتي تنص على وجود توجيه الردود إلى المدقق مباشرة.

د) مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها".

أمّا فيما يخص العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور طلب التأكيد فهي تتضمن على العموم: الإثباتات المؤشرة وأخطار الانحرافات المعتبرة.

هذا، وقد رأى جانب من الفقه الأردني[5] أنّه "بإمكان محافظ الحسابات معرفة ما إذا كانت السجلات المحاسبية متفقة مع البيانات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإجراءات المراقبة، غير أنّ هاته السّجلات غير كافية للاعتماد عليها كأدّلة مراجعة"، "ولذلك وجب على محافظ الحسابات الحصول على أدّلة أخرى حتى يتسنى له إعطاء رأي فني محايد، ومن بينها : محاضر الاجتماعات، المصادقات من أطراف أخرى، تقارير المحللين والبيانات المقارنة حول المنافسين وأدّلة الرقابة

---

[1] م.ج.ت. رقم 505 التأكيدات الخارجية، 1. المقدمة، 1. ا. مجال التطبيق.

[2] م.ج. ت. رقم 505 السالف الذكر، 1.2. الهدف.

[3]. م.ج.ت. رقم 505، السالف الذكر، ا.1. إجراءات التأكيد الخارجية . الأداءات المطلوبة.

[4] م.ج.ت. رقم 505 "التأكيدات الخارجية، المقدمة ا.1. مجال التطبيق.

[5] أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق الذكر، ص. 307.

والمعلومات التي يجمعها محافظ الحسابات من خلال إجراءات الرقابة كالإستفسار والفحص والملاحظة ومعلومات أخرى توصل إليها محافظ الحسابات من خلال التدخلات والاستنتاجات التي قام بها".

كما أكدت معايير التدقيق الدولية وبالأخص المعيار رقم 500، على ضرورة كفاية أدّلة المراقبة ومناسبتها، إذ عرّف هذا المعيار الكفاية بأنّها مقياس كمية أدلة المراقبة. أمّا المناسبة، فهي مقياس نوعية أدّلة المراقبة، أي مدى ملائمة هاته الأدّلة في إعطاء الدعم أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في عمليات المحاسبة. وفيما يخص كمية أدلة المراقبة، فهي تزيد بزيادة مخاطر الأخطاء، بينما في حالة إرتفاع مستوى النوعية تكون الأدّلة المطلوبة أقل على أن تتأثر هاته الأخيرة بمصدرها (داخلي أو خارجي) وبطبيعتها (شخصي، موضوعي)، علما أن أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي تكون أكثر ملائمة، شرط عدم وجود عوامل أو ظروف من شأنها التأثير على مصداقية هاته الأدلة، في حين تكون أدلة الإثبات أكثر فعالية ومصداقية حتى ولو كان مصدرها داخليا في حالة التأكد من وجود نظام رقابة داخلية فعال وسليم.

وتكون لأدلة الإثبات المكتوبة حجية أكثر من الإقرارات الشفوية كمثلا محاضر الاجتماعات، كما أنّ أدلة الإثبات المتمثلة في وثائق أصلية هي أكثر حجية من تلك الأدلة الواردة في النسخ المصورة، وتعتبر أدلة الإثبات التي يحصل عليها محافظ الحسابات مباشرة موثوق فيها أكثر من تلك الأدلة الغير مباشرة المستنبطة عن طريق الاستدلال.

تأسيسا على هذا، فإنه لا يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية عن العرض العادل للبيانات المالية التي تعكس طبيعة وعمل الشركة بل هي تقع على عاتق الإدارة، ويلتزم محافظ الحسابات باستعمال التأكيدات حتى يتمكن من الحصول على أدلة الرّقابة عند تقييم المخاطر. وعليه يعد تقرير محافظ الحسابات حوصلة لتنفيذ مهمته لأعضاء الهيئة المداولة، إذ أنّه يشكل أساس مهمته[1].

[1] أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق الذكر، ص. 309.

تجدر الإشارة على سبيل المقارنة، إلى أن معايير ممارسة المهنة في القانون الفرنسي[1] تخص تقرير محافظ الحسابات حول الحسابات السّنوية والمدعمة[2]، تبرير التقديرات[3]، أشغال محافظ الحسابات الخاصة بتقرير التسيير ولبقية الوثائق الموجهة لأعضاء الهيئة المكلفة بالفصل في الحسابات. مع التنويه إلى أنه قد تمت مراجعة المعيارين رقم 700[4]و701[5]، أما المعيار رقم 700 المتعلق بتقرير محافظ الحسابات حول الحسابات السنوية والمدعمة، فقد تم نشره في 4 جوان 2017، والذي من خلاله لم يعد التقرير يضم ثلاث فقرات، إذ تم إثراءه بإضافة أجزاء جديدة مماثلة لتقارير المراجعة الدولية. وهكذا، بدأ تقرير المراجعة الفرنسي يقترب شيئا فشيئا من معايير المراجعة الدولية ISA[6] من حيث هيكلته ومصطلحاته، الأمر الذي يسمح بقراءة أحسن وأسهل دوليا. ليس هذا فحسب، بل إن هذا التعديل أحدث تغييرا مماثلا لتطبيق معايير المراجعة الدولية، ففي حالة وجود شكوك جدية مرتبطة بمواصلة الإستغلال، لابد من وضع فقرة خاصة في التقرير تلفت انتباه القارئ حول مذكرة

---

[1] NEP : *Normes d'exercice professionnelles, CNCC,* Les *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, NI I, nov. 2017, 2ème éd., collection notes d'information, p. 22.

[2]NEP 700, *Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*. (Cette norme d'exercice professionnel révisée a été homologuée par arrêté du 26 mai 2017 publié au J.O. n°0131 du 4 juin 2017. Elle est applicable aux rapports de certification des comptes annuels et consolidés des entités d'ordre public pour les exercices ouverts à compter du 17 juin 2016 ainsi qu'aux rapports de certification des comptes des personnes et entités qui ne sont pas des entités d'intérêt public pour les exercices ouverts à compter du 30 juillet 2016).

[3] NEP 705, *Justifications des appréciations*.CNCC, op.cit., p. 23.

[4] EY, *Eclairage sur les nouveaux rapports des commissaires aux comptes 2017, une structure de rapport refondue pour s'aligner sur la structure et la terminologie des normes internationales d'audit,* 2017**,** p. 1. :« La NEP 700 révisée (publiée le 4 juin 2017), relative au «*Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés», modifie profondément le rapport d'audit français. Tous les rapports d'audit sont concernés, avec des dates d'application légèrement différentes selon le statut d'EIP (voir encadré plus loin) ou non* (A compter des exercices ouverts postérieurement au 16 juin 2016 pour les EIP et 30 juillet 2016 pour les non-EIP). *De plus, le rapport d'audit des EIP (Entités d'intéret Public) intègre de nouveaux éléments prévus par le règlement européen(Réglement (UE) n° 537/2014)."*

[5]NEP 701, *Justifications des appréciations dans les rapports d'audit des EIP*, publiée le 8 juin 2017.

[6] ISA : *International Standarts on Auditing.*
En français SIA : *Les Standarts Internationaux d'Audit*.

الملحق الذي يشرحها بطريقة مناسبة. وقد جاءت هاته الفقرة لتحل محل ملاحظة بعد الرأي، التي قام بها محافظ الحسابات والتي كانت لازمة من قبل في وضعية مماثلة. ويجدر التنويه، إلى أن هذه المعايير تكمل النصوص المقررة الواردة في القانون التجاري والخاصة بتقرير محافظ الحسابات حول الحسابات وبتحديد الشروط وكيفيات التطبيق[1].

على كل، تمت مراجعة التقرير حتى يتمكن كل طرف في الشركة من فهم دوره فيها، وقد أصبح مطولا نظرا لإحتوائه على فصلين مفصلين في نهاية التقرير، واللذان يحددان مسؤوليات كل من مجلس الإدارة ولجنة المراقبة، بالإضافة إلى مسؤولية محافظ الحسابات المرتبطة برقابة الحسابات. تعد هذه الفصول ذات أهمية بالنسبة للقارئ الذي لا يكون على دراية بالقوائم والبيانات، ولاسيما بالنظر إلى دور كل هيئة، وكذا على وجه الخصوص مواصلة الإستغلال أو الرقابة الداخلية[2].

إن التعديل الذي مس تقرير محافظ الحسابات، تعلق بنقطة أخرى وهي إضافة تقرير تكميلي للجنة المراقبة، فالهدف منه السماح لهاته الأخيرة بفهم الأشغال المنجزة من قبل محافظ الحسابات فهما جيدا، وذلك حتى تتمكن من الوقوف على الأخطاء التي عثر عليها مراقب الحسابات. فغاية النظام الأوربي من وراء ذلك هو تحسين التواصل بين كل من محافظ الحسابات ولجنة المراقبة من أجل تقوية قيمة الرقابة الشرعية للحسابات للشركة المراقبة [3].

---

[1]NEP 9510, *Travaux du commissaire aux comptes relatifs au rapport de gestion et aux autres documents adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes en application de l'article L.823-10 du Code de commerce, CNCC, Les Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*,op.cit., p. 23.

[2]EY, op. cit., p. 2. : « *Une structure de rapport refondue pour une meilleure compréhension des rôles de chacun. La longueur du nouveau rapport s'explique entre autres par la présence de deux sections détaillées en fin de rapport, décrivant les responsabilités relatives aux comptes des organes mentionnés à l'article L.823-16 du code de commerce (direction, conseil d'administration et comité d'audit) et celles du commissaire aux comptes relatives à l'audit des comptes. Pour un lecteur des états financiers non « averti », ces sections sont importantes dans la mesure où elles viennent rappeler les rôles de chacun, notamment au regard de la continuité d'exploitation ou du contrôle interne. »*

[3] EY, op. cit., p. 5.

يعد هذا التقرير الأكثر تفصيلا بالنسبة لمحافظ الحسابات، كونه يعرض من خلاله جميع المسائل والمعلومات المتعلقة بمهمته من يوم التخطيط لعملية المراجعة إلى لحظة التعبير عن رأيه في الحسابات[1]. غير أنه، وحتى يتوصل محافظ الحسابات إلى تكوين رأي فني محايد من خلال التقرير الذي يعده، فلا بد أن يتحصل على مجموعة من أدلة الإثبات باختلاف أنواعها. وعلى عاتقه القيام بالمراجعة التحليلية للقوائم المالية، وأن يطلب عند إعداده برنامج المراجعة أدلة إثبات إضافية للبنود التي يتوقع أن تحتوي على أخطاء جوهرية وغش تؤدي إلى التأثير على المركز المالي ونتائج الأعمال[2].

ثانيا: محتوى التقرير السنّوي العام وتحديد مدى فعاليته

تنتهي مهمة محافظ الحسابات بإعداد تقرير يسمح بالمصادقة بتحفظات أو بدون تحفظات على صحة ومصداقية الوثائق والمستندات السّنوية للشركة[3]، إذ يجب أن يعبر تقرير محافظ الحسابات بوضوح وبدون التباس أو غموض عن رأيه في القوائم المالية بأكملها أي الميزانيات، الجداول المالية ...، ويعد هذا التقرير ذو فعالية كبيرة، حيث يوجد تأثير كبير لنوع الرّأي الذي يدلي به محافظ الحسابات في تقريره على حجم المعاملات في الأوراق المالية، كما أنه ذو أهمية لمحافظ الحسابات نفسه ولكل ذي مصلحة في الشركة.

---

[1] EY, op.cit., p. 5. : « *Quels bénéfices en attendre*? *Ce rapport est le plus détaillé jamais émis par le commissaire aux comptes en France. Il ouvre le dossier de l'auditeur pour en livrer tous les éléments clés. Les sujets devant y être évoqués couvrent en effet l'intégralité de la mission de l'auditeur, de la planification de son audit à l'émission de son opinion."*

[2] هدى خليل الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 28، 2011، ص. 289.

[3] المادة 25 ف. 1 من القانون رقم 10-01 ، السالف الذكر: "ترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السّنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر". راجع المعيار رقم 3 من معايير الاداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر بقرار من وزير الإقتصاد رقم 103/SPM/02/94 بتاريخ 02/02/1994.

-NEP 700, Paragraphe 02 : « *Le commissaire aux comptes rend compte, dans le même rapport, des vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires* ».

أ. محتوى التّقرير السّنوي العام:

يجب أن يتضمن التقرير السنوي العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية ما يلي:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول،
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنّه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

يشمل التقرير جزئين، يتعلق الأول بالتقرير العام للتعبير عن الرأي، أما الثاني فهو يخص المراجعات والمعلومات الخاصة"[1]. يحتوي الجزء الأول من التقرير العام للتعبير عن رأي على مقدمة ورأي حول القوائم المالية، والذي يكون فيه الرأي بالقبول أو بتحفظ أو بتحفظات أو رأي بالرفض، كما يضم هذا الجزء فقرة خاصة بالملاحظات[2].

يتضمن التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية بصفة عامة ما يلي:

" التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات، التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة، الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملاحق، التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة، عرض الأخطاء والنقائص المكتشفة[3] بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة؛ المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس، أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار

---

[1] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ج. ر. الصادرة في 30 أبريل 2014، العدد 24، ص.12، الملحق: معايير التقارير: القسم الأول، الجزء الأول، التقرير العام للتعبير عن الرأي، ف.8.1 .

[2] قرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الملحق، معايير التقارير،–القسم الأول، الجزء الأول، التقرير العام للتعبير عن الرأي، أنظر أيضا التوصية رقم 03 من الإجراءات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات الاجتماعية المأخوذة من المقرر رقم 103/94 المؤرخ في 02 فيفري 1994، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات؛ محمد بوتين، ص. 56.

[3] هدى خليل الحسيني، المقال السالف الذكر، ص. 286.

ذلك على هذه القوائم، خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة، على المراجع إعطاء رأيه بصفة خاصة حول قائمة الخمس أو عشر الموظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة في الشركة والمدفوعة خلال دورة المراقبة. الأوضاع التي بإمكانها أن تهدد استمرارية نشاط الشركة، المساهمات في رؤوس الأموال الشركات الأخرى التي قامت عادة ما يشار فيه إلى الرأي الشخصي لمحافظ الحسابات، إذ هو لا يشكل بيانا حقيقيا أو ضمانا المؤسسة إن وجدت المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء مجلس الإدارة وأي موظف في الشركة والتي يلزم الكشف عنها وإبلاغ وكيل الجمهورية بها[1]".

تعد كل من خاصيتي الإنتظام والصحة مبادئ محسابية فرضها المشرع الجزائري على محافظ الحسابات حين قيامه بمهام الرقابة على الحسابات السنوية[2]. وقد نص المشرع الجزائري[3] على غرار نظيره الفرنسي[4] على واجب إطلاع محافظ الحسابات الجمعية العامة من خلال تقريره إذا ما كانت هنالك مخالفات أوأخطاء لاحظها أثناء تأدية مهمته. إذ يعد محافظ الحسابات التقرير العام على الحسابات السنوية ليشهد من خلاله على صحة وانتظام القوائم المالية في مجملها، أي الميزانية، جدول حسابات النتائج والملحقات[5]، أو يرفض من خلاله الشهادة عليها. ويقصد بانتظام الحسابات أن النتائج التي تحتويها هذه الحسابات قد تم التوصل إليها باتباع القواعد المحاسبية اللازمة، والتي تنص عليها

---

[1] المعيار رقم 3 من معايير الاداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر بقرار من وزير الإقتصاد رقم 103/SPM/02/94 بتاريخ 02.02. 1994، السابق الذكر.

[2]M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op.cit., n° II-165, p. 115. : « *Ces dernières (Les qualités de régularité et de sincérité), qui constituent des principes comptables, sont toute fois exigées par le législateur algérien des commissaires aux comptes lors de leur contrôle des comptes annuels de la société avant toute certification.* »

[3] المادة 715 مكرر13 ف1، ق.ت.ج.

[4]Art. L. 823-12 al. 1 C. com. fr.

[5] المادة 10 من القانون رقم 07ـ11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج. ر. 25 نوفمبر 2007، العدد 74، ص. 3 (الذي ألغي بمقتضى المادة 42 منه الأمر رقم 75ـ35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة) الذي لم يدخل حيز التنفيذ إلا ابتداء من أول جانفي 2009 بموجب المادة 41.:" يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الإنتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها."

القوانين والتنظيمات[1]. أما صحة الحسابات فيقصد بها مدى تطابقها مع الإمكانيات والقدرات الحقيقية للشركة والنشاطات التي قامت بها خلال السنة المالية، فتكون خالية من كل غش أو تدليس أو إخفاء أو تغيير أو تضليل، والذي قد يلجأ إليه مسيروا الشركة أو القائمون بإدارتها لإخفاء تجاوزاتهم أو تغيير أو تضليل، والذي قد يلجأ إليه مسيروا الشركة أوالقائمون بإدارتها لإخفاء تجاوزاتهم أو أخطائهم في التسيير.

هذا، وقد حاول جانب من الفقه وفي غياب نص قانوني تعريف الإنتظام وصحة الحسابات السنوية[2]، عرف جانب من الفقه الجزائري إنتظام الحسابات السنوية[3]، بأنه " تلك المطابقة للقوانين بصفة عامة ولقواعد المحاسبة بصفة خاصة. كما تبنى نفس الإتجاه تعريفا لصحة الحسابات السنوية[4]، بأنها تلك الحسابات التي تمكن من العرض النزيه، الشامل والصادق للفعل الذي تتقرر حوله الصياغة.

سبقت الإشارة إلى أنه يقصد بالتقرير السنوي العام، ذلك التقرير الذي يجب على محافظ الحسابات تقديمه إلى الجمعية العامة للمساهمين، التي تنعقد سنويا لاعتماد حساباتها السنوية للعناية والجهد اللّذان بذلهما محافظ الحسابات في مراجعته وفحصه لدفاتر الشركة وحساباتها. كما يبين فيه النتائج التي توصل إليها من خلال ذلك[5] طبقا لما جرى عليه العرف في الممارسة المهنية ووفقا لنّص المعيار الدولي للمراجعة رقم "700"، الخاص بتقرير المراجع حول القوائم المالية، يمكن إصدار ثلاثة

---

[1] محمد بوتين، المرجع السابق الذكر، ص. 30.

[2] M. SALAH, op.cit., n° A-166, p. 116. : « *Aucun texte algérien n'est spécialement réserver à la définition de la notion de régularité des comptes.* »

[3] M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op.cit., n° A-166, p. 116 et J. HEMARD, F. TERRE et P. MABILAT, *Les sociétés commerciales*, t. 2, Dalloz, 1974, n° 997 , p. 792. : « *Nous lui préférons la définition plus explicite de « la conformité aux lois en général et aux règles de la comptabilité en particulier »*.

[4] M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, n° B-167, p. 117, et J. HEMARD, F. TERRE et P. MABILAT, préc..: *« La sincérité des comptes annuels s'entent de « l'exposé loyal, complet et honnête du fait auquel l'énonciation se rapporte. Le bilan sincère est celui qui offre ces qualités et rend compte, selon les différentes optiques possibles, de la véritable situation de la société. »*

[5] PH. MERLE, *Droit commercial sociétés commerciale*,Dalloz, 12ème éd., 2008, p. 605.

أنواع من الرأي في التقرير العام للمراجع، الأمر الذي تم تأكيده بموجب النصوص التنظيمية الجزائرية، أي القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، والتي يراد بها التقرير النّظيف أي المطلق وغير المتحفظ والتقرير بتحفظ وتقرير عدم إبداء الرأي، أي حجب أو الامتناع عن إبداء الرأي[1].

يطلق على التقرير النّظيف اسم التقرير المطلق أو التقرير بدون تحفظات[2]، والذي يبين أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي للمؤسسة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية[3]، بالانسجام مع المعيار المتبع سواء أكانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموما، أو معايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية[4].

تستوجب معايير المراجعة الدولية أن يكون هناك عنوانا للتقرير، وأن يحتوي على كلمة"المستقل" أو "المحايد"، ويوجه التقرير عادة إلى الشركة، المساهمون أو مجلس الإدارة.

يتوجب على محافظ الحسابات تبعا للفقرة الأولى من التقرير الإلتزام ما يلي[5]:

---

[1] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الملحق: معايير التقرير، الرأي حول القوائم المالية، ف.2.1.1.: "يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

ـ الإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أنّ الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة، وأنّها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.

ـ يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة."

[2] T. HADJ SADOK, op.cit., p. 30.

[3] المعيار رقم 3 من معايير الاداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر بقرار من وزير الإقتصاد رقم103/SPM/02/94 بتاريخ 02/02/1994، أنظر محمد بوتين، المرجع السالف الذكر، ص. 26.

[4] القرار المؤرخ في 24 يونيو2013، السالف الذكر، الملحق: معايير التقرير ف2.1.1. الرأي حول القوائم المالية : "رأي بالقبول: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنّها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنّجاعة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدّة التي تفسرها. يمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية. النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء".

[5] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الملحق: معايير التقرير ف.1.1.1.: "مقدمة: في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـ:

ـ "الإشارة في تعبير بسيط إلى قيامه بأداء المراجعة.

ـ ذكر أنواع القوائم المالية المراجعة بالاسم والفترة التي تغطيها.

ـ الإشارة إلى أنّ إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية.

وأنّ مسؤولية محافظ الحسابات هي فقط إبداء الرأي الفنّي عليها وفقا لإطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية."

تمثل فقرة النّطاق بيانا فعليا يتعلق بما قام به محافظ الحسابات في عملية المراجعة، ويجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المراجع لمعايير المراجعة المعمول به، ويلي ذلك وصف الجوانب الهامة في المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب عمّا إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الذي يتسّم بالأهمية النّسبية، ويعني ذلك أنّ مسؤولية محافظ الحسابات تنحصر في البحث عن التحريفات التي تتسم بالأهمية النّسبية وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين. ويقصد بمصطلح التأكيد المناسب، أنّ المراجعة لا يمكن أن تؤدي إلى تفادي التحريفات ذات الأهمية النّسبية بشكل كامل من القوائم المالية، وبمعنى آخر تقدم المراجعة مستوى مرتفع من التأكد، ولا تقدم ضمانا للتعرف على كافة التحريفات. تناقش باقي محتويات فقرة النّطاق عملية جمع الأدلة وتوضيح اعتقاد محافظ الحسابات بأنّه تمّ التوصل إلى الأدلة الملائمة لإبداء الرأي الذي يتم التعبير عنه. أما

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.
- التعريف بالكيان المعني.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعينة.
- الإشارة إلى أنّ القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.
- التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية.
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول الحسابات."

المصطلح الأساسي الاختباري فيقصد به أنّه تمّ استخدام أسلوب المعاينة بدلا من مراجعة كافة العمليات المالية وأرصدة الحسابات بالقوائم المالية.

توضح فقرة مقدمة التقرير أنّ الإدارة هي التي تتحمل مسؤولية إعداد القوائم المالية بمحتوياتها، أما فقرة النّطاق فهي تبين قيام المراجع بتقييم مدى ملائمة المبادئ المحاسبية والأحكام والإفصاح والعرض في هذه القوائم. يتم في الفقرة الأخيرة من التقرير النّظيف عرض النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات، بناء على الاختبارات التي قام بها[1]، ويمثل هذا الجزء جانبا هاما من التقرير لأنّه مطلقا، على أن ذلك يتم إستنادا إلى الإطار الذي تم في ضوءه تأسيس القوائم المالية عن طريق استخدام كلمات مثل : "طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"، وقد يكون إطار المعايير الدولية للتقرير المالي أو الإطار المحلي للتقرير المالي.

تعبر كلمة "في رأينا" عن إمكانية وجود مخاطر للمعلومات ترتبط بالقوائم المالية حتى بعد أن تتم مراجعة هذه القوائم، يجب أن يذكر في التقرير الاسم الشخصي لمحافظ الحسابات أو اسم مكتب المراجعة أو كليهما حسب ما هو مناسب، على أن يتضمن التقرير اسم المدينة أو الموقع الذي يمثل مكان وجود مكتب المراجعة مع تحمل المسؤولية الناجمة عن ذلك، كما يجب على محافظ الحسابات أن يوقع تقريره ويؤرخه بتاريخ نفس اليوم الذي أنهى فيه مراقبته.

في بعض الحالات المحدّدة، يتم إصدار تقرير مراجعة متحفظ مع إجراء تعديل في الصياغة أو إضافة فقرة تفسيرية، مع ضرورة التّمييز بين مثل هذا النّوع من التقارير وباقي الصور الأخرى، التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي. ولعلّ الأسباب الأكثر أهمية لإضافة الفقرة التفسيرية أو لتعديل الصياغة (عندما يتم إصدار تقرير فيه رأي بتحفظ)[2]، تتمثل في عدم التطبيق الثابت للمبادئ المحاسبية أو وجود شك بشأن استمرار الشركة محل المراجعة أو التركيز على أمرها أو اشتراك محافظي حسابات آخرين في إعداد التقرير.

---

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات ـ الناحية النظرية والعملية ـ، دار النشر وائل، 2007، ص. 95.

[2] المعيار رقم 3 من معايير الاداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر بقرار من وزير الإقتصاد رقم 103/SPM/02/94 بتاريخ 02 فيفري 1994، السابق الذكر.

تتطلب الأسباب الثلاثة الأولى كتابة الفقرات الثلاث بالتقرير بدون تعديل، مع إضافة فقرة تفسيرية، أمّا اشتراك محافظي حسابات آخرين في إعداد التقرير، فيتطلب إحتواء التقرير على الفقرات الثلاث مع تعديل الصياغة.

يمكن الإشارة على سبيل المقارنة، إلى أن القانون المصري قد نص على مجموعة من البيانات التي لا بد أن يحتوي عليها تقرير محافظ الحسابات، والمنصوص عليها في القانون واللائحة التنفيذية والتي تتمثل في[1] :

"إذا كان محافظ الحسابات قد حصل على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مهمته على وجه مرضي، إذا كان رأيه أنّ الشركة تمسك حسابات تبث له انتظامها، وفي حالة وجود فروع للشركة لم يتمكن من زيارتها، إذا كان قد اطلع على ملخصات وافية عن نشاط هذه الفروع، وبالنّسبة للشركات الصناعية ما إذا كانت تمسك حسابات تكاليف تبث له انتظامها، ما إذا كانت الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر موضوع التقرير متفقة مع الحسابات والملخصات، إذا كان من رأي المحافظ في ضوء المعلومات والإيضاحات التي قدمت إليه أنّ هذه الحسابات تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها، وما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للشركة في ختام السنة المالية، وما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر عن الوجه الصحيح عن أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية، ما إذا كان الجرد أجريّ وفقا للأصول المرعية مع بيان ما وجد من تعديلات في طريقة الجرد التي أتبعت في السنة السابقة إن كان هناك تعديل، ما إذا كانت البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة المشار إليها في القانون واللائحة التنفيذية متفقة مع ما هو وارد في دفاتر الشركة، إذا كانت قد وقعت أثناء السنة المالية مخالفات لأحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة أو في مركزها المالي مع بيان ما إذا تعلق الأمر بمخالفات".

[1] سميحة القليوبي، الشركات التجارية، الطبعة السادسة، دار النّهضة العربية، مصر، 2014، ص. 1097.

عموما، يتضمن تقرير محافظ الحسابات شهادته على القوائم المالية على أن يعبر بقدر الإمكان عن الوضعية الحقيقية للشركة، مع ضرورة التمييز هنا بين حالتين: تكون الشهادة في الحالة الأولى دون تحفظ أي إيجابية، إذا ما كانت القوائم المالية تمتاز بقدر عال من الصّحة والانتظام، بمعنى أن المراجع لا يشير إلى أي تحفظات أو إستثناءات للحقائق المدرجة في القوائم المالية المرفقة بالتقرير[1]. وقد تكون الشهادة بتحفظ[2] إذا ما كانت هنالك بعض الأخطاء أو الانحرافات دون أن يكون لها تأثير كبير وجوهري على صحة الحسابات السنوية[3]، وهذا ما يؤدي بمحافظ الحسابات إلى تحديد محتوى التحفظات بدقة، وإظهار تأثيرها على الحسابات السنوية[4]. مع التذكير إلى أن هناك الكثير من الظروف أو الأسباب التي تحتم التحفظ في الرأي الذي يبديه مراجع الحسابات، ولعل أهم الأسباب هي عدم الإتفاق بين مراجع الحسابات والمنشأة على بعض الأرقام المدرجة بالقوائم المالية، أو إستبعاد بعض العناصر من إبداء الرأي فيها كإعتقاد مراجع الحسابات أن القوائم المالية لا تعبر بصدق عن المركز المالي أو نتائج الأعمال، عدم تطبيق بعض إجراءات المراجعة العادية، عدم إستخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إهدار مبدأ التجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أو في طرق تطبيقها بالمقارنة بالسنة السابقة.

قد يمتنع محافظ الحسابات عن الشهادة إذا لاحظ مخالفات أو أخطاء أو انحرافات من شأنها التأثير على الحسابات السنوية وانتظامها بصفة جوهرية وكبيرة، مما يؤدي إلى عدم إعطاء صورة وفية

---

[1] عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطبع والنشر، الإسكندرية، 1991، ص. 575.

[2] محمد بوتين، المرجع السالف الذكر، ص. 31.:"تعني المصادقة بتحفظ، أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراقب لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها."

[3] عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، المرجع السالف الذكر، ص. 575.

[4] M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op.cit., n°330, p. 207. : « *A l'issue de sa mission de contrôle, le commissaire aux comptes est tenu d'établir un rapport. Dans ce dernier, il devra soit certifier sans réserve la régularité et la sincérité des documents annuels, soit délivrer une certification avec réserve…* »

عن وضعية الشركة[1]، ويلتزم محافظ الحسابات بتبرير امتناعه عن الشهادة مدعما ذلك بأكبر عدد ممكن من المعلومات[2]. على محافظي الحسابات في حالة تعددهم تقديم تقرير مشترك للجمعية العامة في نهاية مهمتهم، من خلاله يعبر كل منهم عن رأيه في القوائم المالية إذا وقع اختلاف بينهم، أمّا في حالة اتفاقهم في الرأي فيدلون برأي واحد مشترك[3].

يتمتع محافظ الحسابات وفي سبيل أداء مهامه بالعديد من الحقوق[4]، وهذا ما أكده جانب من الفقه الجزائري[5]، فله الحق في الدعوة لحضور الجمعيات العامة وكذا المشاركة فيها، كما له أيضا الحق في الإعلام المستمر، وفي أن يستعين بمساعد أو أكثر. وقد كرس المشرع الفرنسي هو الآخر

---

[1] محمد بوتين، المرجع السالف الذكر، ص. 31.:" أما رفض المصادقة، يعني أن الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها. وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المراجع نتيجة لما يلي:

. وجود عراقيل حالت دون استطاعة المراقب القيام بمهمته،

. الرفض القاطع للمسؤولين القيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع." ، أنظر أيضا، عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، المرجع السالف الذكر، ص. 579. :" وعادة يمتنع مراجع الحسابات عن إبداء رأيه بسبب القيود الكبيرة على مدى الفحص، أو بسبب عدم التأكد غير المادي بالنسبة لقيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي أو على نتائج العمليات. ومثل هذه الظروف تجعل من الصعب على مراجع الحسابات أن يكون رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة."

[2] M. SALAH, op.cit., n°330, p. 207. :*«Il pourra également tout simplement refuser la certification ; ce refus doit cependant être dument motivé. », v. aussi ;* T. HADJ SADOK, op.cit., p. *29. : « Une des principales missions du commissaire aux comptes est de certifier la sincérité et la régularité des comptes sociaux annuels avec ou sans réserves ou de les refuser en déclarant les motifs justifiant son refus de certification. »*

[3] قرار 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الملحق: معايير التقرير، الفصل الأول، القسم الأول من المراجعات والمعلومات الخاصة، ف.1. 2. 4.: "يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك".أنظر أيضا، الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد 5، السنة الخامسة، 2012، ص. 35.

[4] المواد من 31 إلى 38 من القانون رقم 10ـ01 السابق الذكر.

[5] M. SALAH, op.cit., n° 333-337, pp. 208-210. : « *Les missions de contrôle qui incombent au commissaire aux comptes, nécessitent l'attribution à ce dernier de certains droits.... La convocation et l'accès aux assemblées générales, le droit à une information étendue, le droit au contrôle étendu, et le droit de se faire assister… »*

ـ عن هذا الموضوع، أنظر، الأزهر عزة، المقال السالف الذكر، ص. 35.

هاته الحقوق[1]، وأكدها جانب من الفقه الفرنسي[2]. في حين نص التنظيم الجزائري، على أنه حتى يتمكن محافظ الحسابات من إعداد تقريره بصورة وفية وفعالة، فلا بد أن يتحصل على جميع الوثائق اللازمة لذلك قبل خمسة وأربعين (45) يوما على الأقل من تاريخ إنعقاد الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة[3]. مع الإشارة إلى أنه إذا صادفت محافظ الحسابات عراقيل في إنجاز مهمته، فلا بد أن يعلم بذلك مسيري الشركة كتابيا من أجل تسوية الوضع.[4] وذلك تحت طائلة التعرض لعقوبات جزائية[5].

هذا، ويتوجب على محافظ الحسابات تبيان أنه قام بمهمته الرقابية طبقا لمعايير المهنة[6]، وأنّه تحصل على ضمان كافي بأنّ الحسابات السنوية لا توجد بها اختلالات معتبرة من شأنها أن تمس بكافة الحسابات السنوية. وقد أكد القانون الجزائري من خلال معيار تقرير التعبير عن الرأي حول

---

[1] Art. L.823-13 al. 1. C. com. fr.(créé par Ordonnance n°2005-1126 du 8 septembre 2005 - art. 19 JORF 9 septembre 2005) : « *A toute époque de l'année, les commissaires aux comptes, ensemble ou séparément, opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns et peuvent se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres des procès-verbaux.* »

[2] PH. MERLE, op.cit., p. 605.

[3] المادة 3 من القرار المؤرخ في 12 يناير 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، ج. ر. الصادرة في 30 أبريل 2014، العدد 24، ص. 22.

[4] المادة 27 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 السالف الذكر. :"على المهني الذي يعاين تجاهل واجبات التعاون أو قصور يعرقلان أداء مهمته، أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك، تحت طائلة وجوده في وضعية الشريك السلبي". أنظر أيضا المادة 34 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

[5] المادة 831 ق. ت. ج.:" يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى العقوبتين فقط كل من الرئيس، القائمون بالإدارة أو المدير العام أو كل شخص في خدمة الشركة يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات أو مراقبات مندوبي الحسابات أو يمتنع عن تقديم الوثائق اللازمة للإطلاع عليها في عين المكان أثناء ممارسة مهامهم..."

[6] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الأول، معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية، ف. 1. 3. أنظر في هذا الصدد: ميراوي فوزية، مراقبة الحسابات السنوية من طرف محافظ الحسابات في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، العدد 11، 2015، ص. 9.:"...يراد بذلك بصفة عامة الرقابة التي يمارسها محافظو الحسابات بغية التأكد من صحة الوضعية المالية للشركة، ولاكتشاف المخالفات أو التجاوزات التي قد تحول دون استمرارية الشخص المعنوي."

القوائم المالية وتقرير المراجعات والمعلومات الخاصة، على أنّ محافظ الحسابات ملزم بإدراجها في الجزء الثاني من التقرير والذي يحتوي على ثلاث فقرات وهي الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة،المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية والمعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها[1].

يقدم التقرير العام مرفقا بالتقرير الخاص إلى الجمعية العامة للمساهمين، وعلى محافظ الحسابات إبلاغ مجلس الإدارة أو مجلس المديرين بكل الأخطاء والنقائص التي إكتشفها أثناء قيامه بمهامه في الرقابة.

أما القانون الفرنسي[2] فقد نص على وجوب تحديد محافظ الحسابات في المقدمة العامة للتقرير البيانات التالية: كيفية تعيينه، السنة المالية التي يدور حولها التقرير، طبيعة الحسابات السنوية أو المدّعمة والتي تعد موضوعا للتقرير ويجب أن ترفق به، الهيئة التي سيتم المصادقة على حساباتها. بالإضافة إلى هاته البيانات، يتولى محافظ الحسابات تقديم الأجزاء الثلاثة للتقرير ويذكر بأدوار الهيئة المختصة في الشركة بالفصل في الحسابات وبدوره هو كمحافظ الحسابات.

يتولى مجلس الإدارة أو مجلس المديرين (حسب الحالة) في شركة المساهمة مسؤولية الفصل في الحسابات، غير أنه ومن أجل التمييز بين مسؤولية هؤلاء ومسؤولية محافظ الحسابات، لابد أن تتضمن مقدمة التقرير الحرية المخولة لمحافظ الحسابات في التعبير عن رأيه حول الحسابات[3]. مع الإشارة إلى أنّه لم يتم النص على محتوى فقرة المصادقة على الحسابات في القانون التجاري الفرنسي ولا في معيار الممارسة المهنية رقم 700 الخاص بالتقرير حول الحسابات السنوية، وبالتالي وجب الرّجوع إلى المعايير الدولية التي تلزم محافظ الحسابات بأن يذكر في هذه الفقرة من التقرير أهداف

---

[1] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السابق الذكر، القسم الثاني، الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة، ف. 1.2.1.

[2] NEP700, Paragraphe 23.

[3] NEP200, Paragraphe 07, *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes.*

وطبيعة مهمة الرّقابة مع تحديد أنّ الأعمال التي قام بها مطابقة لمعايير الممارسة المطبقة في فرنسا، وأنّ المعلومات التي جمعها في هذا المجال تعد كافية ومناسبة من أجل إعطاء رأيه حول الحسابات والتعبير عن رأيه حول الحسابات[1]، فهو يشهد على صحة وانتظام الحسابات السنوية، وأنّها تعطي صورة وافية لنتائج عمليات السنة المالية المنصرمة، وكذلك بالنّسبة للوضعية المالية للشركة في نهاية هاته السنة المالية أو يصادق على الحسابات بتحفظ، أو يرفض المصادقة على الحسابات.

يتوجب على محافظ الحسابات في حالة المصادقة بتحفظ أو في حالة رفض المصادقة على الحسابات بيان الأسباب التي دفعته إلى تبني موقفه[2]، مع الإدلاء بجميع الملاحظات المجدية إن وجدت[3]، وذلك في محتوى فقرة التقرير الخاصة بالمصادقة على الحسابات[4]. هذا، ولا بد من الإشارة للاجتهادات، أهداف المهمة أو الرّقابة ونطاق الرأي المعبر عنه من أجل تحديد المقصود بالمراجعة، إذ لا بد أن تسبق صياغة الرأي فقرة تصف بإيجاز المميزات الأساسية، وتحديد أنّ الأمر يتعلق بمعايير ممارسة المهنة في فرنسا، مما يسمح بلفت نظر القارئ الأجنبي إلى أنّ هاته المعايير ليست تلك المعتاد عليها في محيطه.

لا يعد محافظ الحسابات مجبرا لإعطاء وصف مفصل للرقابات التي قام بها، بل تكفي الإشارة لمعايير الممارسة المهنية، إذ أنّ الرّقابات التي باشرها تسمح له بتأسيس رأيه حول الحسابات، علما أن له إختيار آليات الرّقابة وملائمتها بحسب مواصفات وخاصيات الشركة كحجمها، نّشاطها، ظروفها والأهمية النّسبية للعمليات الحسابية والأرصدة وغيرها من الآليات والمواصفات. وقد نص المعيار التدقيق الجزائري رقم 530، والمعنون "بالسبر في الرقابة"[5]، على إستعمال محافظ الحسابات لأليات

---

[1] NEP 700, préc., paragraphe 06.

[2] خالد أمين عبد الله، المرجع السالف الذكر، ص. 96.

[3] Art. R. 823-7 C.com.fr

[4] CNCC-NI.I- *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés,* op. cit., p. 57. : « *Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnel applicable en France* ».

[5] صدر المعيار التدقيق الجزائري رقم 530 المعنون "بالسبر في الرقابة" بموجب المقرر رقم 77 الصادر في 27 سبتمبر 2018 المتضمن معايير التقرير الجزائرية: 230، 501، 530 و540.

السبر، كما نص معيار الممارسة المهنية الفرنسي رقم 200[1] على حدود المراجعة وخاصة استعمال آليات سبر الآراء والحدود المرتبطة بالرّقابة الداخلية، وبفعل أغلب العناصر التي تم جمعها أثناء ممارسة محافظ الحسابات مهمته والتي تؤدي إلى افتراضات أكثر منها إلى يقين، هذه الاجتهادات لا ينتج عنها ثقة مطلقة ولكن ثقة معقولة بأنّ الحسابات في مجملها لا تحتوي على أخطاء لها تأثير، وبالفعل وحسب المجلس الوطني لمحافظة الحسابات في فرنسا، فإنّ الاجتهادات المتطلبة من قبل معايير ممارسة المهنة، ليس بإمكانها الكشف عن جميع الأخطاء وخاصة تلك التي ليس لها طابع مؤثر على الحسابات.

هذا، وقد نص القانون الجزائري[2]على غرار نظيره الفرنسي[3]، من خلال التنظيم على طابع كفاية وملائمة العناصر التي تم جمعها، أما فيما يخص فقرة التقرير فهي التي تقوم بوصف الاجتهادات المعمول بها، وتسمح أيضا بشرح أهداف مهمة الرّقابة وحدودها بإيجاز كالفحص عن طريق صبر الآراء أو عن طريق طرق أخرى لاختيار عناصر تبرر المبالغ والمعلومات التي تظهر في الحسابات السنوية، تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة لإعداد الحسابات، وتقييم التقديرات المهمة (المعبرّة) المختارة من أجل إقفال الحسابات، وكذا تقييم تقديم مجموع الحسابات للتأكد أيضا من احتواءه على المعلومات الضرورية والكافية لإعطاء صورة وفية.

تجدر الملاحظة، إلى أنه حتى يؤسس محافظ الحسابات رأيه، والذي على أساسه تكون الحسابات منتظمة وصادقة وتعطي صورة وفية، لابد من تقييم ما إذا الحسابات قد دونت وقدمت

---

[1] NEP 200, *Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes*.

[2] م.ت.ج. رقم 500 العناصر المقنعة الصادر بموجب المقرر رقم 150 المؤرخ في 2017، يتضمن معايير التقرير الجزائرية: 300، 500، 510 و700 و م.ج.ت رقم 501 العناصر المقنعة مواصفات خاصة، الصادر بموجب المقرر رقم 77 الصادر في 27 سبتمبر 2018 يتضمن معايير التقرير الجزائرية: 230، 501، 530 و540.

[3]NEP 500, *Caractère probant des éléments collectés* :(*Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 500 a été homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O.R.F. n°176 du 1er aout 2006, Elle remplace la norme « 2-401. Eléments probants » du référentiel normatif CNCC de juillet 2003.*)

بحسب نصوص المرجع المحاسبي المطبق[1]، أو أن الطرق المحاسبية المعتمدة والمتبعة هي على توافق مع المرجع المحاسبي وملائمة في هاته الظروف، وأن التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة منطقية وأن المعلومات المقدمة في الحسابات بما فيها وصف المبادئ المحاسبية هي ملائمة وموثوق بها، متشابهة ومفهومة، وأن المعلومات الكافية قدمت في الحسابات من أجل السماح للقراء بفهم نتيجة العمليات المهمة والأحداث التي تعكسها.

علما أنه لا يكون بمقدور محافظ الحسابات القيام بإعلام جمعيات المساهمين، من خلال التقارير التي تتضمن وضعية الشركة، إلا إذا تم إستدعاءه لحضور جميع جلسات الجمعيات العامة[2].

يجب أن يكون التعبير عن رأي محافظ الحسابات حسب صيغة معينة، تتبنى صيغة التعبير عن رأي محافظ الحسابات عبارات المصادقة المنصوص عليها في القانون التجاري الفرنسي[3]. تفرض المصادقة إستعمال صيغة لا لبس فيها لا يمكن تعديلها بإرادة محافظ حسابات، فالعبارات المنصوص عليها قانونا مثل منتظمة، صادقة وصورة وفية تشكل جزء لا يتجزأ ولا يمكن أن يستثني أو يستعمل دون البقية في صيغة المصادقة، يشكل جزء لا يتجزأ مثلا مجموع الوضعية المالية، الممتلكات والنتائج، إذ ليس بالإمكان المصادقة على أخذ هاته العناصر دون العناصر الأخرى، كما يعد من هذا القبيل رأي محافظ الحسابات حول المجموع المكون من الحسابات السنوية أي حساب النتائج والملحق،

---

[1] محمد بوتين، المرجع السالف الذكر، ص. 26 .:" تنتهي كل مهمة مراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية وصدق الحسابات. وبصفة عامة فإن من معايير التقرير يجب أن : ينص صراحة عن تطبيق/ أو عدم تطبيق مبادئ المحاسبة الأساسية المتعارف عليها، فيما إذا كان تطبيقها باستمرار من دورة إلى أخرى..."

[2] L. Brunouw, *L'exercice du contrôle dans les sociétés anonymes,* op. cit., p.41.: «*Grâce aux renseignements recueillis dans l'exercice de leur mission de contrôle, les commissaires remplissent une mission d'information. Ils doivent informer à titre principal l'assemblée générale des actionnaires, à laquelle ils présentent des rapports sur la situation de la société et certains aspects de la vie sociale. Pour cela, les commissaires aux comptes doivent être convoqués à toutes les assemblées d'actionnaires, cependant, leur venue effective n'est pas obligatoire*,"

[3] Art. L. 823-9 al. 1 C.com.fr : «*Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice* ».

إن نقص المعلومات الملاحظ في الملحق من طبيعته أن يؤدي إلى تحفظ حول مجموع الحسابات، نفس الشيء بالنسبة للمعاينة والتي لن تمس فقط حساب النتائج.

هذا، وقد أكد المجلس الوطني لمحافظي الحسابات الفرنسي[1] على ضرورة ذكر المرجع المحاسبي الذي على أساسه عبر محافظ الحسابات عن رأيه حول الحسابات، بالرغم من عدم النص على ذلك في القانون التجاري ، ويرجع المجلس أساس هذا الالتزام إلى محيط يتميز بعولمة المساهمة في الشركات وكذا مستخدمي الحسابات.

يرى جانب من الفقه الجزائري[2]، بأن المصادقة على حسابات الشركة من قبل محافظ الحسابات ليست دليلا على دقة الحسابات، لأن تأكيد هذا الأخير ليس مطلقا بل نسبيا، فالدقة في مجال المحاسبة لا يمكن التوصل إليها لأنها مفهوم محاسبي. ويمكن أن يدلي محافظ الحسابات برأيه في التقرير السنوي العام بالمصادقة بتحفظ[3] عندما يكون غير متفق مع اختيار أو تطبيق القواعد والطرق المحاسبية، أو يكون قد تعرض لقيود أثناء تأديته لوظيفته، وتأثير عدم الاتفاق أو القيود رغم أنّه هام فهو كاف للسماح لمستخدم الحسابات بتأسيس قراره عن علم ودراية[4]، ومهما كانت الوضعية فيجب على محافظ الحسابات أن يحدد بوضوح في تقريره طبيعة الخلاف أو القيود التي أدت به إلى تقديم التحفظ، أما المصادقة بتحفظ لعدم اليقين فهي غير ممكنة، لأنّه ينجم عن عدم تأكد محافظ الحسابات

---

[1] CNCC., NI.I, *Les rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*, op. cit., p. 59. : « *Par ailleurs, dans ce paragraphe, bien que l'article 823-9 du code de commerce ne le prévoie pas, la CNCC estime que le CAC devraient mentionner le référentiel comptable par rapport auquel est exprimée l'opinion sur les comptes. Cette précision est essentielle dans un environnement où l'actionnariat des sociétés et les utilisateurs des comptes s'internationalisent* ».

[2] فرحة زراوي صالح، المقال السابق الذكر، ص. 183.

-V. aussi ; M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° C. 168, p. 121.

[3] T. HADJ- SADOK, op.cit. p. 30.

[4] NEP 700, Paragraphe 9 et 11.

رفض المصادقة[1].

يلاحظ من خلال الرجوع إلى معايير ممارسة المهنة الفرنسية[2] أنّ محافظ الحسابات يقوم بالمصادقة بتحفظ لعدم الاتفاق إذا اكتشف أثناء قيامه برقابة الحسابات أخطاء هامة لم يتم تصحيحها، وأنّ التأثيرات حول حسابات الأخطاء الهامة محددة بوضوح، كما أن صياغة التحفظ لا تسمح لمحافظ الحسابات بتأسيس رأيه عن دراية، عندما يحدد محافظ الحسابات أسباب التحفظ لعدم الاتفاق فإنه يقيس مقدار تأثير الأخطاء الهامة المكتشفة وغير المصححة على الحسابات أو يحدد الأسباب التي لأجلها لا يمكنه قياس مقدارها[3]، تحدد التعليمات المشفرة تحدد عامة التأثير على مناصب الحسابات المعنية وحول نتيجة النشاط، مع قياس مدى تأثير الخطأ الغير مصحح، في حالة عدم الاتفاق حول اختيار القواعد والطرق المحاسبية أو تطبيقها، يعبر محافظ الحسابات عن عدم موافقته بالإشارة أنّ الحسابات السنوية ليست منتظمة وصادقة ولا تعطي صورة وفية.

إن الأسباب التي تؤدي بمحافظ الحسابات إلى المصادقة على التقرير السنوي العام بتحفظ لوجود قيود[4]، تتمثل في استحالة تقييم ما إذا كانت الحسابات السنوية منتظمة وصادقة وتعطي صورة

---

[1] CNCC., NI.I, op. cit, p. 82. : « *La NEP 700, n'évoque le cas des incertitudes que dans son paragraphe 10 relatif aux observations obligatoires et dans son paragraphe 18 relatif au cas de refus de certifier.*

[2] NEP 700, Paragraphe 12. : « *Le commissaire aux comptes formule un refus de certifier pour désaccord :*

- *lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;*

et que :

- *soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent étre clairement circonscrites ;*
- *soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilsateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.* »

[3] NEP 700, Paragraphe13.

[4] NEP 700, Paragraphe 11. : « *Le CAC formule une certification avec réserve pour limitation :*

- *Lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaire pour fonder son opinion sur les comptes ; et que :*

وفية، أو عدم تمكن محافظ الحسابات من القيام بكل إجراءات الرقابة الضرورية حتى يؤسس رأيه حول الحسابات السنوية، أو إذا كانت صيغة التحفظ كافية للسماح لمحافظ الحسابات بتأسيس رأيه عن الحسابات السنوية، أو إذا كانت صيغة التحفظ كافية للسماح لمحافظ الحسابات بتأسيس رأيه عن علم ودراية[1].

يستحيل على محافظ الحسابات المصادقة لوجود عدة قيود أو شكوك[2]، إذا كان من شأنها أن يكون لها التأثير على الحسابات، وقد ترجع هذه القيود لأحداث خارجية أو تفرض من قبل المسيرين، كمثلا إعتراض الإدارة على طلبات التأكيدات غير المقررة من قبل محافظ الحسابات، رغم اتخاذها من لدن هذا الأخير كتقنية رقابة، أما إستحالة المصادقة بسبب شكوك عديدة فلا يمكن حصر تأثيراتها على الحسابات[3].

يجوز لمحافظ الحسابات القيام بالمراجعات، التحقيقات والحصول على المعلومات الخاصة، لأجل إستنتاج الملاحظات التي لا بد من إدراجها في الجزء الثالث من التقرير حول الحسابات السنوية، بحيث يشير محافظ الحسابات إلى أنّه أجرى كذلك تحقيقات خاصة مقررة قانونا، ومطابقة لمعايير الممارسة المهنية المطبقة في فرنسا وفي فقرات متفرقة[4]. أما الملاحظات المتعلقة بمصداقية وتطابق المعلومات فهي ترد في تقرير التسيير وفي الوثائق الموجهة لأعضاء الهيئة المكلفة بالفصل في الحسابات حول الوضعية المالية والحسابات السنوية.

وفيما يخص شهادة صحة ومصداقية المعلومات فهي توجد في تقرير التسيير المتعلق بالأجور والمكافآت المدفوعة للشركاء الاجتماعيين المعنيين وكذلك التعهدات.

- *Les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;*
- *Et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause ».*

[1] V. PERES, *Du commissariat aux comptes à l'audit de l'information financière*, rev. fr, compt., n° 457, septembre 2012, p. 19.
[2] NEP 700, paragraphe 14, CNCC, NI I, op.cit., p. 86.
[3] CNCC, NI. I, op.cit., p. 91.
[4] CNCC, NI. I, op. cit., p. 115.

يتوجب على محافظ الحسابات في ظل القانون الفرنسي إعداد تقرير يسلمه للهيئة المختصة بالفصل في الحسابات، بحيث يدلي برأيه حول الحسابات السّنوية[1]، على أن يبرر موقفه[2]، مع الأخذ بعين الاعتبار التحقيقات والمعلومات الخاصة المنصوص عليها في ظل النّصوص التّشريعية والتّنظيمية[3].

ب . مدى فعالية التقرير السنوي العام

يخضع التقرير السنوي العام الذي يعده محافظ الحسابات لمجموعة من الشروط حتى يكون فعالا للحفاظ على حقوق المساهمين وإعلامهم بالوضعية الحقيقية للشركة، فلا بد أن يخضع لمجموعة من الشروط الشكلية التي تسهل توصيله للمساهمين عن طريق الجمعية العامة العادية، والتي تتمثل في ضرورة أن يكون مكتوبا، موقعا، مودعا في تاريخ محدد وفي مكان معين، تحت طائلة قيام مسؤولية محافظ الحسابات في حالة الإخلال بهاته الأحكام[4].

تجدر الملاحظة على سبيل المقارنة إلى أن التنظيم الفرنسي نص على ضرورة أن يكون التقرير مكتوبا[5]، والذي يلتزم بوضعه تحت تصرف الجمعية العامة العادية، وأن يتضمن تاريخا، والذي

---

[1]Art. L. 823- 9 C. com.fr., CNCC.NI.I, *Les rapports du commissaire aux comptes annuels et consolidés,* op.cit., p.33, v.aussi ; *L. Brunouw, L'exercice du contrôle dans les sociétés anonymes, op. cit., p. 41*.: « *Les commissaires remplissent une mission d'information. Ils doivent informer à titre principal l'assemblée générale des actionnaires, à laquelle ils présentent des rapports sur la situation de la société et certains aspects de la vie sociale".*

[2] NEP 700, Paragraphe 01 : « *Lorsqu'il certifie les comptes en application de l'article L.823-9, du code commerce, le commissaire aux comptes établit un rapport à l'organe appelé à statuer sur les comptes dans lequel, en justifiant de ses appréciations, il formule son opinion conformément aux dispositions de l'article R. 823-7, du code précité* ».

[3]NEP 700, Paragraphe 23 : « *Les rapports (sur les comptes) établis par le commissaire aux comptes mentionnent les informations prévues à l'article R. 822-93 du code de commerce (...)* », voir aussi ; art. 822-93 C. com.fr.

[4] أحمد محمد محرز، الشركات التجارية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2004، ص. 213.

-T. HADJ SADOK, op. cit., p. 26.

[5] NEP 700, Paragraphe 23.

هو نفسه تاريخ الانتهاء من أشغال الرقابة. علما أن القانون الجزائري نص صراحة من خلال التنظيم[1]على وجوب تطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة، ولا يمكن أن تاريخ التقرير سابقا عن تاريخ قفل الحسابات من قبل الهيئة المختصة.

يجب التنويه، أنّ التاريخ الموجود في التقرير الغرض منه إعلام القارئ أنّ محافظ الحسابات قام بتقدير النتائج حول الحسابات السنوية وحول الأحداث التي علم بها إلى غاية الإنتهاء الفعلي من الرقابة، على أن يتم منح فترة زمنية كافية من أجل الأعمال المادية الخاصة بإعداد الإمضاء وإرسال التقرير، وفي جميع الحالات يجب أن تبقى هاته الفترة الزمنية معقولة.

تنتهي أعمال الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات فعليا منذ القيام بتحليل مهمة الرقابة والانتهاء من الأعمال المرتبطة بالتحقيقات الخاصة، وحصوله على التصريحات من المديرية المقررة من قبل معيار ممارسة المهنة 580 المعنون "التصريحات الكتابية"[2]، ولا يمكن لمحافظ الحسابات بعد تاريخ التوقيع على التقرير إدخال تعديلات تخص الموضوع، هذا ما لم يتعلق الأمر في ظل القانون الفرنسي بتعديلات تخص الشكل أو إعادة النظر في ترتيبها خلال أجل معين[3]. عموما، على محافظ الحسابات أن يجتهد من أجل التعرف على الأحداث السابقة، كما يقوم بتقييم تأثيرها على الحسابات وعلى التقرير، وذلك إلى غاية تاريخ قريب للتاريخ الوارد في التقرير[4].

يودع التقرير العام من لدن محافظ الحسابات على الأقل قبل خمسة عشر (15) يوما من إنعقاد

---

[1] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الجزء الثاني، المراجعات والمعلومات الخاصة، ف2.2.1.

[2] م.ج.ت. رقم 580 التصريحات الكتابية من المقرر رقم 002 الصادر في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق 210، 505، 560 و580.

[3] NEP 230, Paragraphe 09 al.2. : « *Au delà de la date de signature de son rapport, le commissaire aux comptes ne peut apporter aucune modification de fond aux éléments de documentation. Il ne peut y apporter que des modifications de forme ou revoir leur classement dans le délai de quatre vingt dix jours après la réunion de l'organe appelé à statuer sur les comptes* ».

[4] NEP 560, Paragraphe 05 à 07.

إنعقاد الجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة[1]. والتي تطبق على جميع التقارير التي يعدها محافظ الحسابات، سواء تعلق الأمر بالتقارير العامة أو التقارير الخاصة. أما فيما يخص مكان إيداع التقرير، فلا بد أن يودع محافظ الحسابات تقريره في مقر شركة المساهمة ويسلم له مقابل ذلك وصل إستلام. نص كل من القانونين الجزائري والفرنسي[2] على مدة إيداع مراقب الحسابات لتقريره، وقد حددبت خمسة عشر (15) يوما من انعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، إلا أن هنالك إمكانية لتمديد الأجل إلى واحد وعشرون (21) يوما في شركات المساهمة التي تصدر أسهم مقبولة للتفاوض في سوق منظمة[3].

إن إلتزام محافظ الحسابات باحترام أجل إيداع التقرير في مقر الشركة المراقبة أمر مؤكد عليه، وذلك حتى ولو لم يتحصل على تقرير التسيير، على أنه يتوجب في هذه الحالة الإشارة إلى غياب هاته الوثيقة في الجزء الثالث الذي يتضمن المصداقية والمطابقة مع الحسابات السنوية للمعلومات المقدمة في تقرير التسيير وفي الوثائق الأخرى الموجهة للمساهمين.

هذا، و يجب أن يكون التقرير السنوي العام موقعا من قبل محافظ الحسابات، على أنه إذا ما

---

[1] المادة 2 من القرار المؤرخ في 12 يناير 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، ج.ر، الصادرة في 30 أبريل 2014، العدد24، ص. 22. والمادة 5 ف.1 و2 من المرسوم التنفيذي رقم 96 ـ 136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. الصادرة في 17 أبريل 1996، العدد 24، ص. 5. :" يجب على المهني، عند ممارسته مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير، أن يقوم بما يأتي:

. ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية

. يحترم الآجال المتفق عليها."

[2] Art. L.225-235 et R. 225. 89. al.1 C.com.fr. V. aussi ;CA. Paris, 8 avril 2005, CNCC, n° 139, septembre 2005, note Ph. MERLE..

[3] Art. R. 225-73-1 al. 3° C. com.fr. (Modifié par Décret n° 2010-1619 du 23 décembre 2010 – art. 5): « *Pendant une période ininterrompue commencant au plus tard le vingt et unième jour précédant l'assemblée, les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé publient sur le site internet prévu à l'article R. 210-20 les informations et documents suivants:*

3° Les documents destinés à l'assemblée, au regard notamment des dispositions des articles L. 225-115 et R. 225-83. »

تعدد محافظو الحسابات، فيقوم هؤلاء بإعداد توقيع مشترك للتعبير عن آرائهم، أما إذا إختلفوا في الرأي فيقوم كل منهم بالإدلاء برأيه ضمن التقرير المشترك[1]. يتولى التوقيع على التقرير في حالة المراقبة من قبل شركة محافظي حسابات ممثل الشركة أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المستثمرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير[2].

نص المشرع الفرنسي[3] هو الآخر على نفس الحكم، أي واجب توقيع التقرير فضلا عن تحديده للأشخاص الذين يؤول إليهم التوقيع على التقرير، إذا ما تعلق الأمر بممارسة المهنة من قبل محافظ الحسابات بصفة فردية أو جماعية في ظل شركة محافظي الحسابات[4].

يشمل التوقيع على التقرير الاعتراف بالمسؤولية في التقرير المعد، وهذا ما يستلزم المعرفة والدراية الكافية لمحافظ الحسابات بوضعية الشركة قبل التعبير عن رأيه، ويتحمل القرارات الأكثر تأثيرا على مهمته، وخاصة تلك التي تقوده إلى التعبير عن رأيه[5].

تجدر الملاحظة، إلى أن القانون الفرنسي قد أجاز في حالة وجود مانع لمحافظ الحسابات الأصلي وجوب حلول محافظ حسابات إضافي محله بصفة مؤقتة، والذي بإمكانه الحصول على جميع المعلومات وكل الوثائق ذات الصّلة الخاصة بالشركة محل المراقبة[6]. يوقع محافظ الحسابات الإضافي على التقرير بعد قيامه بالاجتهادات التي يراها ضرورية إذا تبيّن له واجب القيام بها، وعندما يزول المانع، فإنّ محافظ الحسابات الأصلي يعود لوظائفه بعد إنعقاد الجمعية العامة التي تصادق على

---

[1] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 السالف الذكر، القسم الثاني، الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة، ف.4.2.

[2] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 السالف الذكر، القسم الثاني، الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة، ف. 3.2.: "كما نص على حالة مراقبة الشركة من قبل شركة محافظي حسابات فيتولى ممثل الشركة التوقيع على التقرير وكذا ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المستثمرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير".

[3] Art. R. 823.8 C.com.fr

[4] NEP 700, S. 23 : « *Le rapport comporte* » : « (…) ;
f) l*e cas échéant la signature sociale de commissaire aux comptes ;*

g) la signature du commissaire aux comptes exerçant à titre individuel ou, le cas échéant de celui ou de ceux des commissaires aux comptes associés, actionnaires ou dirigeants de la société de commissaires aux comptes qui ont participé à l'élaboration du rapport ».

[5] CNCC, Bull. n°71, p.331.

[6] Art. L. 823-1 al.3. C.com.fr.

الحسابات[1].

يعد محافظو الحسابات في حالة تعددهم تقريرا مشتركا، على أنهم إذا ما توصلوا إلى نتائج متباعدة أو متباينة حول التحقيقات المتعلقة بالفقرة الثالثة من التقرير حول الحسابات، فإنّ الغرفة الجهوية لمحافظي الحسابات الفرنسية تعتبر أنّه لابد من إتباع إجراء تناظري، علما أنه لم يتم البث في هاته المسألة لا من قبل القانون التجاري أومعايير ممارسة المهنة[2]، إذ إكتفت هذه الأخيرة بالنص على وجوب الإشارة في التقرير إلى توصل محافظي الحسابات لآراء متباعدة[3].

في الأخير، يمكن القول بأن بعض الدراسات المحاسبية قد أثبتت وجود تأثير كبير لنوع الرّأي الذي يدلي به محافظ الحسابات عن طريق تقريره على حجم المعاملات في الأوراق المالية[4]، و تكمن أهمية هذا التقرير بالنسبة لمحافظ الحسابات نفسه ولكل ذي مصلحة في الشركة فيما يلي[5]:

ـ إن التقرير يعتبر ذو أهمية بالغة لمحافظ الحسابات نفسه، فهو يعدّ المنتج النّهائي لعملية المراقبة والدليل على قيامه بعمله بإتباع معايير المحاسبة العامة المتعارف عليها، وأداة لمحافظ الحسابات لتوصيل رأيه الفنّي المحايد للمساهمين في الشركة، وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعبر عن احتياجاتهم، وهذا ما يؤثر على جودة عملية المراقبة ككل.

ـ يعد تقرير محافظ الحسابات وثيقة مكتوبة، يتم من خلالها تحديد المسؤولية القانونية لمحافظ الحسابات وفي حالة تقصيره في القيام بمهامه أو إهماله لها تتم مساءلته مدنيا أو جزائيا، بالإضافة إلى مسائلته

مهنيا في حالة مخالفته لقواعد آداب وسلوك المهنة[1].

---

[1] Art. L. 823.3 C.com.fr

[2] CNCC, *Le rapport du CAC sur les comptes annuels et les comptes consolidés*, op. cit., p.145.

[3] NEP100, Paragraphe 20.

[4] المادة 2 من القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الملحق: معايير التقرير 11، الفصل الأول، "معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية"، ف.

[5] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص. 316 و317.

ـ يضفي تقرير محافظ الحسابات على القوائم المالية للشركة قيمة كبيرة للمتعاملين في سوق المال، ويتعلق الأمر بالمؤسسات المالية، الدائنين والمستثمرين والمقرضين، إذ يسهل رأي محافظ الحسابات على كل هؤلاء معرفة جودة ونوعية المعلومات المتواجدة في القوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم.

يعد تقرير محافظ الحسابات كدليل على مدى وفاء والتزام مجلس الإدارة أو مجلس المديرين في الشركة بالالتزامات الواقعة على عاتقهم في إدارة الموارد الاقتصادية للشركة، باعتبارهم وكلاء عن المساهمين ودرجة احترامهم للقوانين واللّوائح والتشريعات المعمول بها في الشركة[2].

[1] بوقابة زينب، المذكرة السابقة الذكر، ص. 60.

[2] بوقابة زينب، المذكرة السالفة الذكر، ص. 61.

المطلب الثاني: الإعلام المتعلق بالشركات المسعرة في البورصة ومجموعة الشركات

ألزم المشرع الجزائري[1]على غرار نظيره الفرنسي[2]، الشركات القابضة التي تلجأ علنيا للإدخار و/أو المسعرة في البورصة بإعداد الحسابات المدعمة، والتي يتولى مراقبتها محافظ الحسابات[3] فضلا عن القانون التجاري. ثم تناول الشركات القابضة في المادة الخامسة 5 من الأمر رقم 95 ـ 25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة[4]، حيث إعتبرت هاته الشركات الأداة التي تساعد المؤسسة العمومية على الخوض في المنافسة مع الشركات الأجنبية[5]، على أنه يتولى مراقبة حسابات الشركات القابضة محافظان للحسابات على الأقل.

وهكذا،يستوجب الأمر التطرق من جهة للإعلام المتعلق بالشركات المسعرة في البورصة، ثم الإعلام

---

[1] المادة 732 مكرر 3 ق.ت.ج.: " تلزم الشركات القابضة التي تلجأ للادخار و/أو المسعرة في البورصة، بإعداد الحسابات المدعمة ونشرها كما هو محدد في المادة 732 مكرر 4 من هذا القانون."

[2] Art. L. 233-16 C. com. fr. (Modifié par Ordonnance n° 2015-900 du 23 juillet 2015-art. 2.)
: « I.-Les sociétés commerciales établissent et publient chaque année à la diligence du conseil d'administration, du directoire, du ou des gérants, selon le cas, des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe, dès lors qu'elles contrôlent de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprise, dans les conditions ci-après définies.
II.-Le contrôle exclusif par une société résulte :
1° Soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;
2° Soit de la désignation, pendant deux exercices successifs, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise. La société consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à 40 % des droits de vote, et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
3° Soit du droit d'exercer une influence dominante sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet.
III.-Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise exploitée en commun par un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent de leur accord. »

[3] المادة 732 مكرر 2 ق.ت.ج

[4] الأمر رقم 95 ـ 25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة الصادر في 25 سبتمبر 1995، ج.ر. الصادرة في 27 سبتمبر 1995، العدد 55، ص. 6.

[5] فوزي محمد سامي، الشركات التجارية، الأحكام العامة والخاصة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص. 561.

المتعلق بمجموعة الشركات.

أولا: الإعلام المتعلق بالشركات المسعرة في البورصة

ذهب جانب من الفقه الجزائري إلى القول أن لجوء الشركة علنيا للإدخار لا يعني بالضرورة أنها مسعرة في البورصة، إذ يراد بذلك فقط أنها بحاجة للمدخرين[1]،لأن مؤسسيها ليس لديهم أو لا يمكنهم جلب رأس المال الكافي المفروض من قبل القانون عند إنضمامهم للشركة[2] والمقدر بخمسة ملايين دينار جزائري[3]، فالشركة لا تسعر إلا إذا تم قيد أسهمها في البورصة حتى يتم تداولها[4]، وذلك نظرا للنتائج المترتبة عن هذه العملية سواء بالنسبة للشركة نفسها كونها تمثل نوعا من الدعاية والإعلان وتمكنها من الحصول على مصدر تمويل هام.

في حين أكد جانب آخر من الفقه الجزائري على الفوائد التي تنجر عن هاته العملية فهي في صالح الشركة المسعرة في البورصة، لأنّ ذلك يمثل نوعا من الدّعاية والإعلان لها، كما يمكن الشركة من الحصول على مصدر تمويل هام لنشاطها. وبالنّسبة للجمهور المدخرين فإنّ القيد في التّسعيرة يحقق فوائد السوق للمستثمر، حيث يجوز أن تباع الأسهم حتى في الصحف، ولذلك تفضل الأوراق المالية المدرجة في

---

[1] M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op.cit., n° 290-4, p. 183. : « *Une société qui fait appel public à l'épargne n'est pas obligatoirement cotées en bourse ; elle a recours aux épargnants parce que ses fondateurs ne veulent ou ne peuvent pas faire face à un investissement de départ exigé par la loi, alors qu'une société par actions cotée en bourse fait nécessairement appel public à l'épargne.* »

[2] NEP 700: Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, homologuée par le Garde des sceaux, par arrété du 26 mai 2017, piblié au JORF n°131 du 4 juin 2017.

[3] المادة 596 ق.ت.ج.

[4] Phu Dao-LE FLECHER, *Controle de la conformité de l'information financière des sociètès cotées aux normes comptables par l'AMF en France: Analyse comparative avec deux modèles anglo-amèricains (la SEC et le FRRP)"Comptabilité et environnement ",* Mai 2007, France. pp., 2007. :" *l'AMF vérifie les documents d'information émis par les sociétés cotées : prospectus, document de référence, document de base, note d'opération... Selon les opérations effectuées, les documents d'information diffèrent, mais ils ont pour objectif commun de présenter des informations d'ordre juridique, économique et comptable sur la société, ainsi que les renseignements propres à l'opération concernée."*

التّسعيرة عمّا سواها، وتعبر الأسعار عن حكم السّوق على هذه الأوراق، وبفضل التّسعيرة يستطيع حملة الأسهم مراقبة الأسعار من يوم إلى آخر . وبالإضافة إلى ما سبق ، فإنّ القيد
في البورصة يعرف المدخرين الذين يودون شراء أسهم في البورصة بالمركز المالي للشركة المقيدة في البورصة، مع الإشارة، إلى أن البورصة تعمل على التسريع في تحقيق الشركة للأرباح[1].

نص القانون الجزائري على مجموعة من الشروط من أجل قيد الأسهم في البورصة بعضها عام والآخر خاص[2]من بينها، ضرورة إثبات الشركة وجود هيئة مراقبة داخلية، وأن تكون موضوع تقييم محافظ الحسابات في تقريره الخاص بالرّقابة الدّاخلية للشركة (تقرير تقييم الرّقابة الداخلية بنظام يجب أن يعمل به).

كما فرض إعلاما دائما بوضع وثائق الشركة تحت تصرف المساهمين طيلة أيام السنة في مقر الشركة، ودعم المشرع حق الاعلام حماية للمساهمين المتعاملين في سوق المال من خلال المرسوم التشريعي رقم 93-10 المتعلق ببورصة القيم المنقولة المعدل والمتمم [3]، حيث منح للجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها صلاحية التأكد من أن الشركات المقبول قيمها في بورصة القيم المنقولة تتقيد بالأحكام التشريعية والتنظيمية السارية عليها، لاسيما عقد الجمعيات العامة وعمليات النشر القانونية، هذا، ويتوجب على كل مصدر أن يودع أمامها كل وثيقة موجهة للمساهمين، إذ نصت المادة 14 من نظام اللجنة رقم 2000-03 صراحة على أنه "يجب أن يودع المصدر كل وثيقة موجهة للمساهمين لدى اللجنة وشركة ادارة بورصة القيم قبل تاريخ ارسالها كأقصى أجل"، وعليه فإن كل الوثائق المرسلة للمساهمين والموضوعة

---

[1] M. SALAH, *Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions*, 2001, n° 06, p. 19. *: « En effet, la bourse cherche avant tout à anticiper sur l'avenir de la société, l'action est cotée en dessous ou au dessus de sa valeur en fonction des perspectives de développement de la société. »*

[2] النظام رقم 12-01 المؤرخ في 12 يناير 2012، والمتعلق بالنظام العام لبورصة القيم المنقولة، ج.ر. الصادرة في 14 جانفي 2012، العدد 01، ص. المعدل والمتمم للنظام رقم 97-03 المؤرخ في 18 نوفمبر1997، يتعلق بالنّظام العام لبورصة القيم المنقولة، ج.ر.، الصادرة في 29 ديسمبر1997، العدد 87، والنّظام رقم 03-01 االمؤرخ في 18 مارس2003 المتعلق بالنّظام العام للمؤتمن المركزي على السندات، ج.ر. الصادرة في 30 نوفمبر2003، العدد 73، ص. 5.

[3] المادة 35 من المرسوم التشريعي رقم 93-10 السالف الذكر.

تحت تصرفهم تخضع لرقابة اللجنة، وفي هذا دعم واضح لحق المساهم والمدخر في الإعلام ، وسعي لتحقيق حماية قوية وفعالة له ، مما يقتضي الإفصاح عن

أنواع أخرى من المعلومات. ولذلك تقتضي الدراسة التطرق لتعريف الشركات المسعرة في البورصة ثم تناول تقرير محافظ الحسابات حول الشركات المسعرة في البورصة في ب.

أ. تعريف الشركات المسعرة في البورصة

من أجل تنظيم نشاط البورصة والحد من إلتزاماتها، تطلب الأمر تدخل الدولة لتحقيق رقابة فعالة على نشاطها المتعلق بإصدار وتداول الأوراق المالية والتعامل بها في البورصات، عن طريق وضع قوانين وتعيين هياكل يسند لها مهمة الرقابة داخل البورصة وتحقيق النزاهة التامة في المعاملات[1]. تأسست بورصة الجزائر سنة 1997 وهي متمركزة في الجزائر العاصمة، وهي مسؤولة عن إدارة وأمن وتعزيز السوق الجزائرية، وقد قيدت بها في البداية أربع شركات هي فندق الأوراسي، صيدال، الرياض سطيف وسوناطراك بثلاث أسهم للشركات الأولى وسند واحد بالنسبة لسوناطراك. على أنه وبالرجوع إلى المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم 93ـ10 المعدل والمتمم المتعلق ببورصة القيم المنقولة، فإننا نجدها تنص على ما يلي:"تعتبر بورصة القيم المنقولة إطارا تشريعيا لتنظيم وتسيير العمليات فيما يخص القيم المنقولة التي تصدرها الدولة والأشخاص الاخرون من القانون العام والشركات ذات الأسهم"، ويشترط في هاته الشركات أن تستوفي الشروط القانونية التي حددتها لجنة تنظيم عمليات البورصة[2] وهي أن يكون نشاطها الفعلي من سنتين على الأقل من تاريخ تقديم الطلب، ألا يقل رأس مال الشركة الذي تم وفاءه عن 000 000 5 دج، أن توزع على الجمهور 20 بالمئة من رأس مال الشركة، نشر قوائم مصادق عليها للكشوف المالية للسنتين الماليتين السابقتين التي تسبق تقديم الطلب، تقديم تقرير تقييمي عن أصول الشركة

[1] عطوان مروان، الأسواق المالية والنقدية، البورصات ومشكلاتها في عالم النقد والمال، الجزء الأول، أدوات وآلية نشاط البورصات في الإقتصاد الحديث، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993، ص. 226.

[2] المادة 43 من النظام رقم 97ـ03 المعدل بالنظام رقم 12ـ01 يتعلق بالنظام العام لبورصة القيم المنقولة، السالف الذكر.

منجز من طرف محافظ الحسابات في تقرير حول الرقابة الداخلية للشركة، إثبات وجود هيئة المراقبة الداخلية تكون محل تقييم من طرف محافظ الحسابات في تقريره حول الرقابة الداخلية للشركة، أن تكون الشركة قد حققت أرباحا خلال السنة التي تسبق طلب القبول، أن تلتزم بتعيين وسيط، وإيداع مشروع مذكرة إعلامية عند تقديم طلب القبول إلى اللجنة لتؤشر عليه، وأن يحرر رأس المال كليا.

قام المشرع الجزائري بهدف تعزيز دور السوق المالية بعدة إصلاحات في مجال البورصة، من بينها تشجيع الإستثمار وحماية المستثمرين وذلك بموجب المرسوم التشريعي رقم 93ـ10 المعدل والمتمم، الذي تولى إنشاء هيئة مختصة في المجال المالي، أطلق عليها إسم لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها COSOB[1]، وقد أسندت لها مهمة تنظيم الأسواق المالية ومراقبتها[2]، ومهمة الحماية القانونية للإستثمار. وقد نصت المادة 41 من المرسوم التشريعي رقم 93ـ10 السالف الذكر، في فقرتيها الثانية والثالثة على ما يلي: " يجب على كل شركة تطلب قبول سنداتها للتداول في البورصة، أن تنشر مسبقا مذكرة.

يجب أن تؤشر لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها على هذه المذكرة قبل نشرها. عموما، لا يمكن تداول الأسهم في البورصة إلا إذا تم قيدها في البورصة.

هذا، وقد إعتبر جانب من الفقه الجزائري أن الشركات المسعرة في البورصة هي شركات المساهمة (ذات مجلس الإدارة أو ذات مجلس المديرين) وشركات التوصية بالأسهم، التي تقوم بطرح قيمها المنقولة في البورصة [3]. ولعل السبب في لجوء الأفراد إلى الإدخار، يرجع إلى رغبة هؤلاء في أن يصرفوا أقل في الحاضر وأن يربحوا أكثر في المستقبل، أو القيام بمواجهة أعباء قادمة سواء كانت متوقعة أو غير متوقعة[4].

---

[1] C.O.S.O.B. :Commission d'Organisation et de Surveillance des Opérations de Bourse.

[2] لباد ناصر، السلطات الإدارية المستقلة، مجلة الإدارة، العدد رقم 1، سنة 2001، ص. 15.

[3] M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° 290-3, p. 183. : « *Une société cotée en bourse est donc nécessairement une société par actions –S.P.A.- à conseil d'administration ou à directoire et S.C.A.- qui place ses valeurs mobilières en bourse.* »

[4] M. REFAIT, *Epargne et investissement*, coll. que sais-je ? P.U.F, Paris, 1998, p 3.:*« L'épargne résulte d'une volonté de dépenser moins dans l'immédiat, de gagner davantage dans le futur, ou de faire face à des charges à venir, prévisibles ou aléatoires», v*. aussi ; A. ARNAUD-VALLÉE , *La*

ينبغي التنويه، إلى أن القيد في البورصة يعد مصدرا للتمويل الخارجي السريع والفعال للشركات المصدرة[1]، مع إستبعاد الإجراءات المعقدة والطويلة الأمد التي تتسم بها القروض البنكية[2]. كما تمكن الشركة المقيدة قيمها في البورصة من إكتساب سمعة ومكانة مرموقة في السوق، والسبب يعود لكون القيد و الشروط المقررة قانونا، دليل على قوة مركزها المالي، وهذا ما يدفع بهاته الشركات إلى كسب ثقة الأعوان الاقتصاديين، وتوضح سوق البورصة كل المعلومات الضرورية عن كل الشركات المستفيدة منها، وهذا ما يسهل للمنافسين معرفة الوضعية المالية لكل شركة، كما يفيد الإعلام المنتظم والمتواصل لوضعية الشركة إشهارا لها[3].

ب . تقرير محافظ الحسابات في ظل الشركات المسعرة في البورصة

تصدر الشركة قيما منقولة بحجم الإصدار الذي تحدده لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، ويعود تحديد حجم الإصدار بالفائدة على كل من الشركة والسوق في آن واحد. فبالنسبة للشركة المصدرة، فإن إصدار حجم كبير من القيم لا يخدم بالضرورة مصالحها، فكلما ارتفع حجم الإصدار زاد تغير تكوين المساهمين وتركيبتهم لاسيما الحائزين على أغلبية الأسهم، وبالتالي ارتفاع خطر تغير الطاقم الإداري للشركة وتغيير سياستها.

أما بالنسبة للسوق فيهدف التحديد إلى عدم إغراقها بإصدارات جديدة وكثيرة، الشيء الذي يؤثر على القيمة السوقية للورقة من جهة وعلى فعالية عمليات البورصة من جهة أخرى، وعليه فإن الاصدار يتم في الحدود التي تمتصها السوق بالنسبة للحد الأقصى للإصدار، أما الحد الأدنى فيكون بالحجم الذي

---

protection de l'épargnant, Thèse de doctorat, univ- Montpellier I , Faculté de Droit, 2002, p 13. :« *C'est un moyen de faire fructifier son argent, d'assurer la valorisation et le rendement d'un capital ».*

[1] فداوي أمينة، قياس ممارسات الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، العدد 4، جامعة باجي مختار عنابة، ص. 3 .

[2] فتاحي محمد، المرجع السابق الذكر، ص. 178.

[3] حمليل نوارة، المذكرة السالفة الذكر، ص. 355.

يضمن توزيع الأوراق المصدرة بشكل واسع على المستثمرين[1]. تختص بتحديد حجم الإصدار الهيئة المكلفة بالترخيص به،وهي في القانون الجزائري لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، التي اشترطت ألا يقل رأسمال الشركة التي تقدم طلب قبول قيمها المنقولة في البورصة عن مائة مليون دينار جزائري، كما وضعت اللجنة حد أدنى للإصدار باشتراطها ألا يقل عن 20% من رأسمال الشركة لقبول الترخيص بالإصدار.

يقع على عاتق محافظ الحسابات الإلزام بالإفصاح والشفافية تجاه الهيئات المنظمة لهيئة سوق المال، والتي تمارس هي الأخرى رقابة خارجية حماية للشركات التي تكون أسهمها مسعرة في البورصة، ونتيجة لهذا يلتزم محافظ الحسابات بهذه القواعد حماية للشركة ومساهميها وتأدية لمهامه داخل الشركة. هذا، وقد شدد المشرع الجزائري من آليات الرقابة على المصدرين من خلال منح سلطة لمحافظي الحسابات[2]. يعد محافظ الحسابات المصدر الرئيسي لتوفير المعلومات للمشاركين في رأس المال، وتجنيب الشركات المدخرة خطر الانهيار والفضائح والافلاسات الناتجة عن التضليل والإيهام وعدم صدق الحسابات، وما يؤكد هذا الكلام الواقع العملي، فانهيار شركة "ENRON"،هو نتيجة التقارير المالية المضللة، والتي أخفت بواسطتها إدارة الشركة خسائر ضخمة، الأمر الذي أدى إلى إصدار الولايات المتحدة قانون ساربانيس أوكسلي"loi de Sarbanes Oxley"، والذي يحظر على شركات المحاسبة تقديم كل من خدمات المراجعة والتدقيق والاستشارات الإدارية.[3]

يتحقق إعلام المساهمين في ظل الشركات المسعرة في البورصة من خلال التقرير السنوي حول الحسابات المدعمة تبعا لما جاءت به المادة 732 مكرر 3 من القانون التجاري الجزائري، علما أن الحسابات المدعمة تخضع لنفس قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة التي تخضع لها الحسابات السنوية

[1] حمليل نوارة، الأطروحة السابقة الذكر، ص 313.

[2] المادة 02 من النظام رقم 04ـ01 المتضمن نظام لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة المؤرخ في 08 جويلية 2004 المعدل والمتمم للنظام رقم 0296 المتعلق بالإعلام، ج.ر. الصادرة في 27 مارس 2005، العدد 22.

[3] محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية، المرجع السابق، ص. 313.

الفردية السالف ذكرها.

تجدر الملاحظة على سبيل المقارنة، إلى أن التنظيم الفرنسي[1] قد ألزم الشركة التي تكون أسهمها مقبولة للتفاوض في سوق منظمة، بنشر إعلان في نشرة الإعلانات القانونية، خمسة وثلاثون 35 يوما على الأقل قبل إنعقاد الجمعية العامة، مع الإشارة إلى أن هذا الأجل يمكن تخفيضه إلى خمسة 15 عشر يوما[2]، إذا ما تم إستدعاء الجمعية العامة خلال فترة مناقصة عمومية تتعلق بشركة تكون أسهمها مقبولة للتفاوض في سوق منظمة، إذ يمكن لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين وبعد موافقة مجلس المراقبة، إتخاذ كل قرار من شأن تطبيقه أن يؤدي إلى خسارة المناقصة، كل ذلك مع مراعاة السلطات المخولة صراحة للجمعيات العامة في حدود الصالح العام للشركة. هذا، وتوجد علاقة وطيدة بين محافظ الحسابات وسلطة الأسواق المالية في فرنسا[3]، على أساس أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يطرح أسئلة عليها، ولا سيما تلك التي تخص المعلومات المالية التي يكون لها تأثير كبير على الحسابات، سواء تعلق الأمر بالمعالجة الحسابية، مشاكل المراجعة وكذلك الأسئلة المتعلقة بمحتوى عملية الرقابة. ومن الأفضل أن يطرح محافظ الحسابات أسئلة كتابية[4]. يحق لسلطة الأسواق المالية كذلك أن تطرح أسئلة على هذا الأخير حول عملية المراقبة التي أجراها، ويتولى محافظ الحسابات الإجابة عليها مع شرح جميع الصعوبات التي واجهته في مهمته، وإعطاء كافة المعلومات اللازمة لتدعيم إجابته [5].

لا يتمسك محافظ حسابات الشركات المسعرة في البورصة بالسر المهني إتجاه سلطة السوق المالية[6]، وبالتالي لا يجب أن يتردد في الإدلاء بالمعلومات وتقديم الوثائق التي طلبت منه، على أنه يمكن

---

[1] Art. R. 225-73 al. 1 C.com.fr. (*Modifié par Décret n°2014-1466 du 8 décembre 2014 - art. 3).*

[2] Art. L. 233-32 C.com.fr.

[3]AMF et CNCC, *Les relations entre les commissaires aux comptes et l'AMF: Actualisation du guide de lecture de l'article L.621-22 du code monétaire et financier,* Juillet 2010, p. 8.

[4]AMF et CNCC, op. cit., p. 8.

[5]AMF et CNCC, op. cit., p. 8. :"*Le commissaire aux comptes apprécie l'opportunité de communiquer à l'entité sa question et la réponse apportée par l'AMF. Il précise à l'AMF si sa démarche est confidentielle vis-à-vis de l'entité."*

[6]Art. L.821-12 C. mon. et fin. fr. : « *Les commissaires aux comptes sont tenus de fournir tous les renseignements et documents qui leur sont demandés à l'occasion des inspections et contrôles* (périodiques), *sans pouvoir opposer le secret professionnel* ».

أن يتعرض محافظ حسابات الشركة المسعرة في البورصة لعقوبة إدارية من طرف سلطة السوق المالية[1]، إذ قضى القضاء الفرنسي في قرار صادر عنه بتاريخ 7 مارس 2000[2] بإمكانية تعرض محافظ الحسابات لعقوبات في حالة إعطاء معلومات غير صحيحة، غير دقيقة أو تضلي لية لسلطة السوق المالية. كما قضت محكمة النقض الفرنسية في قرارها الصادر بتاريخ 11 جويلية 2006[3]، بعقوبة مالية ضد محافظ الحسابات الذي تسبب في عرقلة توصيل المعلومة السليمة للجمهور بمنحه معلومات قد يراها غير صحيحة، غير دقيقة أو تضليلية. رغم أنه قد برأ القرار الصادر عن المجلس محافظ الحسابات المعني بحجة أنه لا يمكن إدانة هذا الأخير تطبيقا للنصوص القانونية[4]. ويلتزم محافظ الحسابات بتقديم التقرير السنوي للشركات المسعرة في البورصة في القانون الفرنسي[5] خلال الأربعة أشهر التي تلي قفل السنة المالية، وإذا مارس محافظ الحسابات مهمة الرقابة في شركة تلجأ علنيا للإدخار، فإنه يلزم بإعلام سلطة الأسواق المالية بكل فعل أو قرار يبرر نيته في رفض المصادقة على حسابات الشركة[6].

---

[1] A. ROBERT, *Le commissaire aux comptes devant la Commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers*, La semaine juridique entreprise et affaires, n° 20, 14 mai 2009, 1510, p. 2.

[2] CA Paris, 1 ch., sect. H, 7 mars 2000 : Juris Data n° 2000-106246 ; Bull. Joly. Soc. 2000, p. 493, obs. J.-F. Barbieri ; JCP G 2000, II, 10408, obs. R. Drago ; J.C.P. E 2000, p. 992, obs. A. Couret ; Bull. Joly Bourse 2000, p. 244, obs. N. RONTCHEVSKY ; Bull. CNCC n° 119, p. 354, obs. PH. MERLE ; Bull. COB mars 2000, p. 16 ; Dr. Pén. 2000, comm. 74, obs. J.-H. ROBERT ; R.T.D. com. 2000, p. 405, obs. N. R.

[3] Cass. com., 11 juillet 2006, Sté C2D, n° 05-18.528 : Bull. civ. 2006, IV, n° 171 ; Bull. Joly Bourse 2006, p. 443, obs. B. GARRIGUES et S. BONFILS ; Rev. AMF sept. 2006, n° 28, p. 4 ; D. affaires 2006, p. 2033, obs. A. LIENHARD ; Dr. Sociétés 2006, n° 165, obs. TH. BONNEAU ; RJDA 2006, n° 1148 ; Rev. Lamy dr. Aff. 2006, p. 10, obs. H. MASTOPOULOU ; Bull. Joly Soc.2006, p. 1357, obs. TH. GRANIER ; Bull. CNCC, n° 143, p. 493, obs. PH. MERLE.

[4] Art. 3 du règlement COB n° 98-07 et art. 632-1 du règlement général de l'AMF.

[5] Art. L.451-1-2 du code monétaire et financier (I): *« Les émetteurs français dont des titres de capital, ou des titres de créance dont la valeur nominale est inférieure à 1 000 euros et qui ne sont pas des instruments du marché monétaire, au sens de la directive 2004 / 39 / CE du Parlement et du Conseil, du 21 avril 2004, précitée, dont l'échéance est inférieure à douze mois, sont admis aux négociations sur un marché réglementé d'un Etatpartie à l'accord sur l'Espace économique européen, publient et déposent auprès de l'Autorité des marchés financiers un rapport financier annuel dans les quatre mois qui suivent la clôture de leur exercice..... "*

[6] PH. MERLE, op.cit., p. 605. : « *Lorsque les commissaires aux comptes exercent leur mission dans une société faisant appel public à l'épargne, ils doivent informer l'AMF de tout fait ou décision justifiant leur intention de refuser la certification (art. L. 621-22, II. C. mon.).* »

بدأت الرقابة على أعمال محافظي حسابات الشركات المسعرة في فرنسا سنة 1985، من قبل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ولجنة عمليات البورصة "COB"[1]، وبعد دخول قانون السلامة المالية حيز التنفيذ في أوت 2003[2]، أنشأ المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات والذي يعد سلطة رقابة خارجية للمهنة غرضه القيام بتحديد كيفيات الرقابات الدورية لمحافظي الحسابات من أجل السهر على متابعة حسن سيرها. تواصل الغرفة الوطنية في القيام برقابات لأشغال وأعمال محافظي الحسابات بمساعدة لجنة السوق المالية "AMF"[3]، مع إحترام التعليمات المعطاة من قبل المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات. أما لجنة الإختبار الوطني للنشاط"CENA"[4]، فهي لجنة من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، تقوم بالتناوب في اختيار 1/6 من مجموع الشركات المسعرة للسنة المالية، إذ يتم إجراء إختبار معمق لملفات عمل محافظي الحسابات. ولعل الفرق بين رقابة هاته اللجنة وتلك التي تجريها سلطة الأسواق المالية، يكمن في أن رقابة لجنة الإختبار الوطني للنشاط، تتمثل في إختبار دقيق للمبادئ المحاسبية متبوعا بالمعلومة المحاسبية المنشورة، الأمر الذي يسمح بإعطاء تقدير إجمالي حول جودة ملف محافظ الحسابات. في حين، يقتصر دور سلطة الأسواق المالية في التحقق من تناسق الحسابات من أجل التأكد من أنها متطابقة مع القواعد المحاسبية المعمول بها وأنها لا تحتوي على إختلالات ظاهرة. وبالتالي، فإن رقابة "CENA "هي أكثر تعمقا وشمولية من رقابة "L'"AMF[5]. وبالإضافة إلى الرقابة على مهام محافظ الحسابات، والتأكد من المعلومة الحسابية، تتولى مديرية الشؤون الحسابية "DAC"[6] السهر على التأكد من إستقلالية وإجتهاد محافظ حسابات الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار، ولا يكون الهدف من هاته الرقابة توبيخ المراقب لعدم تطبيقة المعايير المحاسبية ولكن لإنتقاده، لأنه لم يشر إلى مشاكل عدم المطابقة في تقرير الرقابة.[7]

---

[1] COB : *Commission des opérations de bourse.*
[2] Loi n° 2003-706 de la sécurité financière du 1 aout 2003 J.O.R.F. du 2 aout 2003, n° 177.
[3] AMF : *Autorité des marchés financiers.*
[4] CENA : *Comité d'examain national d'activité.*
[5] AMF et CNCC, op. cit., p. 9.
[6] DAC : Direction des affaires comptables
[7] AMF et CNCC, op. cit., *n° 2.7*, p. 9. : « *Contrôle de la diligence et de l'indépendance des commissaires aux comptes des sociétés cotées :* « *En plus de la vérification de l'information comptable des émetteurs (contrôle direct), la DAC veille à l'indépendance et à la diligence des*

يكون بإمكان الشركات المسعرة في البورصة في سوق منظمة في فرنسا نشر ما يسمى "بالوثيقة المرجعية السنوية « Le document de référence » "[1]، والتي تتخذ أحد الشكلين:

أ. تقرير سنوي للشركة، يسلم عادة للمساهمين خلال الجمعية العامة،

ب . وثيقة خاصة يتم إعدادها في وقت اخر من السنة، عادة لغرض عملية مالية.

ولا تعد هذه الوثيقة مرتبطة بعملية مالية، فهي وثيقة رسمية تسمح للمستثمرين بأخذ مجموعة من المعلومات الكاملة والحالية حول الحسابات، الحوكمة، الرقابة والخصائص القانونية للشركة.

ثانيا: الإعلام المتعلق بمجموعة الشركات

يتولى محافظ الحسابات إعلام المساهمين إذا تعلق الأمر بمجموعة الشركات، عن طريق الإشهاد على صحة وانتظام الحسابات المدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك بناء على الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة للشركة، لذلك وجب تعريف مجموعة الشركات أولا ثم تحديد التقارير التي يعدها.

أ. تعريف مجموعة الشركات

عرفت المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة مجموعة الشركات على أنها" كل كيان اقتصادي مكون من شركتين أو أكثر ذات أسهم مستقلة قانونيا تدعى الواحدة منها شركة أم تحكم

---

commissaires aux comptes (CAC) des sociétés faisant appel public à l'épargne (contrôle indirect). D'après le chef adjoint de la DAC, « ce contrôle n'a pas pour objectif de reprocher aux CAC de ne pas bien faire appliquer les normes comptables par les émetteurs, mais de les critiquer pour ne pas soulever les problèmes de non- conformité dans leur rapport d'audit. »

[1] AMF*, Les documents d'information des sociétés cotées en bourse*, octobre 2012,p. 4. :« *Formes d'un document de reference: Le document de référence peut prendre la forme :*

– d'un rapport annuel de la société, généralement remis aux actionnaires lors de l'assemblée générale, ou

– d'un document spécifique établi à un autre moment de l'année, généralement pour les besoins d'une opération financière."

الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر 90 بالمئة أو أكثر من رأسمالها الإجتماعي"[1]. وقد أكد المشرع الجزائري على غرار المشرع الفرنسي، على أنه يتولى مراقبة حسابات هاته الشركة إثنين من محافظي الحسابات[2]. أما جانب من الفقه الجزائري[3]، فقد عرفها على أنها مجموعة شركات لها وجودها القانوني الخاص بها، وتجد نفسها موحدة ببعضها البعض بواسطة هيئة تسمى الشركة الأم، حيث تمارس هاته الأخيرة رقابة على باقي الشركات، الأمر الذي يجعل منها وحدة القرار الإقتصادي. كما أضاف جانب آخر من الفقه الجزائري[4]، بأن هذا النوع يسمح للشركات التي لها الرغبة في أن تجتمع بالمحافظة على إستقلالها القانوني، عن طريق وضعها المشترك لوسائلها البشرية والمادية بهدف تطوير أعمالها مع تضامن مجموعة من الوسائل.

عموما، تتأسس المجموعة من خلال أخذ مساهمات من طرف الشركات الأم في شركات أخرى أو من خلال إنشاء فروع تابعة لها، أو ما يسمى بالشركات الوليدة[5]. تكون شركة تابعة لأخرى، عندما تملك إحداهما أكثر من 50% من رأس مال الشركة الأخرى والتي لها شخصية قانونية مستقلة[6].

يتم أخذ مساهمات عندما تمتلك شركة جزء من رأسمال شركة أخرى، وتتم هاته العملية سواء أثناء تأسيس الشركة أو خلال زيادة رأس المال. على أنه، ووفقا لما ورد في نص المادة 729 من القانون

---

[1] المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، السالف الذكر.

[2] المادة 732 مكرر 2 ق.ت.ج.:" يقوم محافظان للحسابات على الأقل بمراقبة حسابات الشركة القابضة."

[3] Y.BOULAHDOUR, *Holding & groupe*, CNCC, revue périodique L'auditeur,n°5, les 5ème assises du commissariat aux comptes, Béjaia, *les 8 et 9 mai 2016,p. 12. :« Le groupe de sociétés est un ensemble de sociétés qui ont chacune leur existence juridique propre, et qui se trouvent unies entre elles, par une entité généralement qualifiée de société mère, qui exerce un contrôle sur l'ensemble, faisant prévaloir une unité de décision économique…"*

[4] S. HADJ-ALI*, Groupements d'entreprises :* ce qu'il faut savoir, publié dans El-Watan, le 18 juin 2012*. : « Cette formule (le groupements d'entreprises) permet aux sociétés désireuses de se regrouper, de préserver leur indépendance juridique en mettant en commun leurs moyens humains, logistiques et matériels pour développer leur affaires avec une synergie de communauté de moyens. »*

[5] T. BELLOULA, *Droit des sociétés*, 2ème éd., Berti, Alger, 2009, p. 5.

[6] المادتانن 729 و730 ق.ت.ج.

أنها أقل من 50 % أو تساويها.

تجدر الملاحظة، إلى أن أخذ مساهمات أو إنشاء فروع يمكن الشركة الأم من ممارسة رقابتها على الشركات الأخرى، علما أنه فضلا عن الرقابة المباشرة يجوز أن تمارس الرقابة تبعا لما جاءت به المادة 731 من القانون التجاري الجزائري في الحالات التالية:

"عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا من رأسمالها يخول أغلبية الأصوات في الجمعيات العامة هذه الشركة، عندما تملك وحدها أغلبية الأصوات في هذه الشركة بموجب إتفاق مع باقي الشركاء الآخرين أو المساهمين على ألا يخالف هذا الإتفاق مصالح الشركة، عندما تتحكم في الواقع، بموجب حقوق التصويت التي تمتلكها، في قرارات الجمعيات العامة لهذه الشركة.

تعتبر ممارسة لهذه الرقابة عندما تملك بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا يتعدى 40% من حقوق التصويت، ولا يحوز أي شريك أو مساهم آخر بصفة مباشرة أو غير مباشرة جزءا أكثر من جزئها. تسمى الشركة التي تراقب شركة أو عدة شركات وفقا للفقرات السابقة، قصد تطبيق هذا القسم، الشركة القابضة."

هذا، وقد حاول العديد من الفقه الفرنسي كذلك تعريف مجموعة الشركات، إذ رأى البعض[1] أنها مجموع مكون من عدة شركات، لكل واحدة منها كيانها القانوني الخاص بها، ولكنها مرتبطة ببعضها البعض بروابط مختلفة، رغم كونها خاضعة للشركة الأم، والتي تمارس الرقابة وتجسد وحدة القرار. أما البعض الآخر[2]، فقد إعتبرها كيانا مؤسسا من قبل عدة شركات مستقلة قانونيا، ولكنها مقارنة مع بعضها البعض، توجد في حالة تبعية إقتصادية، من شأنه زعزعة إستقلالها القانوني. وقد أعطي نفس التعريف

[1] M.-M. B. MERCADAL et PH. JANIN, *Sociétés commercial*es, 1996. p. 1079. : « *Un groupe est un ensemble constitué par plusieurs sociétés, ayant chacune leur existence juridique propre, mais unies entre elles par des liens divers en vertu des quels l'une d'entre elles, dites société mère, qui tient les autres sous sa dépendance, exerce un contrôle sur l'ensemble et fait prévaloir une unité de décision.* »

[2] G. RIPERT, R . ROBLOT et M. GERMAIN, *Traité de droit commercial*, t. 1, L.G.D.J., 15ème éd., 1993, p. 1608. *: « Le groupe est constitué par plusieurs sociétés juridiquement autonomes, mais situées les unes par rapport aux autres dans un état de dépendance économique, susceptible d'altérer leur autonomie juridique. »*

لغويا لمجموعة الشركات [1].

تم تحديد النظام الجبائي لمجموعة الشركات بموجب التعليمة رقم 9 الصادرة عن وزارة المالية بتاريخ 18 فيفري 1998، وعلى إثره تم النص على أن شركات المساهمة هي الوحيدة التي تخضع لهذا النظام الجبائي[2].

ب – تقرير محافظ حسابات في ظل مجموعة الشركات

يقع على عاتق الشركات القابضة التي تلجأ علنيا للإدخار و/أو المسعرة في البورصة إعداد ونشر الحسابات المدعمة، بمعنى أن الأمر متعلق بشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم[3]. علما أن المشرع قد عرف الحسابات المدعمة في المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري عرف المشرع الجزائري الحسابت المدعمة[4]، بأنها "تقديم الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل نفس الوحدة". فهي مشكلة من حسابات الشركات القابضة مع تلك الخاصة بالشركات المعنية التي تراقبها، لنفس قواعد التقديم. وقد أكد القانون رقم 11ـ07 المتضمن النظام المحاسبي المالي[5]، على أن الغرض من الحسابات المدمجة هو تبيان الوضعية المالية ونتائج مجموعة الشركات وكأنها تشكل كيانا واحدا. ويضيف

---

[1] Dictionnaire du Droit privé de Serge Brando (Définition de groupe d'entreprise.) *: « Un «Groupe» est un ensemble d'entreprise appartenant à des personnes physiques ou morales juridiquement distinctes indépendantes les unes des autres dont l'activité est contrôlée par une institution dite société mère, qui par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs dirigeants, détient sur chacune d'elles un certain pouvoir financier, de gestion et d'administration économique. »*

[2] *Y.BOULAHDOUR,* op.cit., p. 15. : « *La circulaire n°9 du Ministère des Finances datée du 18 février 1998 est venue préciser le régime fiscal des groupes de sociétés. De ce fait, seules les sociétés par actions «SPA» sont éligibles à ce régime fiscal."*

[3] M. SALAH, *Les sociétés commerciales,* op.cit., n° 329, p. 206. : « *A noter que l'établissement et la publication des comptes consolidés ne sont imposés qu'aux seules sociétés holding qui font appel public à l'épargne et / ou sont cotées en bourse, c'est-à -dire aux sociétés par actions (-S.P.A. et S.C.A.-). »*

[4] المادة 732 مكرر 4 ف. 1 ق.ت.ج.

[5] المادة 32 من القانون رقم 11ـ07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2011، ج. ر. الصادرة في 25 نوفمبر 2011، العدد 74، ص.6 .: "علاوة على الأحكام المنصوص عليها في مواد الفصول السابقة، يهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات على أنها كيان واحد."

نفس القانون[1]، بأن "كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أوعدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات."

نص القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات السالف الذكر[2]، على معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة. كما نص القانون رقم 10ـ01 السالف الذكر[3]، على أنه في حالة إعداد الشركة لحسابات مدعمة " comptes consolidés"، فإن محافظ الحسابات يشهد أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك بناء على الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة للشركة[4]، ويضيف جانب من الفقه الجزائري[5]، بأن الإلتزام بالتدعيم يخص جميع الفروع والمساهمات، والتي تكون خاضعة الرقابة الخاصة للشركة الأم، وتلك الموضوعة تحت الرقابة المشتركة لعدد محدد من الشركاء أو المساهمين، بحيث تنتج القرارات عن إتفاق مشترك، وفي تلك التي تمارس فيها الشركة المدعمة تأثير معتبر عن طريق التملك المباشر أو غير المباشر لجزء يعادل على الأقل الخمس من حقوق التصويت. تقوم الشركة الأم في ظل المجموعة بخاصية التدعيم بموافقة الأعضاء أي الفروع أو المساهمات، والتي لا

---

[1] المادة 31 من القانون رقم 07.11 السالف الذكر.

[2] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الثاني:معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، ف. 1.1. :"يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007 والمتضمن النّظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات."

[3] المادة 732 مكرر 1 ف. 1 ق.ت.ج.:" عندما تأخذ شركة، خلال سنة مالية، مساهمة في شركة يوجد مركزها في الجزائر، أو تحصلت على أكثر من نصف رأسمال هذه الشركة، يذكر ذلك في التقرير الذي يقدم للشركاء والمتعلق بالعمليات التي تم إجراؤها خلال السنة المالية، وعند الإقتضاء، في تقرير محافظي الحسابات."

[4] المادة 24 من القانون رقم 10ـ01 السالف الذكر.

[5] M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op.cit., n° 291, p. 184. : « *L'obligation de consolidation inclut toutes les filiales et participations :*

- qui sont placées sous le contrôle exclusif de la société mère au sens de l'article 731 du Code de commerce, - qui sont placées sous le contrôle conjoint d'un nombre limité d'associés ou d'actionnaires, de sorte que les décisions résultent d'un commun accord, - dans lesquelles la société consolidante exerce une influence notable par la détention directe ou indirecte d'une fraction au moins légale au 5ème des droits de vote. »

رجعة فيها لمدة أربع 4 سنوات[1].

في حالة إعداد الشركة لحسابات مدعمة، يستطيع محافظ الحسابات في ظل القانون الفرنسي القيام بالتحري في مجموعة الشركات المعنية بالتّدعيم، مما يسمح له بالوصول إلى ملفات الشركات التابعة[2]، كما يحق له أن يستعين أو يمثل من قبل مساعدين من اختياره[3]، بشرط تعيينهم صراحة من قبل الشركة، يتمتع هؤلاء المساعدين بنفس الحقوق التي يتمتع بها محافظ الحسابات المعني، ويقومون بمهامهم تحت مسؤوليته، على أنه ومن أجل عدم التعرض للعقوبات. لا يمكن إحتجاج محافظ الحسابات بتفويض السّلطات الممنوحة لمساعديه[4].

يتم تكييف جماعات الشركات في أغلب الحالات، على أنّها ضم لإمكانيات وهيئات الشفافية، إذ أنّه وبعيدا عن إرادة الشركات المجمعة لتحقيق مشاريعهم المشتركة، يقع على عاتق الشركة تقديم حسابات مدعمة مطابقة للمعايير الدولية IFRS عندما تكون الشركات مسعرة في سوق منظمة للوحدة الأوروبية، في حين يمكن أيضا لمحافظ الحسابات في نطاق المهام المرتبطة مباشرة بمهمته، المصادقة على الحسابات باستعمال مرجع آخر.

يتوجب على محافظ الحسابات الإشارة إلى معايير ممارسة المهنة في تقريره حول الحسابات السّنوية

---

[1] Y.BOULAHDOUR, op.cit., p. 16. : « *L'option de consolidation est faite par la société mère et acceptée par l'ensemble des sociétés membres. Elle est irrévocable pour une durée de quatre (04) ans. (Art 138 bis). "*

[2] Art. L.823-14., al. 1. C. com. fr. (Modifié par Ordonnance n°2016-315 du 17 mars 2016 - art. 38) : « *Les investigations prévues à l'article L. 823-13 peuvent être faites tant auprès de la personne ou de l'entité dont les commissaires aux comptes sont chargés de certifier les comptes que des personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II et de l'article L. 233-3. Elles peuvent également être faites, pour l'application du deuxième alinéa de l'article L. 823-9, auprès de l'ensemble des personnes ou entités comprises dans la consolidation."*

[3] Art. L.823-13., al. 2. C. com. fr.(créé par Ordonnance n°2005-1126 du 8 septembre 2005 - art. 19 JORF 9 septembre 2005) : « *Pour l'accomplissement de leurs contrôles, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix, qu'ils font connaître nommément à la personne ou à l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes. Ces experts ou collaborateurs ont les mêmes droits d'investigation que les commissaires aux comptes* ».

[4] T. Cour, Paris, 10 Janvier 1980. Rev. Soc.1981, p. 142, note B. BOULOC.

وكذا الحسابات المدعمة، والتي تعد المعايير الخاصة بالرّقابة الشرعية الفعالة في فرنسا[1]، فمن الضروري أن تطمئن كل شركة من الشركات بأنّ التقاسم المشترك للإمكانيات يكون عقلانيا ويعود بالفائدة على كل عضو من المجمع.

يقع على عاتق محافظ الحسابات عند الإنتهاء من مراقبة حسابات مجموعات الشركات، القيام بإعداد تقرير المصادقة على مصداقية وصحة الحسابات المدعمة[2]، وهذا ما أكده جانب من الفقه الجزائري[3]، إذ يوضع تحت تصرفه الوثائق المحاسبية أو تقرير محافظي الحسابات للشركات أو المؤسسات أو الشركة التجارية التي تمتلك مساهمة. وقد نص التنظيم الجزائري على أن كل ما يتعلق بمصادقة هذا الأخير على الحسابات، تحدده الإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات[4].

يجب ضم الحسابات المدعمة مثلها مثل التقرير السنوي العام، ويلتزم محافظ الحسابات بالإشهاد على صحة الحسابات المدعمة وانتظامها وأنّها تعطي صورة وفية لرأسمال الشركة[5]، وللوضعية المالية

---

[1] Règlement n°99-02 du 29 Avril1999 du CRC, Comptes consolidés.

[2] المادة 25 ف.2 من القانون رقم 01.10 السالف الذكر.:"يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

. تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الإقتضاء."، وقد نص القانون رقم 07ـ11 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في 25 نوفمبر 2007، ج. ر. الصادرة في 25 نوفمبر 2007، العدد 74، ص. 3. في المادتين 31 و32 منه على الحسابات المجمعة والمدمجة.

[3] A. SALAH, *Les sociétés commerciales,* op.cit., n° 329, p. 206. : «*Lorsque la société commerciale établit des comptes consolidés, le commissaire aux comptes est tenu de certifier la sincérité de ces comptes. Il dispose, à cet effet, des documents comptables ou du rapport des commissaires aux comptes des entreprises où la société commerciale possède une participation.* »

[4] المادة 14 من القرار الصادر في 9 أكتوبر 1999، السالف الذكر. :"تحدد الإجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات، عند الحاجة، كل ما يتعلق بالمصادقة وطبيعة مراقبة حسابات المجمع ومداها".

[5] Art. L 823-9 als. 2 et 3 créé par Ordonnance n°2005-1126 du 8 septembre 2005 - art. 19 JORF 9 septembre 2005. : « *Lorsqu'une personne ou une entité établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes consolidés sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les personnes et entités comprises dans la consolidation.*

-Sans préjudice des dispositions de l'article L. 823-14, la certification des comptes consolidés est délivrée notamment après examen des travaux des commissaires aux comptes des personnes et entités comprises dans la consolidation ou, s'il n'en est point, des professionnels chargés du contrôle des comptes desdites personnes et entités ».

وأيضا نتائج المجموع المؤسس من قبل الشركات المعنية بالتدعيم، وذلك عن طريق المصادقة بتحفظ أو دون تحفظ، على أن يقوم محافظ الحسابات في هاته الحالة بشرح أسباب الرفض بوضوح، وإذا أمكن إعطاء أرقام تؤكد ذلك. وعند الضرورة، يجب القيام بكل ملاحظة مجدية من أجل شرح المعلومة المقدمة في ملحق الحسابات المدعمة، وإعطاء حوصلة لتحقيقات الحسابات المقدمة في تقرير تسيير جماعات الشركات، فهو يراقب صحة وتطابق الحسابات المدعمة مع المعلومات الواردة في تقرير تسيير المجموعة[1]. فلابد على محافظ الحسابات أن يحدد في التقرير أنّ الحسابات المدعمة تم إقفالها من قبل الهيئة المختصة، وأنّ مهمته تنحصر في المصادقة على الحسابات المدعمة؛ أي تبيان طبيعة وأهداف مهمة الرّقابة وبأنّه قام بالاجتهادات التي رآها ضرورية حسب معايير المهنة، وأنّ هاته الأخيرة أعطت له أساس منطقي للتعبير عن رأيه[2]. تجدر الإشارة إلى أن الحسابات المدعمة تخضع لنفس النظام القانوني الخاص بالتقرير السنوي العام حول الحسابات الفردية[3]، ونفس الحكم تضمنه القانون التجاري الجزائري[4]. إذ أن قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر الخاصة بالتقرير السنوي العام الذي يعده محافظ الحسابات هي نفسها المتبعة في إعداد هذا الأخير للتقرير الخاص بجماعات الشركات[5]. هذا، وقد نص القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، المتضمن معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، أن التقرير السنوي العام الذي يقدم من طرف محافظ الحسابات لا يختلف في جزئه الأول عن ذلك المقدم

---

[1] Art. L.823-10 al. 3 C.com.fr. (Modifié par Loi n°2007-1223 du 21 août 2007 - art. 17). : « *Ils (les commissaires aux comptes) vérifient, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.* »

[2] J. POTDEVIN, *Le commissaire aux comptes*, Delmas, DALLOZ, 1ère éd., 1996, p. 133.

[3] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الثاني: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، ف. 3.2. :" يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية."

[4] المادة 732 مكرر 4 ف. 2 ق.ت.ج.:"وتخضع (أي الحسابات المدعمة) لنفس قواعد التقديم والمراقبة والمصادقة والنشر التي تخضع لها الحسابات السنوية الفردية." والمادة 5 من القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1999 السالف الذكر.

[5] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الثاني: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، ف. 2.2. :"تطبق أحكام المادة 732 مكرر4 من القانون التجاري والنقاط 2.1، 3.1، 4.1، 5.1، 6.1، 7.1 المذكورة أعلاه، على إجراء التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة".

في جماعات الشركات، إذ يقع الإختلاف في المصطلحات المستعملة من أجل تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات[1]، ويقصد بذلك أن محتوى التقرير حول الحسابات المدعمة هو نفسه محتوى التقرير السنوي العام، حيث يكتفي محافظ الحسابات في كل ملاحظة يقوم بها بتغيير مصطلح الحسابات السنوية بمصطلح الحسابات المدعمة. يشكل كل من التقرير السنوي العام حول الحسابات الفردية، والتقرير حول الحسابات المدعمة تقريرن منفصلين، وذلك بهدف تسهيل نشر المعلومة[2]. وقد رتب المشرع الجزائري عقوبات في حالة عدم إعلام المساهمين بالحسابات المدعمة[3].

هذا، ولكي يتمكن محافظ الحسابات من إعطاء رأيه حول مصداقية وإنتظام الحسابات المدعمة، ويعد تبعا لذلك تقريره، يمكن له القيام بالبحث والتحري لدى الأشخاص أو الشركة التي يراقب حساباتها، وكذا الشركات التي تراقبها وحتى في الشركات التي تراقب من قبلها أي الشركات التابعة للشركة الأم، كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يجري تحرياته لدى الأشخاص أو الشركات المعنية
بالتدعيم.

علما أنه يمكن لمراقب الحسابات أيضا جمع جميع المعلومات اللازمة لتنفيذ مهمة الرقابة، وذلك من الغير الذين قاموا بعمليات لحساب شخص معين أو الشركة. ولا يحق أن يتعدى حق الإعلام في جميع الحالات إعطاء وثائق أو عقود مهما كانت تكون بحيازة الغير ، ما لم يتم ترخيصها عن طريق قرار صادر

---

[1] القرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الثاني:معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، ف. 4.2. :"لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة عن التقرير العام في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات."

[2] القرار مؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الثاني:معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، ف. 5.2. : "يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللّذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة."

[3] المادة 837 ف. 5 ق.ت.ج.:" يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى العقوبتين فقط، رؤساء كل شركة والقائمون بإدارتها ومديروها العامون الذين يتعمدون:
5ـ لم يعدوا أو لم يقدموا و/ أو لم ينشروا الحسابات المدعمة كما هو محدد في المادة 732 مكرر من هذا القانون."

عن الجهة القضائية المختصة[1].

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول الحسابات المدعمة للتعبير عن الرأي يبين فيه آداء مهمته، والذي يتم إرساله للجمعية العامة العادية[2]، على أن ينتهي هذا التقرير حول الحسابات المدعمة للتعبير عن رأي محافظ الحسابات وكما سبقت الإشارة بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر. كما ينبغي أن يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنّه أدى مهمة الرّقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأنّ الحسابات المدعمة لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية[3]. حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، بقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها. يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات المدعمة قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07ـ11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النّظام المحاسبي المالي المعدل والنصوص المتعلقة به[4].

تتضمن الحسابات المدعمة الخاضعة لرأي محافظ الحسابات، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق.يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل، ويؤشر عليها من قبل محافظ الحسابات، تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى مما يسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.

---

[1]Art. L823-14 al. 2 C.com.fr. (Créé par Ordonnance n°2005-1126 du 8 septembre 2005 - art. 19 JORF 9 septembre 2005.) .

[2] لقد سبقت الإشارة في المطلب الأول من المذكرة، إلى محتوى التقرير السنوي العام الذي يلزم محافظ الحسابات بإعداده، وبالتالي فإن هذا الأخير لما يعد تقريره حول الحسابات المدعمة يلتزم بنفي الخطوات ويكون لهذا التقرير نفس محتوى التقرير السنوي العام، يختلف الأمر فقط في العبارات التي يستعملها هذا الأخير والخاصة بالخسابات المدعمة. أنظر أحكام القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، السالف الذكر، ف. 2.1.

[3] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، السالف الذكر، ف. 1. 3.

[4] المادتين 31 و32 من القانون رقم 07ـ11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النّظام المحاسبي المالي، السالف الذكر.

يعبر محافظ الحسابات عن رأيه فيما يخص حسابات السنة المالية المعنية، ولو كانت تتضمن إشارة إلى السنة المالية السابقة [1].

لا يخضع محافظوا الحسابات في مجموعة الشركة التي تعد حسابات مدعمة لواجب السر المهني[2]، حول الوقائع، الأفعال والمعلومات التي علموا بها أو إطلعوا عليها، وفي هذه الحالة يرفع السر المهني بين محافظي الحسابات لنفس الهيئة من أجل وضع الحسابات المدعمة، وذلك نظرا لما يترتب على إبقاء السر المهني بين هؤلاء من إضرار بنوعية الأشغال التي يقومون بها والعوائق للدعم المتبادل الذي يلزم به محافظي حسابات المجموعة فيما بينهم[3].

[1] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، ف. 7.1.:" لا يسر رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعينة، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، بالنسبة لكل قسم، كما نص عليه القانون رقم07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007، والمتضمن النّظام المحاسبي المالي."

[2] Art. L.621-9-3 al. 2 C.mon.fr.*: « Pour l'application de la présente sous-section, les commissaires aux comptes sont déliés du secret professionnel à l'égard de l'AMF ». Ces dispositions s'appliquent uniquement dans le cadre des enquêtes."*

[3] E. GARAUD, *Commissaire aux comptes*, 2006, n° 119, p. 29. : « *Partage du secret professionnel- Toute rétention d'information entre les commissaires qui officient au sein du groupe établissant les comptes consolidés serait nuisible à la qualité de leurs travaux et serait un obstacle au concours actif que ces praticiens doivent mutuellement s'apporter. L'article L. 822-15 du Code de commerce prévoit donc que « les commissaires aux comptes de la personne morale consolidante et les commissaires aux comptes des personnes consolidés sont, les uns des autre, libéré du secret professionnel. »*

المبحث الثاني: التزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين عن القرارات التي تمس مصلحة الشركة

يلتزم محافظ الحسابات في شركة المساهمة بإعلام المساهمين عن القرارت التي تمس بمصلحة الشخص المعنوي، أي بالإتفاقيات المنظمة المبرمة بين الشركة والمديرين و/أو المساهمين، ليس هذا فحسب، بل عليه كذلك إبلاغ المساهمين عن القرارات المتعلقة بمصيرها، تبعا لذلك، يقتضي الوضع التعرض لمدى إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين عن الاتفاقيات المنظمة بين الشركة المديرين أوالشركاء في المطلب الأول، وكذا مدى التزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين عن القرارات المتعلقة بمصير الشركة في المطلب الثاني.

المطلب الأول: مدى التزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين عن الاتفاقيات المنظمة بين الشركة والمديرين أوالمساهمين

يلاحظ بالرجوع إلى الميدان العملي للشركات التجارية وخاصة شركات المساهمة، أنه يتم إبرام اتفاقيات مختلفة بين الشركة ومديريها أو المساهمين التي تختلف باختلاف موضوعها، فإذا كان محل الاتفاقية عمليات مألوفة، أي عادية فيتعلق الأمر بالاتفاقيات الحرة[1]، التي لا تخضع إلى أي إذن مسبق[2]،

[1] المادتان 628 ف.3 و672 ف.3 ق.ت.ج.

- Arts. L. 225-38 et L. 225-86. C. com.fr

[2] F. ZERAOUI-SALAH, *Les conventions interdites dans la société par actions : des correctifs nécessaires*, Rev. entr. com. 2009, parag. 2, p. 46 : « *Un désordre de numérotation caractérise les dispositions intéressant les conventions interdites dans la société par actions moniste. Ces dispositions sont insérées dans le corps d'un article (l'article 628 du Code de commerce) qui lui intéresse exclusivement les conventions soumises à la procédure d'autorisation et de contrôle. Ce désordre peut susciter des incompréhensions, voir des contradictions de textes peu souhaitables. A l'exemple des dispositions régissant ces mêmes conventions dans la société par actions duale, il importe de réserver un article à l'interdiction des contrats d'emprunt, de découvert, de cautionnement et d'aval et qui doit trouver sa place à la suite des dispositions réservées aux conventions autorisées.* »

إذا كانت اتفاقيات محلها تصرفات لا يمكن إبرامها قانونا بين المديرين والشركة فتعد إتفاقيات ممنوعة[1]، أمّا النّوع الأخير وهو موضوع الدراسة فهو الاتفاقيات المنظمة، والتي تتطلب شروط وإجراءات خاصة لإبرامها وتسمى بالاتفاقيات الخاضعة لترخيص مسبق، أي الإتفاقيات المنظمة[2].

عرف التنظيم الجزائري الإتفاقيات المنظمة بأنها جميع الإتفاقيات باستثناء تلك الخاصة بالعمليات الجارية، يتم إبرامها في ظروف عادية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، عن طريق الإستعانة بوسيط بين الشركة والأشخاص المكلفين بذلك[3]، تستلزم الإتفاقيات المنظمة ترخيصا مسبقا لإبرامها، على أن هنالك

ـ أنظر أيضا، مفتاح بوجلال، الإتفاقيات المحظورة في شركة المساهمة، مجلة المؤسسة والتجارة، 2012، العدد 8، ص.57.:" إن الإتفاقيات الممنوعة بين شركة المساهمة والقائمين بإدارتها في نظام مجلس الإدارة، أو أعضاء مجلس المديرين وأعضاء مجلس المراقبة في نظام مجلس المديرين تنحصر في العمليات المرتبطة بأموال وائتمان شركة المساهمة، وهي تتمثل حسب صيغة النص في القانون التجاري الجزائري والفرنسي، في القروض، فتح حساب جاري لأولئك الأعضاء على المكشوف أو بأي طريقة أخرى، كما تشمل هذه القائمة ايضا، الكفالة أو الضمان الاحتياطي لالتزاماتهم الشخصية إتجاه الغير." وميراوي فوزية، الإتفاقيات العادية في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، 2009، العدد05، ص. 09.

[1] المادة 671 والمادة 628 ف.3 ق.ت.ج. كما يرى جانب من الفقه الجزائري بأن المادة 628 من القانون التجاري الجزائري، تنص على أحكام كل من الإتفاقيات الممنوعة والإتفاقيات التي تخضع لترخيص مسبق، وهذا ما قد يؤدي إلى سوء فهم الأحكام الخاصة بكل نوع منها، ولهاته الأسباب يطالب بتخصيص مادة مستقلة للإتفاقيات الممنوعة.

-Art. L.225-43 C. com. fr.
-Art. L.225-91 C.com.fr. (Modifié par Loi 2009-323 du 25 mars 2009-art 8(V).)
-Art. L. 225-38 C.com.fr.

[2] المادة 670 ق.ت.ج.

[3] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الثالث: معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة، ف. 3.3. :" تعدّ إتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين:

- رئيس مجلس إدارة الشركة،
- الرئيس المدير العام للشركة،
- أحد متصرفيها،
- عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة،
- ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين،
- الأشخاص المعنويون المتصرفون،
- المسيرون والمسيرون المتضامنون،

شروط وإجراءات لابد من اتباعها من أجل الحصول على الترخيص، والتي تقتضي وجوب تحرير تقرير خاص من طرف محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المبرمة[1]، ثم عرضها على الجمعية العامة للمساهمين من أجل البث فيها بالمصادقة عليها أو رفض المصادقة، نظير التعرض لجزاءات في حالة مخالفة هاته الالتزامات.

نص القرار الصادر في 24 يونيو 2013 السالف الذكر[2]مثله مثل التشريع الفرنسي[3]، على أنّه يجب على مجلس الإدارة حينما يمنح ترخيصا مسبقا تبرير الفائدة التي تعود بها هاته الاتفاقية على الشركة، كما أنّه لابد من توضيح الشروط المالية المنجرّة عنها، وهذا في كل من شركة المساهمة ذات مجلس الإدارة وشركة المساهمة ذات مجلس المديرين، ويقع نفس الإلتزام على عاتق مجلس المراقبة في شركة المساهمة

– المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة."

[1] بوقرو سعيد، الاتفاقيات بين شركة المساهمة ومديرها أو الشركاء، أطروحة شهادة الدكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2011–2012، ص. 18.: « ...أما إذا تخلف معيار إعتبار التصرف من الإتفاقيات العادية، فيكون العقد من فئة الإتفاقيات المنظمة التي تستلزم ترخيصا مسبقا لإبرامها، إذ يجب التفصيل في الشروط والإجراءات الواجب اتباعها لاستصدار هذا الترخيص، ثم واجب تحرير التقرير الخاص من طرف محافظي الحسابات بشأن الإتفاقيات المبرمة."

[2] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الثالث: معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة، ف. 3. 7. :" إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص، طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية وهي:

– عدا الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل،

– أسماء المتصرفين أو المدراء العامين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنيين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية،

– طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات،

– ظروف إبرام هذه الاتفاقيات، لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة، الرّسومات والعمولات المقدمة، آجال الدفع الممنوحة، الفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة، وعند الاقتضاء كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها."

[3] Art. L. 225-38 C.com.fr : « *L'autorisation préalable du conseil d'administration est motivée en justifiant de l'intérêt de la convention pour la société, notamment en précisant les conditions financières qui y sont attachées* ».

ذات النّظام المزدوج (ذات مجلس المديرين ومجلس المراقبة)[1].

وقد ألزم التنظيم الجزائري[2]على الرئيس أن يقدم لأعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، ولمحافظ الحسابات قائمة موضوع الاتفاقيات التي تتضمن العمليات الجارية والمبرمة بشروط عادية (اتفاقيات حرّة).

إن الأحكام الحالية حول الاتفاقيات المنظمة [3]، تنص على وجوب إعداد تقرير خاص من لدن محافظ الحسابات، وهذا على خلاف ما كان عليه الوضع في ظل القانون رقم91ـ08 الملغى[4]، الذي كان ينص فقط على إلتزام محافظ الحسابات بإعداد التقرير العام دون التقرير الخاص[5].

يجدر التنويه، إلى أنّ المشرع الجزائري قد حذا حذو نظيره المشرع الفرنسي، كونه لم يدرج رأي محافظ الحسابات حول الاتفاقيات المنظمة كبيان ضمن البيانات الواجبة في التقرير العام، بالرغم من أنه نص على إعطاء محافظ الحسابات رأيه في التقرير العام إذ فضل إعطاء محافظ الحسابات رأيه في هاته الاتفاقيات من خلال تقرير خاص[6]، وذلك من أجل إعلام المساهمين وتنوير سبيلهم ليقوموا بالفصل في هاته الاتفاقيات.

هذا، ولقد إعتبر جانب من الفقه عدم وجود حماية كافية للحقوق الفردية للشركاء، وبالتنظيم غير الفعال

---

[1] Art. L. 225-86 C.com.fr. (*Dans les SA à directoire et conseil de surveillance*.)
Art R. 225-30 al.1 C.com.fr. (Codifié par Décret 2007-431 du 25 mars 2007, JORF 27 mars 2007): "*Le president du conseil d'administration avise les commissaires aux comptes des conventions et engagements autorisés en application des articles L.225-38 ou L.225-42-1, dans le délai d'un mois à compter de la conclusion de ces conventions et engagements.*"

[2] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر،الفصل الثالث: معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة، ف. 3. 5.:"يعدّ التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة الاجتماعية وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية، مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء، تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جاري ظاهريا، بالنّظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته."

[3] المادة 25 ف.3 من القانون رقم 10ـ01 السالف الذكر: "يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد: تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة".

[4] المادة 29 من القانون رقم 91ـ08 الملغى السالف الذكر.

[5] المادة 25 من القانون رقم 10ـ01 السالف الذكر.

[6] بوقرور سعيد، الاتفاقيات بين شركة المساهمة ومديرها أو الشركاء، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 353.

للإتفاقيات المبرمة بين الشركاء والمديرين أو الشركاء في ظل القانون التجاري، على أساس أن هنالك تحديد قانوني لا يتناسب مع إختصاصات كل من الشركاء والمديرين[1].

عموما، يلاحظ من إستقراء النصوص الخاصة بشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة أنه يشترط إبرام أي إتفاقية بين الشركة ومديريها، أو شركة أخرى في حالة ما إذا كان أحد القائمين بالإدارة مالكا شريكا أو لا، مسيرا أو قائما بالإدارة أو مديرا لهاته الشركة، الحصول على ترخيص مسبق من طرف الجمعية العامة[2]. أما فيما يتعلق بشركة المساهمة ذات مجلس المديرين وذات مجلس المراقبة، فقد تم إخضاع الإتفاقيات التي تبرم بين الشركة وعضو من أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة إلى ترخيص مسبق مقدم من قبل مجلس المراقبة[3]، وقد ألزم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص عن هاته الإتفاقيات إلى الجمعية العامة[4]. يفهم من خلال هاته الأحكام إلتزام محافظ الحسابات بتقديم تقرير فقط حول الإتفاقيات التي تم ترخيصها من قبل المجلس[5]. تجدر الملاحظة، إلى أن القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، قد أزال الغموض التي كانت موجودة من قبل، حيث تم النص صراحة على حالة الإتفاقيات المرخص بها من قبل المجلس والتي لم يتم إبلاغها لمحافظ الحسابات[6]، كونه ألزم محافظ الحسابات بالإشارة في تقريره إلى الإتفاقيات التي علم بوجودها أو تلك التي إكتشفها لوحده في تقرير خاص، ولقد تم النص صراحة على أنه: "إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها، أو لم يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص"، على أنه في حالة إكتشاف محافظ

---

[1] M. SALAH, *Pour une perfectibilité du fonctionnement des sociétés commerciales*, Rev. alg. vol. n°1, 1991, p.144 *: « L'étude du droit algérien des sociétés commerciales relève d'une protection insuffisante des droits individuels des associés et une réglementation inefficace des conventions entre ces associés et leurs dirigeants ou associés. Toutes les deux relèvent d'une délimitation légale inadéquate des prérogatives des associés et des dirigeants sociaux* ».

[2] المادة 628 ف. 3 ق.ت.ج. المتعلقة بشركة المساهمة ذات مجلس الإدارة.:" ...وعلى مندوبي الحسابات أن يقدموا تقريرا خاصا عن الإتفاقيات التي رخص بها المجلس."

[3] المادة 670 ق.ت.ج. خاصة بشركة المساهمة ذات مجلس المديرين ومجلس المراقبة.

[4] المادة 672 ف.3 ق.ت.ج.

[5] بوقرو سعيد، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 355.

[6] القرار المؤرخ في 24 يونيو2013، السالف الذكر، الفصل الثالث: معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة، ف. 3. 7.

الحسابات وهو بصدد القيام بمهامه الرقابية وجود إتفاقيات غير مرخصة، فلا بد ومن أجل معرفة إذا ما كان بصدد إتفاقيات منظمة أو إتفاقيات أخرى تقدير طابعها الخاص[1]. وإذا تبين لمحافظ الحسابات إلزامية منح ترخيص، فيجب أن يعلم القائمين بالإدارة، ويتولى جراء ذلك إعداد تقريره الخاص وإرساله إلى الجمعية العامة العادية[2].

هذا، وقد أكد التنظيم الجزائري[3]، على عدم إدلاء محافظ الحسابات في تقريره الخاص برأيه بشأن جدوى أو صحة الإتفاقيات المنظمة أو ملائمتها.

يجدر التنويه، إلى أن المشرع الفرنسي قام لأول مرة بتنظيم العلاقات الموجودة بين الشركة والمديرين أو الشركاء، بموجب القانون الصادر في 24 جويلية 1867[4]، وذلك بهدف حماية المساهمين المالكين للأقلية وإبعاد كل تجاوز وتأمين قدر من الشفافية، ثم شيئا فشيء ومع التعديلات التشريعية التي عرفتها فرنسا تم تبني هاته المبادئ والعمل بها، وبعد ذلك جاء القانون المؤرخ في 4 مارس 1943، الذي استجاب بتميزه سمات أساسية: الاتفاقيات المبرمة بين الإداريين والشركة تعد حرة عندما تنصب على عمليات جارية ومبرمة بشروط عادية[5]، أمّا البقية فهي تخضع لترخيص مسبق من
مجلس الإدارة مع إعلام محافظ الحسابات بها، وتكون هاته الاتفاقيات خاضعة لموافقة الجمعية العامة للمساهمين.

---

[1] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الثالث: معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة، ف. 3. 11. :" عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته، فإنّه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية، بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أولا.

في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة، فإنّه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة، ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، حسب ما تنص عليه لاسيما أحكام المادة 628 من القانون التجاري، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك ويرسله إلى الجمعية العامة العادية."

[2] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الثالث: معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة، ف. 3. 2.

[3] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الثالث: معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة، الفقرة الأخيرة من 3. 8.: " لا يقدم محافظ الحسابات في تقريره الخاص، بأي حال من الأحوال، أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات."

[4] Art. 40 C.com.fr.(Loi du 24 juillet 1867), cité par J. POTDEVIN, *Le commissaire aux comptes*, 1ère éd., DELMAS, Dalloz, 1996, pp. 134 et 135.

[5] D. SCHMIDT, « *Des convention réglementées » à la publication des transactions entre parties liées*, Mél. Ph. MERLE, Liber pmicornnu, éd. Dalloz, p. 647.

إن قانون 24 جويلية 1966 قد أعاد العمل بنص المادة 40 من قانون 24 جويلية 1867 السالفة الذكر دون تعديلات جوهرية[1]، وقد تم جمع هاته النصوص وتنسيقها من قبل الأمر رقم 2000-912 الصادر في 18 سبتمبر 2000[2]. على أنه ومن أجل تحديد نطاق تطبيق المادة 101 من القانون الصادر في 24 جويلية 1966[3]، قامت لجنة الدراسات القانونية للمجلس الوطني لمحافظي الحسابات بدراسة اتخذت من خلالها هاته الأخيرة موقفا حول بعض الاتفاقيات المنظمة[4]، والتقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول الاتفاقيات المنظمة[5]. يجدر التنويه، إلى أنه وبصدور قانون التنظيمات الاقتصادية الجديدة رقم 2001-420 في 15 ماي[6]2001، تم تمديد مجال الترخيص بالاتفاقيات المبرمة بين المساهمين الذين يمتلكون أكثر من 5% من حقوق التصويت وأمر بإقامة قائمة الاتفاقيات التي تدور جول العمليات، أما بصدور القانون رقم 2003 ـ 706 في 01 أوت 2003[7]، تم رفع نسبة 5% إلى 10%، وقد أكد جانب من الفقه الفرنسي[8]، على أن قانون الإئتمان المالي يسعى بالدرجة الأولى إلى إعادة ثقة المتعاملين الإقتصاديين في الشركات المسعرة، نظرا للقضايا التي مست الكثير من المؤسسات. ثم قام القانون رقم 2011-525 الصادر في 17 ماي 2011[9] المتضمن تبسيط وتحسين نوعية الحق، بإلغاء القائمة الخاصة بالاتفاقيات الجارية المبرمة بشروط عادية.

---

[1] Arts. 101 et s. C.com.fr. (Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commereciales, JORF 26 juillet 1966,).

[2] Arts. L. 225-38 et s. (Ordonnance n° 2000-912 du 18 sept. 2000), C.com.fr.

[3] J. MONEGER et Th. GRANIER, op. cit., n° 418, p. 115.

[4] Bull. CNCC. 1990, n° 79, p. 289.

[5] CNCC., coll. notes d'information, 4 Janv. 1991, n°417.

[6] Loi n° 2001-420 du 15 mai 2001relative aux nouvelles régulations économiques, J.O.R.F. n° 113 du 16 mai 2001.

[7] Loi n° 2003-706 du 1 aout 2003 de sécurité financière, J.O.R.F. du 2 aout 2003, n° 177, p. 13220, texte n° 3.

[8] H. BOISSEL DOMBREVAT, *Le droit d'information des actionnaires des sociétés non cotées après les réformes récentes*, gaz. pal. n° 147/148, 26/27 Mai 2004, pp. 34 et 37. : « *La loi de sécurité financière vise, en particulier à restaurer la confiance des acteurs économiques dans les sociétés cotées, suites aux affaires ayant affecté des entreprises de premier plan.* »

[9] Loi n° 2011-525 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit, J.O.R.F., du 18 mai 2011, n° 0115, p. 8571, texte n° 2.

عموما، رأى جانب من الفقه الفرنسي[1] أنّ الإجراء المتعلق بالاتفاقيات المنظمة هدفه منذ أكثر من ستون عاما هو حماية مصلحة الشركة، إذ يتعلق الأمر بتجنب قيام مدير أو مساهم يملك نسبة محددة من حق التصويت باستخدام سلطاته أو تأثيره بعيدا عن كل رقابة، من أجل التعاقد مع الشركة بشروط امتيازية مقارنة مع تلك التي بإمكان الغير الحصول عليها في إطار تفاوض قانوني (عادل) ومتوازن مع الشركة، وهكذا، فإنّ هاته الشروط الأكثر امتياز تعد نتيجة تواطؤ أو تأثير، وبإمكانها أن تخلف ضررا بالشركة ولمساهيمها ولدائينها، لهاته الأسباب يأتي دور وواجب القضاء ومختلف قوانين الحوكمة لتلزم المديرين بواجب التصرف الأحسن لمصلحة الشركة والولاء إتجاهها.

ويضيف نفس الجانب من الفقه، بأنّ هاته الواجبات تلزم كذلك المديرين بالسهر على ألا تبرم هاته الاتفاقيات من قبل "أطراف مرتبطة" بالشركة، أي لها روابط تسمح لها بالحصول عليها وبشروط أكثر امتياز مقارنة مع الغير الذين ليست لهم صلة بالشركة، وبالتالي فإنّ رقابة الاتفاقيات تهم أيضا السوق أو مجموع المستثمرين.

تضمن قانون الإئتمان المالي الصادر في 01 أوت 2003 مجموعة من النصوص المقررة لتأمين شفافية أكثر في تسيير الشركة[2]، بالإضافة إلى قوانين التنظيمات الاقتصادية الجديدة التي مددت نظام الاتفاقيات المنظمة إلى اتفاقيات التي تتم مباشرة أو عن طريق شخص وسيط بين الشركة وأحد مساهميها، والذي يملك نسبة حق التصويت تفوق 5% وكذلك الشركة التي تراقب هذا المساهم[3].

بصدور القانون رقم 2005-842 في 26 جويلية 2005[4] للثقة وعصرنة الإقتصاد، تم إخضاع التعهدات المتخذة لصالح الرؤساء والمديرين العامين أو المديرين العامين المفوضين من قبل الشركة نفسها أو من قبل كل شركة مراقبة أو التي تراقبها وتتعلق بعناصر الأجور، التعويضات أو الناتجة أو يمكن أن

---

[1] D. SCHMIDT, op.cit., p. 648.
[2] J. POTDEVIN, *Le commissaire aux comptes*, 1ère éd., DELMAS, éd, Dalloz. 1996, pp. 134 et 135.
[3] Art. L. 233-3 C. com. fr. V. Aussi ; H. BOISSEL DOMBREVAL, op.cit.,, p. 34. : « *La loi de sécurité financière vise, en particulier à restaurer la confiance des acteurs économiques dans les sociétés cotées, suites aux affaires ayant affecté des entreprises de premier plan.* »
[4] Loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie, J.O.R.F. n° 173 du 27 juillet 2005, p. 12160, texte n° 2.

تنتج بسبب انتهاء أو استبدال مهامهم أو اللاحقة لهاته[1]، للإجراء المطبق على الاتفاقيات المنظمة في شركات المساهمة التي تطرح أسهمها للتفاوض في سوق منظمة[2]. وقد تم تكملة هذه النصوص بموجب القانون رقم 2007–1223 الصادر في 21 أوت2007[3]، لفائدة العمل، الشغل والقدرة الشرائية.

تكون الاتفاقيات المبرمة بين الشركة ومديرها أو المساهمين بطريقة مباشرة أو عن طريق وسيط موضوعا لنظام خاص، بهدف ضمان أنّ هاته الاتفاقيات لم تبرم إضرارا ومساسا بمصلحة الشركة أو مجموع المساهمين، ويشارك محافظ الحسابات بصفة فعالة في تأمين ذلك[4].

يلاحظ أن المشرع الفرنسي على خلاف الجزائري قد نص على امتيازات، إذا تعلق الأمر بإدماج أو انفصال شركتين لهما نفس المديرين، إذ لا تخضع هذه العمليات لإلزامية الترخيص المسبق، والسبب راجع لكفاية الإجراءات المشترطة في إتمام الاندماج أو الانفصال، بالإضافة إلى أن القرار هو القانون الأساسي وبناءً على تقرير خاص لمحافظي حسابات الشركة[5].

فضلا عن ذلك، نص المشرع الفرنسي كذلك على أنه يتوجب على مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بحسب الحالة، عند منح الترخيص المسبق تحديد الفائدة التي تعود بها الإتفاقية على الشركة،

مع توضيح الشروط العامة المرتبطة بها أو المنجرة عنها.

كما نص التنظيم الفرنسي، على وجوب إعلام رئيس مجلس الإدارة محافظي الحسابات بالاتفاقيات والتعهدات المصرح بها في أجل شهر ابتداءً من إبرام هاته التعهدات والاتفاقيات. مع الإشارة إلى أنّ المرسوم رقم 2015ـ545[6] الصادر في 18 ماي 2015، قد أدخل تعديلات على النصوص القانونية،

---

[1]Art. L. 225-42-1. C. com.fr.

[2] Rép. Sociétés Dalloz, *Commissaire aux comptes*, op. cit, p. 38.

[3] Loi n° 2007-1223 du 21 aout 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, J.O.R.F. n° 193 du 22 aout 2007, , p. 13945, texte n° 1.

[4] D. PORACCHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes*, rép. soc., Dalloz, T.VI, septembre 2008, 38e année, p.37.

[5] بوقرو سعيد، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 258، أنظر أيضا المواد من 744 إلى 762 ق.ت.ج.

-Arts. L. 236-1 à L.236-22 C. com.fr.

[6] Décret n° 2015-545 du 18 mai 2015 *pris pour application de l'ordonnance n° 2014- 863 du 31 juillet 2104 relative au droit de sociétés, prise en application de l'article 3 de la loi n° 2014-1 du*

عن طريق إضافة نصوص جديدة خاصة بتقرير محافظ الحسابات حول الاتفاقيات والتعهدات المصرح بها، حيث نص على ضرورة تبيان رئيس مجلس الإدارة للأسباب والدوافع المبررة لكل إتفاقية أو تعهد مصرح به ومقبول من قبل مجلس الإدارة وأنه تم لصالح الشركة. إضافة إلى أن بيان 05 جوان 2015 السالف الذكر، قد قضى أنّ إلتزام الرئيس بتقديم مبرر لإبرام الاتفاقيات والتعهدات لمحافظ الحسابات، لا يتعلق إلا بالاتفاقيات والتعهدات الجديدة والتي أُخبر بها ابتداءً من 01 جوان 2015[1]، إذا لم يبرر مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة الترخيص المقدم للاتفاقيات والتعهدات المنظمة المرخصة ابتداءً من 03 أوت 2014، يلزم محافظ الحسابات في هاته الحالة بأن يذكر المخالفة في التقرير الخاص فيما يخص كل اتفاقية أو تعهد معنى، علما أن المجلس الوطني لمحافظي الحسابات قد بين كيفية تحرير هاته المخالفة[2].

يحتوي التقرير الخاص على الكيفيات الأساسية الضرورية لهاته الاتفاقيات والتعهدات بالإضافة إلى تبيان الأسعار أو الأثمان المطبقة، التخفيضات والعمولات الممنوحة، أجال التسديد والفوائد المشترطة، الضمانات الممنوحة، طبيعة ومبلغ وكيفيات منح كل الإمتيازات أوالتعويضات، المنصوص عليها في القانون التجاري[3].

تجدر الملاحظة، إلى أنّه ليس من صلاحيات محافظ الحسابات تقدير أهمية الإتفاقية أو التعهد ولا المصلحة التي تعود على الشركة من إبرام الاتفاقية أو التعهد، بل يكون لمحافظ الحسابات التعرف على البيان الذي أرسل له من قبل رئيس المجلس، وبإمكانه الرجوع إلى المعلومات التي جمعها أثناء إختبار المحاضر الشفوية للاجتماعات المنعقدة من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة[4]، وله الإشارة عند

---

janvier 2014 habilitant le gouvernement à simplifier et sécuriser la vie des entreprises, J.O.R.F. n° 0115 du 20 mai 2015, p. 8506, texte n° 9.

[1] CNCC, Communiqué de la CNCC sur les nouvelles dispositions relatives au rapport du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés, op. cit., n° 1.2, p.3.

[2] Communiqué du 05 juin 2015, préc., :« *En application de la loi, nous vous signalons que l'autorisation préalable donnée par le conseil d'administration (ou de surveillance) ne comporte pas les motifs justifiant de l'intérêt de la convention : de l'engagement pour la société, prévue par l'article L. 225-38 (ou : L.225-86 du code de commerce)*».

[3] Art. R. 225-31-6° C.com.fr.

[4] NEP 550, paragraphe 12 « *Relations et transaction avec les parties liées* ».

الإقتضاء لكل المعلومات والإرشادات الأخرى مما يمكن المساهمين من تقدير الفائدة المرتبطة بإبرام الاتفاقيات والتعهدات.

وقد اعتبر المجلس الوطني لمحافظي الحسابات أن عبارة "عند الاقتضاء أو عند اللّزوم"، تعني أنّه يقع على عاتق محافظ الحسابات إبداء رأيه المهني من أجل تحديد إذا ما كانت المعلومات المكملة لتلك الظاهرة في الحوافز التي أرسلت إليه في مصلحة الشركة، أو بغية إعلام المساهمين لتقدير المصلحة اللّصيقة بإبرام الاتفاقيات أو التعهدات. إنّ المعلومات المقدمة من قبل محافظ الحسابات في تقريره الخاص ليست مقيدة، فبإمكانه أن يطلب من المديرين كل المعلومات المكملة، والتي يجدها هامة وضرورية لإعلام كامل للمساهمين أو المنخرطين[1].

هذا، وإنه بإمكان المساهمين رفض تبني الإتفاقية في حالة عدم تقديم تبرير إبرام الإتفاقيات من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة ، وإذا قبلها المساهمون بالرغم من غياب التبرير فلا يمكن إبطالها فيما بعد، على أن يتحمل أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة النتائج السلبية التي تعود على الشركة جراء إبرام هاته الإتفاقيات.

تعد مصلحة الشركة السبب الرئيسي لوجود تنظيم للاتفاقيات المنظمة، والتي تم التطرق لها في العديد من النصوص القانونية، أمّا المصلحة الاجتماعية،[2] فلم يتولى القانون الفرنسي إعطاء تعريف خاص بها، ولكنه تم التطرق لهذا المفهوم بطرق ملتوية خاصة في مجال سلطات المديرين والفروع والشركات المراقبة[3].

إن المرسوم رقم 2014ـ863 الصادر بتاريخ 31 جويلية 2014 المتعلق بقانون الشركات ، قام بإدراج نص قانوني[4]، بموجبه يتولى مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة دراسة الإتفاقيات أو معاينة التعهدات

[1] CNCC. NI IX, *Le rapport du commissaire aux comptes sur les conventions réglementées*, juin 2001, partie 4.21.

[2] S. ZREIK, *Conventions réglementées et intérêt social en droit comparé (Liban- France-USA)*, thèse de doctorat en droit, Faculté de droit et des sciences politiques, Université Paris II, Mars 2011, p. 29.

[3] Art. L. 233-3, I (2°) C.com.fr.

[4] Art. L. 225-40-1 C.com.fr. :« *Les conventions conclues et autorisées au cours d'exercices antérieurs dont l'exécution à été poursuivie au cours du dernier exercice sont examinées chaque année par le conseil d'administration et communiquées au CAC pour les besoins de l'établissement*

المرخصة أثناء السنة المالية السابقة، رغم أن تنفيذها تم أثناء السنة المالية الجارية، كما أن عليه إرسالها لمحافظ الحسابات ليستعين بها من أجل إعداد تقريره الخاص حولها[1].

في حين، أضاف المرسوم التنفيذي رقم 2015ـ545 الصادر في 18 ماي 2015 أحكاما خاصة بمحتوى التقرير الخاص[2]، والذي يجب أن يتضمن قائمة الاتفاقيات والتعهدات المبرمة والمرخصة خلال السنة السابقة والتي بقي تنفيذها متواصل خلال آخر سنة بعد دراستها من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة[3]، وكذلك عند الاقتضاء، كل المعلومات التي تسمح للمساهمين بتقدير المصلحة التي تعود على الشركة نتيجة إبرام الاتفاقيات والتعهدات المذكورة.

في الأخير، يمكن القول أن محافظ الحسابات قد يتعرض لصعوبات من الناحية العملية، والتي تكمن في تضارب الآراء بينه وبين المديرين فيما يخص طبيعة هاته الإتفاقيات، على أساس أن المديرون قد يعتبرون أن إتفاقية معينة تتعلق بعمليات جارية ومبرمة وفق شروط عادية، وبالتالي لا تحتاج للموافقة أو الترخيص، أما محافظ الحسابات فيرى عكس ذلك، ومن ثم يشير إلى ذلك في تقريره بمعنى إلى وجود مخالفة[4].

---

du rapport prévue au troisième alinéa de l'article L.225-40.(Ordonnance n° 2014-863 du 31 juillet 2014 relative au droit des sociétés, J.O.R.F. du 2 aout 2014). »

[1] تجدر الإشارة إلى أنّه لم يتم تعديل المادة R. 225−30 من القانون التجاري الفرنسي فيما يتعلق بالاتفاقيات القديمة، إذ نصت هذه المادة على أنّه عندما "يكون تنفيذ الاتفاقيات متواصل والتعهدات مبرمة ومرخصة أثناء السنة المالية السابقة، ففي هاته الحالة لابد من إعلام محافظي الحسابات بهاته الوضعية في أجل شهر ابتداءًا من قفل السنة المالية، أمّا المادة R. 225−57 فهي خاصة بشركات المساهمة ذات مجلس المديرين ومجلس المراقبة.

[2] Arts. R. 225-31. 7° et R. 225-58.6° C. com.fr. (Décret n° 2015-545 du 18 mai 2015 préc)

[3] Arts. L. 225-40-1 C. com. fr. dans les sociétés anonymes à conseil d'administration et L. 225-88-1 dans les SA à directoire et conseil de surveillance.

[4] J. MONEGER et Th. GRANIER, *Le commissaire aux comptes*, op. cit., n° 418, p. 114 et C.A. Lyon, 21 Janv.1986, Bull. CNCC 1986, n°62, p.182, note E. du Pontavice.

المطلب الثاني: مدى التزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين عن القرارات المتعلقة بمصير الشركة

يقع على عاتق محافظ الحسابات إعلام المساهمين عن القرارات المتعلقة بمصير الشركة، ويعنى بها تلك القرارات الخاصة بتحويل الشركة وكذا الإنفصال والإندماج، لأن مثل هاته القرارات بإمكانها المساس بمصلحة الشركة وبالتالي مصلحة المساهمين.

أولا: الإعلام المتعلق بقرار تحويل الشركة

يمكن أن تتحول شركة المساهمة إلى شركة من نوع آخر، على أن تتوافر شروط معينة ألا وهي مرور سنتين على الأقل من تاريخ إنشائها وذلك وقت إتخاذ قرار تحويلها، كما لا بد أن تكون قد أعدت ميزانية للسنتين الماليتين الأوليين[1]، وأن يتخذ القرار من لدن المساهمين، مع عرض الميزانية عند الإقتضاء على جمعيات أصحاب السندات للموافقة[2]، يتم إثبات موافقة جميع المساهمين، مع ضرورة خضوع قرار التحويل للإشهار القانوني.

نص المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي[3]، على أنه يتطلب التحويل إلى شركة تضامن موافقة جميع الشركاء [4]، شريطة أن يتخذ هذا القرار بإجماع المساهمين، ويستلزم تحويل الشركة إلى شركة التوصية البسيطة أو التوصية بالأسهم مراعاة للشروط المنصوص عليها لتعديل القانون شركة التوصية البسيطة أو التوصية بالأسهم مراعاة للشروط المنصوص عليها لتعديل القانون الأساسي وكذا موافقة كل الشركاء الذين يقبلون أن يصبحوا شركاء متضامنين[5].

---

[1] المادة 715 مكرر 15 ق.ت.ج.

[2] المادة 715 مكرر 16 ق.ت.ج.

[3] Art. L. 223-245 C.com.fr.

[4] المادة 715 مكرر 17 ق.ت.ج.

[5] المادة 715 مكرر 17 ف.2 ق.ت.ج.

تجدر الملاحظة في هذا الصدد إلى ان هناك خطأ مادي وارد في النص بالصياغة العربية، يتعلق الأمر بالفقرة الثانية من المادة 715 مكرر 17 من القانون التجاري ، والذي ذكر "شركة المساهمة" رغم أن الأصح هو شركة التوصية بالأسهم وفقا لما جاءت به الصياغة الفرنسية. علما أن الشروط المتطلبة لتعديل القانون الأساسي هي تلك المحددة أو المنصوص عليها في المادة 674 من نفس القانون والذي قضى صراحة بأنه:" تختص الجمعية العامة العادية وحدها بصلاحيات تعديل القانون الأساسي في كل أحكامه، ويعتبر كل شرط مخالف لذلك كأن لم يكن. ومع ذلك يجوز لهذه الأخيرة أن ترفع من إلتزامات المساهمين، ما عدا العمليات الناتجة عن تجمع الأسهم التي تمت بصفة منتظمة، ولا يصح تداولها إلا إذا كان عدد المساهمين الحاضرين أو الممثلين يملكون النصف على الأقل من الأسهم في الدعوة الأولى وعلى ربع الأسهم ذات الحق في التصويت أثناء الدعوة الثانية. فإذا لم يكتمل هذا النصاب الأخير، جاز تأجيل إجتماع الجمعية الثانية إلى شهرين على الأكثر وذلك من يوم إستدعائها للإجتماع مع بقاء النصاب المطلوب هو الربع دائما. وتبث الجمعية العامة فيما يعرض عليها بأغلبية ثلثي الأصوات المعبر عنها، على أنه لا تؤخذ الأوراق البيضاء بعين الإعتبار إذا ما أجريت العملية عن طريق الإقتراع."

أما التحويل إلى شركة ذات المسؤولية المحدودة، فهو يتم وفق الشروط المحددة لتعديل القانون الأساسي السالف ذكرها[1]. عموما، تقتضي عملية التحويل في جميع الحالات قيام محافظ الحسابات بإعداد تقريره، وذلك لإنارة المساهمين وحتى يتمكنوا من إتخاذ قراراتهم وهم على بينة تامة، إذ يصرح من خلاله بأن يقوم وفقا للتنظيم بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم، يتضمن فقرة حول الواجبات المنجزة، خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد خاصة من أنّ مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة، ويرفع هذا التقرير الى الجمعية العامة غير العادية ، و الذي يشهد فيه أن رؤوس الأصول تساوي على الأقل رأسمال

[1] المادة 715 مكرر 17 ف.3 ق.ت.ج.

الشركة[1].

تجدر الإشارة على سبيل المقارنة، إلى أن محكمة النقض الفرنسية [2] أصدرت قرارا سايرت فيه القانون الفرنسي والذي مفاده أنه في حالة تحويل شركة المساهمة والتي يطلق عليها إسم الشركة المغفلة (anonyme société) إلى شركة مساهمة مبسطة(société anonyme simplfiée) يقع على عاتق محافظ الحسابات فقط إعداد تقرير يصرح من خلاله بأن أسهم المساهمين في الشركة تساوي على الأقل رأس المال الإجتماعي للشركة المقرر قانونا[3]، ولا يتوجب على محافظ الحسابات إعداد تقرير حول قيمة الأموال المشكلة لأصول الشركة، إذ أن هذا التقرير لا يتم إلا في حالة تحويل الشركة لشركة مساهمة ليس لديها محافظ حسابات، وهو الأمر الذي لا يوجد في شركة المساهمة.

إعتبرت محكمة النقض الفرنسية من جهة أخرى أن التقرير المعد طبقا للنصوص المقررة قانونا وذلك في حالة تحويل شركة مساهمة إلى شركة مساهمة مبسطة، لا يستلزم إيداعه لدى قلم المحكمة[4].

ثانيا: الإعلام المتعلق بعمليتي الإدماج والإنفصال

بناء على التغيرات الإقتصادية التي حدثت في الجزائر، أصبحت الشركات التجارية تسعى إلى تكوين وحدة إقتصادية فعالة عن طريق العثور على صيغة للتمركز فيما بينها، الأمر الذي يؤدي بها إلى الوصول إلى أهدافها ولعل أهمها نمو الوحدة الإقتصادية، ويتحقق ذلك بواسطة عملتي الإدماج والإنفصال[5]، وهما عمليتان ذات إتجاهين متعاكسين. يعد الإندماج وسيلة من وسائل التركيز الإقتصادي.

---

[1] القرار الصادر في 24 يونيو 2013 السالف الذكر، الفصل الرابع عشر: معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم، ف. 2.14.:" إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات."

[2] Cass. com. chambre commerciale, arret n° 06-15193 du 8 avril 2008.

[3] Art. L. 225-244 C. com. fr.

[4] Art. L. 224-3 C. com. fr.

[5] خصص المشرع الجزائري القسم الرابع من القانون التجاري لأحكام الإدماج والإنفصال، وعنون الفقرة الأولى من هذا القسم: بأحكام عامة، وتناول فيها المواد من 744 إلى 748، في حين تناولت الفقرة الثانية: أحكام خاصة بالشركات المساهمة من خلال المواد من 749 إلى 762 ق.ت.ج.

أما الإنفصال، فيقصد به قيام شركة بالإنقسام إلى عدة شركات في حالة ما إذا رغبت في مزاولة صناعة واحدة أو تجارة واحدة، وبالتالي يقتصر نشاط الشركة على نوع واحد أو أكثر من النشاطات التي كانت تباشره الشركة المنفصلة، في حين تقوم بالتخلي عن باقي النشاطات التي كانت تمارسها الشركة المنفصلة سابقا لصالح شركات أخرى قائمة أو جديدة[1].

لم يقم المشرع الجزائري[2] بإعطاء تعريف لإدماج الشركات التجارية، وإقتصر فقط على تبيان أنواعه وخصائصه بقوله: " للشركة ولو في حالة تصفيتها، أن تدمج في شركة أخرى أو أن تساهم في تأسيس شركة جديدة بطريقة الدمج. كما لها أن تقدم ماليتها لشركات موجودة أو أن تساهم معها في إنشاء شركات جديدة بطريقة الإدماج والإنفصال. كما لها أخيرا أن تقدم راسمالها لشركات جديدة بطريقة الإنفصال."

أما المشرع الفرنسي[3]، فقد نص على أنه بإمكان شركتان أو أكثر عن طريق عملية الإدماج نقل رأسمالها إلى شركة قائمة أو جديدة تقوم بتأسيسها، حيث يقع على عاتقها في جميع الحالات تحرير مشروع الإدماج أو الإنفصال[4]، فضلا عن ضرورة شهر مشروع الإدماج[5]، كما قضى بأنه بإمكان شركة واحدة أو عدة شركات عن طريق الإندماج[6]، تحويل رأسمالها لشركة موجودة أو لشركة جديدة تقوم بتأسيسها.

يراد بالإدماج طبقا لجانب من الفقه[1] بأنه: "عملية قانونية تتوحد بمقتضاها شركتان أو أكثر، ويتم هذا التوحد إما بإنصهار إحداهما في الأخرى، وإما بمزجهما معا في شركة جديدة تحل محلهما". مع الإشارة،

---

[1] بوجنان نسيمة، إندماج وانفصال الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه قانون خاص، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2016-2017، ص. 2.

[2] المادة 744 ق.ت.ج.

[3] Art. L.236-1al.1 C.com.fr. : *« Une ou plusieurs sociétés peuvent, par voie de fusion, transmettre leur patrimoine à une société existante ou à une nouvelle société qu'elles constituent.*»
Une société peut aussi, par voie de scission, transmettre son patrimoine à plusieurs sociétés existantes ou à plusieurs sociétés nouvelles.»

[4] Art. L.236-6 al. 1 C.com.fr.(Modifié par Loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 –art. 101) : « *Toutes les sociétés qui participent à l'une des opérations mentionnées à l'article L.236-1 établissent un projet de fusion ou de scission. »*

[5] Art. L.236-6 als. 2 et 3 C.com.fr.

[6] Art. L.236-1al.1 C.com.fr.

إلى إختلاف عملية الإدماج عن عملية تحول الشركة، إذ يعد الإدماج عملية تتم بين شركتان موجودتان مسبقا على الأقل، في حين يتعلق التحول بالشركة المعنية نفسها كونها تغير من شكلها القانوني[2].

هذا، ويتخذ الإدماج عدة صور تنتج عن الحياة الإقتصادية، يتعلق الأمر بالإدماج بالضم والإدماج بالمزج، أما الإدماج بالضم، فيراد به إندماج شركة في شركة أخرى ما يؤدي إلى زوال شخصية الشركة المندمجة في شخصية الشركة الدامجة التي تظل محتفظة بشخصيتها القانونية، ومن ثم تنتقل جميع حقوق والتزامات الشركة المندمجة إلى الشركة الدامجة ويترتب عن ذلك أن تسأل الشركة الدامجة عن جميع الإلتزامات التي تخصها أو تخص الشركة المندمجة فيها وذلك من تاريخ الضم.

نص المشرع الجزائري[3] على أنه في حالة ما إذا كان سينتج عن عملية إندماج الشركة الزيادة في إلتزامات المساهمين في شركة واحدة أو أكثر من الشركات المندمجة، يشترط في هاته الحالة أن تتم الموافقة على عقد الإدماج بإجماع المساهمين الذين سيزيد الإندماج من إلتزاماتهم.

عموما، يتولى محافظ الحسابات في شركة المساهمة تقديم تقرير يتناول فيه طرق الإدماج وبالأخص ما يتعلق منه بمكافأة الحصص المقدمة للشركة المدمجة، ويمكنه إختيار خبراء لمساعدته عند الحاجة، كما أن له إمكانية الإطلاع لدى كل شركة معنية على كافة المستندات التي يجدها ضرورية ومفيدة[4]. هذا، وحتى يتمكن محافظ الحسابات من إعداد تقريره حول عملية الإدماج، لا بد أن يكون مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة قد قدموا له مشروع الإدماج أو الإنفصال وملحقاته إذا وجدوا لكل واحدة من الشركات المساهمة في هاته العملية ، و ذلك قبل 45 خمسة و أربعين يوما على الأقل من إنعقاد الجمعية

---

[1] محمد فريد العريني، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر (مصر)، 2009، ص.401.

[2] بن حملة سامي، مفهوم إندماج الشركات التجارية في القانون التجاري، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 28، ديسمبر 2007، المجلد ب، جامعة منتوري قسنطينة، ص. 250.

[3] المادة 746 ق.ت.ج.

[4] المادة 751 ق.ت.ج.

العامة غير العادية الذين تتم دعوتهم للنظر في مشروع الإدماج أو الإنفصال[1].

إنه وإن تمت الإشارة لضرورة تقديم مشروع الإدماج أو الإنفصال من لدن مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة في النص القانوني، إلا أنه تم إهمال أعضاء مجلس المديرين في شركة المساهمة ذات نظام مجلس المديرين وذات مجلس المراقبة، بالرغم من تبنيها بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 السالف الذكر، وهي المسألة التي من الأحسن تداركها وتعديل النص بعد تقديم محافظ الحسابات لتقريره تبعا لذلك، يتم وضعه في المقر الرئيسي لشركة المساهمة، ولا بد من وضعه تحت تصرف المساهمين خلال(15) خمسة عشر يوما قبل إنعقاد الجمعية العامة المدعوة للنظر في مشروع الإدماج والإنفصال [2].

تجدر الملاحظة، إلى أن جانبا من الفقه الفرنسي[3] قد أعطى رأي المنظمة الوطنية لشركات المساهمة حول مشروع الإدماج، حيث أكد بأن هاته المنظمة تتأسف لعدم نقل السلطات العمومية للتعليمة التي تفرض إعلام المساهمين بهذا المشروع قبل تاريخ الجمعية، دون السماح بالإعلام حول تطبيق مشروع الإدماج الذي يعرض على الجمعية العامة غير العادية وذلك على الأقل في الشركات غير المسعرة. وقد لاحظت المنظمة كذلك أنه يتعين عدم إبلاغ المساهمين مبكرا بالتعديلات التي يمكن أن تنظر فيها إلى غاية تاريخ هاته الجمعية.

إن الهدف من إلزام محافظ الحسابات إعداد تقرير عن عملية الإدماج أو الإنفصال هو حماية مصلحة المساهمين، خاصة المساهمين المالكين للأقلية للشركة المدمجة بفعل تضخيم الحصص ، هذا إضافة إلى

---

[1] 750 ق.ت.ج.

[2] 752 ق.ت.ج.

[3] G. GUEZ, *Opérations de fusion :communication ANSA*, Rev. Francophone des laboratoires, vol. 42, n° 440, mars 2012, p.86. : « *(Information des actionnaires sur les modifications importantes de l'actif et du passif) Avis de l'Ansa : elle regrette que les pouvoirs publics n'aient pas transposé exactement la directive en imposant une information avant la date de l'assemblée sans permettre, au moins dans les sociétés non cotées, que l'information sur la mise à jour du projet de fusion soit donnée en AGE. Elle observe en outre que l'article L. 236-9 du Code de commerce visant les modifications pouvant intervenir jusqu'à la date de cette AGE, il convient de ne pas informer les actionnaires trop tot avant celle-ci.* »

المحافظة على مصالح أطراف أخرى مرتبطة بالشركة كالدائنين[1].

[1] J.-P. BERTREL et M. JEANTIN, *Fusions et acquisitions de sociétés commerciales,* 2ème éd., Litec, 1991, n° 887, p. 67.

الفصل الثاني: مدى التزام محافظ الحسابات بإعلام حاملي الأسهم وحاملي القيم المنقولة الأخرى عن القرارات التي تمس مصالحهم أو تلك المتعلقة برأس المال

تحتاج شركات المساهمة عند تأسيسها إلى إصدار أسهم مقابل تقديم أموال ضخمة لتكوين رأسمالها، وقد تحتاج إلى أموال أخرى لتوسيع نشاطها، ولهذا السبب تلجأ هذه الشركة إلى إصدار قيم منقولة[1]، والتي تنقسم كما سبقت الإشارة إلى قيم منقولة بسيطة بمعنى السهم العادي وسندات الإستحقاق البسيطة، فضلا عن القيم المنقولة المركبة والتي تضم سندات الإستحقاق القابلة للتحويل إلى أسهم وسندات الإستحقاق ذات قسيمات إكتتاب الأسهم، شهادات الإستثمار وشهادات الحق في التصويت. يختلف وضع المساهم بالشركة عن غيره من أصحاب السندات الأخرى، إذ يعد صاحب السهم في مركز الشريك، أمّا صاحب سند الإستحقاق البسيط مثلا فهو يعد دائنا للشركة[2] تماما كما هو عليه الأمر بالنسبة لحامل سندات المساهمة[3] الأمر الذي يبرر حصوله على فائدة سنوية ثابتة سواء حقق الشخص المعنوي ربحا أو خسارة. ومصدر الالتزامات بين الطرفين هو القرض الذي يمثله السند، ولا يستطيع حامل سند الإستحقاق التدخل في الإدارة الداخلية للشركة، بعكس صاحب السهم، والذي يربطه بالشركة عقد إكتتاب ولصاحب سند الإستحقاق الحق في استرجاع قيمة سنده عند حلول الأجل المحدد لاستيفائه، وله حق الأسبقية في ذلك. أما المساهم فإنه له الحق في فائدة سنوية وليس له الحق في إسترجاع أمواله إلا بالبيع في البورصة أو عند عقد جمعية الشركة أو في حالة الاهتلاك، وفي حالة تصفية الشركة يتقدم حامل السند على حامل السهم في استيفاء حقه وإسترداد مستحقاته من التصفية، إذ للحامل السند ضمان عام على أموال الشركة[4]، إذا استوفى حامل السند

---

[1] نوال فنينخ، سندات الاستحقاق البسيطة وسندات الاستحقاق المركبة، دراسة مقارنة، مذكرة ماجستير في الحقوق، جامعة وهران، 2001، ص.67.

[2] المادة 715 مكرر 81 ق,ت,ج,

[3] المادة 715 مكرر 73 ق,ت,ج,

[4] حمليل نورة، النظام القانوني للسوق المالية الجزائرية، مذكرة دكتوراه في العلوم تخصص قانون، جامعة مولود معمري تيزي وزو، دون تاريخ مناقشة، ص.275.

قيمة سنده انقطعت صلته بالشركة وذلك لانقضاء الدين بالوفاء، أمّا المساهم الذي إستهلك سهمه فيحصل على سهم تمتع يحول له حق التصويت في الجمعية العامة كما يخول له الحق في صافي الأرباح وفائض التصفية[1].

علاوة على ذلك، فإنه لا يمكن لحامل سند الاستحقاق التدخل في إدارة الشركة وسيرها، بل له فقط المشاركة في الجمعيات العامة للمساهمين دون حق التصويت، وهذا على خلاف المساهم الذي له المشاركة في إدارة الشركة وحضور الجمعيات العامة والتّصويت فيها، بالإضافة إلى الرّقابة على أعمال مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أومجلس المراقبة.

تلعب السندات دورا هاما في ظل الاقتصاد الوطني، حيث أن التوظيفات التي يقوم بها المدخرون في القيم المنقولة تحدد القطاعات الاقتصادية التي يراد تطويرها، وهي تعد بالمقابل أداة في يد السلطات العمومية في توجيه الادخار نحو المؤسسات عن طريق تلك التوظيفات، وبذلك يمكن للدولة تنفيذ سياستها الاقتصادية ومواكبة التوجه الاقتصادي العالمي، باعتبارها محركا لمختلف التطورات التي تمس الجهاز القانوني[2].

عموما، فإنه وكما سبق التنويه فإن لحاملي الأسهم وحاملي القيم المنقولة الأخرى عدة حقوق، والتي من بينها حق إطلاعهم على كافة المعلومات التي تخص الشخص المعنوي أو المشاركة في القرارات التي تهم رأس المال، ولمحافظ الحسابات في هذا المجال دور لا يستهان به، إذ له إعلام هؤلاء من خلال التقارير التي يعدها بكل المعلومات أو المعطيات التي تتعلق بالمسألة وذلك حتى يكونوا على دراية تامة. تبعا لذلك، سيتم التطرق إلى التزام محافظ الحسابات بإعلام حاملي الأسهم عن القرارات التي تمس مصالحهم في المبحث الأول، أما المبحث الثاني، فسيتناول مدى التزام محافظ الحسابات بإعلام حاملي الأسهم وحاملي القيم المنقولة الأخرى عن العمليات التي تمس برأسمال الشركة أو مصيرها.

---

[1] المادة 715 مكرر 45 ق,ت,ج,

[2] عبد الباسط كريم مولود، تداول الأوراق المالية . دراسة مقارنة .، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، 2009، ص. 69.

المبحث الأول: التزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين (حاملي الأسهم) عن القرارات التي تمس مصالحهم

يقوم محافظو الحسابات بإعلام المساهمين من خلال التقارير التي يقدمونها للجمعية العامة حول وضعية الشركة[1]، والتي يتم إعدادها بناء على المعلومات المتحصل عليها بمناسبة ممارسة مهامهم الرقابية[2]، مع مراعاة مبدأ المساواة بين المساهمين[3]. ويقصد بمبدأ المساواة بين المساهمين أن تقسم الحقوق والالتزامات على المساهمين بالتّساوي مهما كانت نسبة المساهمة في الشركة، على كل، يتعلق الإعلام هنا بمسألة توزيع الأرباح أو الأسهم التي سيتم تناولها في المطلب الأول، وكذا دراسة الإعلام المتعلق بحق المشاركة في الجمعيات العامة والتصويت فيها في المطلب الثاني.

المطلب الأول: الإعلام المتعلق بالأرباح أو الأسهم

يكون للمساهم في شركة المساهمة التمتع بجميع الحقوق المالية والمعنوية التي تنجر عن ملكيته للأسهم، والتي يمكن أن ترجع ملكيتها لطرفان، يسمى الأول مالك الرّقبة، أما الثاني فيدعى بالمنتفع[4]، يكون لمالك الرّقبة حق حضور الجمعية العامة غير العادية والتّصويت فيها، فضلا عن منحه الحق بتخصيص الأسهم المجانية الناتجة عن إدماج الاحتياطي أو الأرباح أو علاوات الإصدار، وكذا الحق في ممارسة حقه التفاضلي في الاكتتاب في الأسهم الصادرة نتيجة الزّيادة النقدية[5]، أما الثاني، فهو المنتفع والذي له حق حضور الجمعيات العامة العادية والتّصويت فيها والذي يعتبر بمثابة حق معنوي والحق في قبض ثمار

---

[1] المادة 24 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر.

[2] *L. BRUNOUW,* op.cit., p. 38:"*Grâce aux renseignements recueillis dans l'exercice de leur mission de contrôle, les commissaires remplissent une mission d'information. Ils doivent informer à titre principal l'assemblée générale des actionnaires, à laquelle ils présentent des rapports sur la situation de la société et certains aspects de la vie sociale*."

[3] المادة 715 مكرر 4 ف.3 ق.ت.ج. والتي تنص على ما يلي: "...ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين."

[4] M. SALAH, *Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions*, op. cit, n°a.2.60, p. 75.

[5] المواد 679، 701 و708 من ق.ت.ج.

الشيء والذي يعد حقا ماليا[1]. هذا، ويعد المساهمون ذوو المصلحة في شركة المساهمة وأصحاب رأس المال، ولهذا لا بد من أن يكونوا على علم بكل صغيرة وكبيرة تحدث في الشركة، ويقع على عاتق محافظ الحسابات إعلامهم في حالة توزيع الأرباح والأسهم مع التأكد من إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

أولا: الإعلام المتعلق بالأرباح

عرفت المادة 416 من القانون المدني الجزائري[2] الشركة على أنها:"... عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد بهدف اقتسام الرّبح الذي ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة...". أما المشرع الفرنسي[3]، فقد عرفها في المادة 1832 بأنّها: "... عقد يتفق بموجبه شخصان وأكثر على تقديم شيء مشترك بهدف اقتسام الرّبح الناتج عن ذلك". يتضح من خلال النصوص القانونية، أن الربح يعد من بين الشروط الموضوعية الخاصة المتطلبة لتكوين الشركة. وقد استند جانب من الفقه الجزائري [4] في تعريفه إلى القضاء الفرنسي في قرار له سنة 1914، الذي قضى صراحة بأنّه "الكسب المالي أو المادي يضاف إلى ثروة الشركاء". يراد بالكسب المالي الإثراء بالمال والذي يتجسد في شكل أرباح يتم توزيعها، أما الكسب المادي، فيتمثل في توزيع مواد سواء تم صنعها أو لا من قبل الشركة أو في توزيع أسهم.

---

[1] أنظر نادية حميدة، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 261.

[2] تنبغي الإشارة، إلى أنه تم تعريف الشركة على أنها عقد، إلا أن الشركة ذات المسؤولية ذات الشخص الواحد تعد إستثناء لهاته القاعدة، وبالتالي فإن القانون يشترط لتكوين شركة شخصان أو أكثر طبيعيان أو معنويان.

[3]- Art. 1832 C. civ. fr. : (Modifié par loi n°85-697du 11 Juillet 1985. Art. 1 J.O.R.F. 12 Juillet 1985): « *La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviement par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter* ».

[4]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n°98, p. 67. : « *Le bénifice est compris comme « un gain pécuniaire ou un gain matériel qui ajouterait à la fortune des associés » .Le gain pécuniaire correspond à un enrichissement en argent qui se concrétise sous la forme de dividendes distribuées alors que le gain matériel correspond à la distribution de produits fabriqués ou pas par la société ou à une distribution d'actions* ».

تجدر الإشارة إلى أن الربح هو الذي يسمح بالتمييز بين الشركة والجمعية، على أساس أنه وإن كانت الأولى تسعى إلى تحقيقه فإن الأمر خلاف ذلك بالنسبة للثانية، علما أن الأرباح ما هي إلا عبارة عن المبالغ التي تضاف إلى الذمة المالية للشركة، تكون المحصلة الإيجابية للعمليات التي تباشرها، ويكون تحقيق الأرباح محاسبيا عن طريق المقارنة بين التكاليف التي تتحملها الشركة وبين العائد الإجمالي، ومن مجموع هاته العائدات يتكون الربح الإجمالي للشركة في سنتها المالية، على أن تكون الأرباح إما أرباحا إجمالية أو أرباحا صافية[1].

عموما، يترتب على محافظ الحسابات في إطار تنفيذ مهامه مراعاة إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين، ولاسيما فيما يخص توزيع الأرباح[2]، وقد أكد جانب من الفقه الفرنسي[3] وكذا العراقي[4] إلتزامه هذا، رغم أن تيارا آخر من الإجتهاد رأى إمكانية إستثناء هاته القاعدة إذا ما قرر القانون أو القانون الأساسي للشركة أحكام مخالفة لهذا المبدأ، أو في حالة ما إذا تم التقليص من حقوق البعض من المساهمين أو سلبها منهم أو الزيادة فيها، إذ يلجأ محافظ الحسابات إلى قراءة جميع المعلومات وكشف ما يكون فيها مخالفا لمبدأ المساواة بين المساهمين[5].

---

[1] أحمد الورفلي، توزيع أرباح الشركات التجارية، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ف. 227، ص. 154.

[2] المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج.

[3]- Ph. MERLE, *Droit commercial, Sociétés commerciales*, 12ème éd., Dalloz, 2012, n° 513, p. 608. : « *Le commissaire aux comptes à également la tâche délicate de s'assurer que le principe d'égalité entre actionnaires est respecté (*art. L. 823-11, par ex. pour la répartition des dividendes, le droit de vote). », voir aussi, R. CASTELL et F. PASQUALINI, op. cit., p. 65. : « *Aux termes de l'article 228, alinéa 4, de la loi sur les sociétés commerciales, le commissaire aux comptes s'assure que l'égalité a été respectée entre les actionnaires sauf autorisation spécifique prévue par la loi ou par les statuts de la société, il est porte atteinte à l'égalité entre les actionnaires si les droits de certains d'entre eux sont réduits, retirés ou aquis* ».

[4] علي فوزي إبراهيم، حماية الأقلية من القرارات التعسفية في قانون الشركات العراقي، مجلة السياسة والقانون، بغداد، العدد 15، جوان 2016، ص. 718.

[5]- CH. DE LANZAIRGHEIN, J. L. NAVAMO et D. NECHELIS, *Droit comptable*, éd. Dalloz, 2010, p.p. 135-136. : « *Le commissaire aux comptes procède à la lecture d'ensemble de ces informations en vue de détecter celles qui lui appartient manifestement incohérentes, Le contrôle du respect de l'égalité des actionnaires et des dispositions relatives aux actions des adminstrateurs* ».

ويقع على عاتق محافظ الحسابات إعلام المساهمين في حالة مخالفة أحكام توزيع الأرباح أو القيام بتوزيع أرباح مخالفة للأحكام التأسيسية، كما يتولى إعلامهم في حالة إلغاء الحق في الأرباح أو الحق في الأموال الإحتياطية بالنسبة لبعض المساهمين، تحت طائلة فرض عقوبات على مرتكبي هاته الجرائم.

أ. الإعلام في حالة توزيع أرباح مخالفة للأحكام القانونية أو التأسيسية

يسهر محافظ الحسابات على التأكد من مدى احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، ولعل من أهم مظاهر تجسيد هذا المبدأ داخل الشركة هو التوزيع العادل للأرباح، فإذا لاحظ محافظ الحسابات عدم تمكين مساهم ما من الحصول على حقه، فعليه أن يعلم بذلك الهيئة المسيرة، أي مجلس الإدارة أو مجلس المديرين (حسب الحالة)، ويعلم المساهمين عن طريق إعداد تقرير يقدم إلى أقرب جمعية عامة، بكل خلل أو تجاوز أو حرمان هؤلاء من حقوقهم[1]، مع التنويه، إلى أن القانون منح لمحافظ الحسابات صلاحية إستدعاء الجمعية العامة عند الإقتضاء[2].

هذا، ولا يمكن للمساهم الحصول على أرباح إلا بعد صدور قرار من لدن الجمعية العامة، إذ تحدد هذه الأخيرة بعد المصادقة على الحسابات والتأكد من وجود مبالغ قابلة للتوزيع الحصة التي تؤول للمساهمين على شكل أرباح[3]، على أن تتوافر صفة المساهم فيه وقت التوزيع[4]، مما يقتضي عدم تنازله عن أسهمه، لأن في هذه الحالة صاحب السند هو الذي يمكنه التحصل عليها، إن إنتقال ملكية السّهم قد تتم عن طريق بيعه أو التنازل عنه سواء بعوض أو دون عوض أو المبادلة.

---

[1]- D. BOUBIR, *de l'IFAC en général et du risque d'audit selon le cadre conceptuel du référentiel international d'audi*t, ISA, CNCC, *L'auditeur*, Revue périodique n°02, *Le commissaire aux comptes partenaire légal*, 2014., p. 09.

[2] المادة 715 مكرر 11 ف,3 ق.ت.ج.

[3] المادة 723 ق.ت.ج.

[4] بن ويراد أسماء، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 52.

تكون الأرباح القابلة للتوزيع من الربح الصافي للسنة المالية وبزيادة الأرباح المنقولة، على أن تطرح من الإقتطاع المنصوص عليه في المادة 721 من القانون التجاري والذي يخص المال الإحتياطي القانوني حصة الأرباح التي تؤول للعمال والخسائر السابقة. فضلا عن ذلك، يمكن للجمعية العامة أن تقرر توزيع المبالغ المقتطعة من الإحتياطي الموضوع تحت تصرفها، مع ضرورة تبيان القرار صراحة عنوان الإحتياطي الذي يقع فيه الإقتطاع[1].

يراد بالأرباح الصافية تلك الأرباح التي يتم تكوينها من الناتج الصافي من السنة المالية بعد القيام بطرح المصاريف العامة وتكاليف الشركة الاخرى عن طريق ضم كافة الإستهلاكات والمؤونات[2]. وقد عرفها المشرع المصري[3]، بأنّها تلك الأرباح الناتجة عن العمليات التي قامت بها الشركة بعد قيامها بخصم كل التّكاليف الضرورية لتحقيق هاته الأرباح، ولا بد من إجراء الاستهلاكات وتجنيب المخصصات التي تأمر المبادئ المحاسبية بالقيام بحسابها وتجنبها قبل القيام بهاته العملية وذلك حتى في السنوات التي لم تجني فيها الشركة أرباحا أو حققت فيها أرباحا لكنّها تعد غير كافية[4]. في حين، عرف المشرع الأردني[5]، الأرباح الصافية بأنها الفرق بين مجموع الإيرادات المتحققة في أي سنة مالية من جانب، ومجموع المصروفات والإستهلاكات في تلك السنة من جانب اخر، قبل تنزيل المخصص لضريبتي الدخل والخدمات الإجتماعية.

يعد الربح من أهم الحقوق المالية المقررة للمساهم، فهو يمثل الهدف الأساسي أو الرّئيسي لإنضمامه للشركة ، لذا منع القانون حرمان أي مساهم من حقه و بأي وسيلة ، على أنه و بالرغم من تكريس القانون لهذا الحق، إلا أنّه ترد عليه عدّة قيود.

---

[1] المادة 722 ق.ت.ج.

[2] المادة 720 ق.ت.ج.

[3] المادة 1/191 من اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري.

[4] سميحة القيلوبي، المرجع السابق، البند 619، ص. 1137.

[5] المادة 189 من قانون الشركات الأردني.

تجدر الملاحظة، إلى أن التوزيع الذي يتم خلافا لما ورد في المادة 723 من القانون التجاري يعد ربحا صوريا، غير أن الوضع لا يعد كذلك إذا ما تعلق الأمر بالدفعات المسبقة تحت الحساب من أرباح السنة المالية المقفلة أة الجارية والتي يقرر مجلس الإدارة توزيعها قبل الموافقة على حسابات السنتين المذكورتين، أو إذا ما كانت للشركات إحتياطات من غير الإحتياطات الواردة في المادة 721 من القانون التجاري، أو إذا ما تبين أن الشركة حققت أرباح صافية زائدة على مبلغ الدفعات.

عموما، فإنه وإذا كان للمساهم حق في الأرباح، إلا أنه ينبغي قبل توزيعها مراعاة أو الأخذ بعين الإعتبار مصلحة الشركة، بمعنى إذا ما كانت العملية تمس بمصلحة الشركة، فإنها تؤجل إلى وقت لاحق أي لا توزع الأرباح في الحين[1]. هذا، وطبقا للمادة 425 من القانون التجاري، توزع الأرباح في ظل الشركات بصفة عامة وفقا لما هو وارد في عقد الشركة، وإذا ما إقتصر هذا الأخير على تبيان نصيب الشركاء في الخسارة فيطبق هذا التحديد على الأرباح كذلك، وفي غياب ذلك أي في حالة عدم تبيان المسألة في نظام الشركة، فيكون نصيب كل منهم بنسبة حصته في رأس المال.

يتضح من خلال الأحكام القانونية أنه وإن كانت هنالك حرية نوعا ما، إلا أنه لهذه الأخيرة قيود، وهذا ما يظهر من حظر إشتراط فائدة ثابتة أو إضافية لصالح الشركاء في ظل القانون الأساسي والذي يؤدي إلى تشجيع الشركاء على البقاء في الشركة.

علاوة على ذلك، فإن الفقرة الأولى من المادة 426 من القانون المدني قد نصت صراحة على أنه إذا ما أدرج شرط الأسد في عقد الشركة، والذي من شأنه إعفاء أحد الشركاء من المساهمة في الأرباح مساسا بمبدأ المساواة بين المساهمين فإن هذا الشرط يعد باطلا، لكنه لا يؤدي وفقا للأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري إلى بطلان العقد[2]، وذلك راجع إلى ضخامة شركة المساهمة ولأن آليات تأسيسها

[1] محمد عبد الفتاح، إطار مقترح لتدقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء ممارسات إدارة الأرباح–دراسة ميدانية– محاضرات في القانون، كلية التجارة، جامعة عين شمس، دون سنة نشر.

[2] طبقا للمادة 426 ق.م.ج.لا يبطل عقد الشركة لبطلان شرط الأسد، وكذا المادة 733 ق.ت.ج.

معقدة، فهي تساهم بشكل فعال في تنمية الاقتصاد الوطني، فلا يعقل الحكم ببطلان الشركة لمجرد إدراج شرط في قانونها الأساسي بل يتم الإكتفاء بإبطال الشرط فقط.

يتم توزيع الأرباح في ظل القانون الجزائري[1] خلال أجل تسعة 9 أشهر كحد أقصى من إقفال السنة المالية. وكمبدأ عام، يسوغ تحديد ميعاد الوفاء بالأرباح في القانون الأساسي للشركة، كما قد تترك الجمعية العامة لمجلس الإدارة تقرير الميعاد المناسب لتوزيعها، وفي هاته الحالة قد يقع إشكال إذا ما تم تأجيل الوفاء بالأرباح إلى أجل غير مسمى، فهنا يكون المجلس قد إرتكب تجاوزا لسلطاته، ويكلل قراره بالبطلان، والسبب في ذلك يعود إلى الشك في تحقيق مصلحة خاصة على حساب مصلحة الشركة[2].

على كل، فإنه فضلا عن ضرورة مراعاة محافظ الحسابات لإحترام مبدأ المساواة بين المساهمين، فإنه عليه أن يتأكد من أنّ الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها[3]، يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة[4]، كما يتولى إعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن لاسيما البيانات التالية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات،
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات،
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.

---

[1] المادة 724 ق.ت.ج.

[2] أحمد الورفلي، المرجع السالف الذكر، ص. 154.

[3] القرار المؤرخ في 23 يونيو2013، السالف الذكر، الفصل الثالث عشر، معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم، ف.2.13.

[4] القرار المؤرخ في 23 يونيو2013، السالف الذكر، الفصل الثالث عشر، معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم، ف.3.13.

- ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير[1].

ب . الإعلام في حالة إلغاء الحق في الأرباح أو الحق في الأموال الإحتياطية بالنسبة لبعض المساهمين

يقتضي المبدأ العام تغليب مصلحة الشركة على مصلحة المساهمين نظرا لتعلقها بمصالح أخرى، مما أدى بالمشرع الجزائري[2] إلى منح الشركة الحق في إقتطاع جزء من الأرباح القابلة للتوزيع لتكوين مال إحتياطي بهدف تطوير وتنمية الشركة أو تمويل مشروعاتها جبرا للضرر الناتج عن الخسارة، عموما، لا يمكن أن تؤدي مصلحة الشركة إلى حرمان المساهم من حقه في الأرباح بصفة دائمة[3]، إذ يجوز تأجيل توزيع الأرباح وجعلها إحتياطات أو يمكن توزيعها على شكل أسهم تقدم للمساهمة.

هذا، وقد نص المشرع المصري هو الاخر على قيد حق المساهم في الحصول على الأرباح، وذلك إذا ما إذا نتج عن توزيعها منع الشركة من أداء التزاماتها النقدية في مواعيدها، وإذا ما لحقت الشركة خسارة في السّنوات الماضية، والتي من أجلها تمت الاستعانة بالأموال الاحتياطية، فإذا زالت هاته القيود قسمت الأرباح على المساهمين (يتعلق الأمر بالأرباح الصافية)، على أن تكون الأموال الموزعة كافية، بالإضافة إلى ذلك يشترط أن تكون حسابات الميزانية صادقة أي صحيحة ولا يشوبها أي نقص أو غموض أو إضافة وذلك حتى لا توزع على المساهمين أرباح صورية لا تمثل الوضعية الحقيقية لميزانية الشركة. يتوجب على شركة المساهمة تكوين مال احتياطي قانوني، وذلك باقتطاع نصف العشر على الأقل من صافي الأرباح وتطرح منها عند الإقتضاء الخسائر السابقة، وفي حالة بلوغ هذا المال الإحتياطي عشر

---

[1] القرار المؤرخ في 23 يونيو2013، السالف الذكر، الفصل الثالث عشر، معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم، ف.4.13.

[2] المادة 721 ق.ت.ج.

[3] علي فوزي إبراهيم، المقال السالف الذكر، ص. 720.

1/10 رأس المال، أصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي[1]. يمكن لشركات المساهمة تكوين أموال إحتياطية أخرى غير الأموال الإحتياطية القانونية، وهذا ما يظهر بوضوح من خلال المادة 723 من القانون التجاري التي نصت صراحة على أنه: "إذا كان للشركة قبل التوزيع المقرر بعنوان السّنة المالية السابقة إحتياطات من غير الإحتياطات التي نصت عليها المادة 721...".

إن العلة من تكوين المال الإحتياطي القانوني هو تغطية الضمانات الخاصة بالشركة[2]، وهو نفس دور رأس المال الاجتماعي[3] فهو بمثابة ضمان لدائني الشركة[4]. أما المال الإحتياطي التأسيسي فهو ذلك المال الإحتياطي المقرر من قبل القانون الأساسي للشركة، لذا فهو غير ضروري[5]، أما المال الإحتياطي الإختياري فيراد به ذلك المال الذي لا يمكن تكوينه دون تقدير المال الاحتياطي التأسيسي

يجب الإشارة إلى أن المشرع الجزائري[6] قد سمح بدفع مكافآت لأعضاء مجلس الإدارة والتي تعد متوقفة قبل كل شيء على دفع الأرباح للمساهمين، على ألا يتعدى المبلغ المخصص للمكافات عشر الأرباح القابلة للتوزيع بعد طرح الإحتياطات التي تم تكوينها تنفيذا لمداولة الجمعية العامة وبعد طرح المبالغ التي تم ترحيلها من جديد[7]، كما لا بد من طرح مبلغ المكافآت المقدمة لأعضاء مجلس الإدارة التي

---

[1] المادة 721 ق.ت.ج.:" في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة، يقتطع من الأرباح سندات نصف العشر على الأقل وتطرح منها عند الاقتضاء الخسائر السابقة، ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين مال احتياطي يدعى "احتيط قانوني" وذلك تحث طائلة بطلان كل مداولة مخالفة.

ويصبح اقتطاع هذا الجزء غير إلزامي إذا بلغ الاحتياطي عشر رأس المال."

[2] أحمد محمد محرز، الوسيط في الشركات التّجارية، الطبعة الثانية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2004، ص.435.

[3] حميدة نادية، الأطروحة السالفة الذكر، ص.127.

[4] M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n°228, p.150.: « *Elle (la réserve légale) sert, comme la capital social, de garantie aux créanciers sociaux.*»

[5] فرحة زراوي صالح، محاضرات مدرسة الدكتوراه، السالفة الذكر وكذا حميدة نادية، الأطروحة السابقة الذكر، ص. 126.

[6] المادة 727 ق.ت.ج.

[7] المادة 728 ق.ت.ج.

يتم دفعها من الأرباح أثناء حساب المال الإحتياطي القانوني[1].

هذا، وقد نص المشرع الفرنسي[2]، على أنه يعود للمنتفع حق الإنتفاع بجميع أنواع الثمار التي يمكن أن ينتجها الشيء الذي ينصب عليه حق الإنتفاع سواء كانت طبيعية أو صناعية أو مدنية، الأمر الذي أكده القضاء الفرنسي في قرار صادر عن محكمة النقض الفرنسية في 25 مارس 2015[3]، بحيث نص على أنه تم توزيع الفوائد التي تم إقتطاعها من المال الإحتياطي على شكل أرباح فإنها لا يطلق عليها صفة ثمار الأسهم.

رأى جانب من الفقه الجزائري، أنه إذا لم يتم الاتفاق على طريقة معينة لتوزيع الأرباح في القانون الأساسي لشركة المساهمة ، فهنا يحظى المنتفع بنفس نسبة حصة مالك الرقبة في رأس المال على أنه لا بد أن تكون الأرباح ناجمة عن ميزانية صحيحة وصادقة حتى توزع على المنتفع، أي يجب أن يتم خصم المصاريف والأموال الإحتياطية[4].

أمّا الفقه المصري، فقد أكدّ على وجود ثلاثة أنواع من الأموال الإحتياطية، الإحتياطي القانوني وكذا

---

[1] حميدة نادية، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 127.:" تجب الإشارة إلى أنه في حالة ما إذا تم حساب مبلغ المكافآت الممنوحة لأعضاء الهيئة الإدارية من الأرباح، فإن هذه المكافآت لا تفقد طبيعتها وتعتبر من مصاريف المستخدمين، وعليه لا بد من طرحها حين حساب المال الإحتياطي القانوني لأن هذا الأخير يقتطع من الأرباح الصافية."، أنظر أيضا: ميراوي فوزية، أجور مديري الشركات التجارية في القانونين الجزائري والفرنسي، رسالة دكتوراه في الحقوق تخصص قانون أعمال، جامعة وهران، 2012، ص. 113.

[2] Art. 582 C.civ.fr. (Crée par Loi 1804-01-30 promulguée le 9 février 1804): « *L'usufruitier à le droit de jouir de toute espèce de fruits, soit naturels, soit industriels, soit civils, que peut produire l'objet dont il a l'usufruit* ».

[3] V. L'arrét du Conseil d'Etat en date du 10 févr. 1943, n° 69981 et 70232, cité par S.Quilici, LPA 2 juillet 2015, p. 4, sp. p. 5. :« *La dette de distribution du quasi-usufruitier née de la distribution de réserves est déductible de son actif successoral* » : LPA 2 juillet 2015, p. 4, sp. p. 5.

[4] فرحة زراوي صالح ونادية حميدة، المقال السابق الذكر، ف. 11، ص. 17 و18. :"إذا تم اعتماد طريقة محددة في القانون الأساسي وجب على الجمعية العامة العادية السنوية للتوزيع بمقتضاها، على أنّه إذا لم يبين عقد الشركة طريقة معينة للتوزيع يكون نصيب المنتفع في الأرباح بنسبة حصة مالك الرقبة في رأس المال"، وفي نفس الصدد يضيف نفس الجانب من الفقه:" تأسيسا على ذلك، فإنّ الأرباح التي توزع على المنتفع لابد أن تكون ناشئة عن ميزانية صادقة بعد خصم المصروفات واستقطاع المبالغ اللازمة لتكوين الاحتياطات لضمان السير العادي للشركة".

الإحتياطي النّظامي والإحتياطي الاختياري[1]. ففي التّشريع المصري[2] لا يمكن للشركة توزيع المال الاحتياطي القانوني للمساهمين لأنّه يأخذ حكم رأسمال الشركة والضمان العام للدّائنين، ولكن يجوز أن يدمج في رأس المال شريطة القيام بإجراءات تعديل نظام الشركة[3]. أمّا المال الاحتياطي النّظامي، فإذا لم يتم تخصيصه لأغراض معينة، فقد سمح للجمعية العامة أن تقرر استغلاله في أغراض تعود بالنفع على الشركة أو مساهميها، وذلك بناء على اقتراح من مجلس الإدارة متبوع بتقرير محافظ الحسابات[4].

إن المشرع الأردني[5] هو الآخر قد نص على ثلاث أنواع من الاحتياطات، وهي الاحتياط القانوني، والاحتياط النّظامي والاحتياط الاختياري، أمّا المال الاحتياطي النّظامي، فيكون في الحالة التي يتضمن فيها العقد الأساسي للشركة بند مفاده تكوين هذا المال الذي يكون الهدف منه التّصدي لأغراض يحددها نظام الشركة[6]، حيث أجيز للشركة النّص في قانونها الأساسي على خصم نسبة محددة من الأرباح الصافية بغرض تكوين المال الاحتياطي النّظامي. يجدر التنويه، إلى أنّ عملية دمج الاحتياطات هي عملية هامة[7]، وتخضع لشروط ومجموعة من الإجراءات القانونية، حتى ولو كانت تعتبر في الواقع مجرّد تحويل كتابي أو مجرد عملية محاسبية فقط[8].

تجب الملاحظة، إلى أنه لا يمكن إستبعاد أي مساهم من الأموال الاحتياطية[9]، لأنها من الحقوق المقررة للمساهمين بنص القانون، وإذا تم إستبعاد مساهم ما منها، ففي هاته الحالة يعد القرار تعسفيا ويتولى محافظ الحسابات إعلام مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة، كما

---

[1] سميحة القيلوبي، الشركات التّجارية، المرجع السابق الذكر، البند 616، ص. 1132.

[2] المادة 40، ف.3 من القانون والمادة 192 من اللائحة التنفيذية.

[3] سميحة القيلوبي، المرجع السابق، البند 616، ص. 1134.

[4] المادة 40، ف. 5 من القانون المصري والمادة 193، ف2 من اللائحة التنفيذية.

[5] المادتان 186 و187 من قانون الشركات الأردني.

[6] سميحة القيلوبي، المرجع السابق الذكر، البند 616، ص. 1132.

[7] PH. MERLE, *Droit commercial, sociétés commerciales*, 9ème éd. Dalloz, Paris, 2003, p. 666.

[8] Y. GUYON, *Droit des affaires*, t.1, 7ème éd., économica, Paris, 1992, p. 449.

[9] حميدة نادية، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 290.

يتولى إعلام المساهمين عن طريق إعداد تقرير يقدمه للجمعية العامة لأن في هذا القرار مساس بمبدأ المساواة بين المساهمين[1].

يلتزم محافظ الحسابات بإعداد تقارير خاصة وتقديمها إلى الجمعية العامة العادية[2]، من بينها تقرير خاص حول الامتيازات النقدية والعينية الممنوحة للمسير.

هذا، ويتم تدوين الاحتياطي القانوني وكذا النّظامي والحر في ميزانية الشركة، حيث يتم تبيان أنّه تم الإقتطاع من صافي أرباح الشركة، ويتم إعلام المساهمين وكل من يهمه الأمر فيها، ولكن في بعض الحالات يلجأ مجلس الإدارة إلى تصرفات مخالفة للقانون، تتمثل في تكوين مال احتياطي خفي، لا يدون في الميزانية ولا يعلم به الجميع، وقد يتم من خلال التقليل من الأصول والمبالغة في تقدير الخصوم أو الإستهلاكات[3]. فقد تتعسف الجمعية العامة، عندما تقرر هذه الأخيرة عدم توزيع الأرباح وتقوم باقتطاع مال احتياطي خفي، يطلق عليه استهلاك رأس المال، الأمر الذي يدفع بالأقلية المساهمة إلى التصرف في الأسهم بأقل من ثمنها الحقيقي ويستفيد منها أغلبية المساهمين، ظنا من الأقلية أنّ الأسهم أصبحت تحقق أرباحا، ثم فجأة تقرر الجمعية العامة توزيع الأرباح، والذي ينتج عنه الارتفاع في سعر السهم، والمستفيد الوحيد من هاته العملية هي الأغلبية المساهمة[4].

وقد نص القانون التجاري الجزائري[5]، على عقوبات جزائية في حالة توزيع أرباح صورية مخالفة للشروط القانونية الخاصة بحق المساهمين في الأرباح، إذ تنص المادة 811 من القانون التجاري الجزائري على أنه "يعاقب من سنة واحدة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: رئيس شركة المساهمة و القائمون بإدارتها ومديروها العامون الذين يباشرون

[1] المادتان 715 مكرر 13 و 715 مكرر 10 ق.ت.ج.

[2] المادة 24 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر.

[3] بن عزوز فتيحة، الأطروحة السابقة الذكر، ص. 219.

[4] بن عزوز فتيحة، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 220.

[5] المادة 811 ق.ت.ج.

عمدا توزيع أرباح صورية على المساهمين دون تقديم قائمة للجرد أو بتقديم قوائم جرد مغشوشة...". ويقصد بالأرباح الصورية،[1] تلك الأرباح التي توزعها الشركة على أساس ميزانية غير صحيحة، فتوزع ربحا أعلى من الربح الجائز التصرف فيه طبقا للميزانية الموضوعة بحسب النصوص القانونية والتأسيسية، وقد يكون الربح صوريا، ولو كان ثمة ربح متى كان كل أو بعض هذا الربح لا يمكن توزيعه.

ثانيا: الإعلام المتعلق بالأسهم

يعد السهم من بين القيم المنقولة التي تصدرها شركة المساهمة، على أن تحدد قيمته الإسمية[2]، أي الحد الأدنى بكل حرية من قبل مؤسسي الشركة، هذا، وقد حدّدت المادة 715 مكرر قبل التعديل القيمة الإسمية للسهم بـ 100 دج، لكنه وبموجب المرسوم التّشريعي رقم 93-08 السالف الذكر عدل عن هاته القاعدة، ليس هذا فحسب، بل تطلب المشرع الجزائري كذلك ضرورة تملك أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة نسبة معينة من الأسهم، أي ما يسمى أسهم الضمان، كما منح للمساهمين حرية التصرف في الأسهم والتي تعد قابلة للتداول بكل حرية مالم يدرج شرط الموافقة في القانون الأساسي للتنازل

---

[1] المادة 723 ق.ت.ج.:" تحدد الجمعية العامة بعد الموافقة على الحسابات والتحقق من وجود مبالغ قابلة للتوزيع، الحصة الممنوحة للشركاء تحت شكل أرباح، وكل ربح يوزع خلافا لهذه القواعد يعد ربحا صوريا.

غير أنه، لا تعد أرباحا صورية الدفعات المسبقة تحت الحساب من أرباح السنة المالية المقفلة أو الجارية، والتي والتي يقرر مجلس الإدارة توزيعها قبل الموافقة على حسابات السنتين المذكورتين:

1- إذا كانت للشركة قبل التوزيع المقرر بعنوان السنة المالية السابقة، إحتياط من غير الإحتياطات التي نصت عليها المادة 721، وزائد على مبلغ الدفعات،

2- أو متى كانت الميزانية الموضوعة خلال السنة المالية أو في اخرها ومصادق عليها من طرف مندوب الحسابات، تثبت أن الشركة حصلت خلال السنة المالية، بعد تكوين الإستهلاكات والمؤونات الضرورية أرباحا صافية زائدة على مبلغ الدفعات، وذلك عند الإقتضاء، بعد طرح الخسائر السابقة والإقتطاع المنصوص عليه في المادة 311."

[2] أحمد محمد محرز، المرجع السابق الذكر، ص. 30.: "القيمة الإسمية هي القيمة التي يصدر بها سهم الشركة عند التأسيس، ويشكل مجموع القيمة الإسمية لأسهم الشركة الإجمالية، قيمة رأسمال الشركة المصدر، وتختلف عن قيمة السهم التجارية أو السوقية التي تتحدد تبعا لاستعار الأوراق المالية التي تتأثر بظروف العرض والطلب".

عن الأسهم للغير. على كل، يتوجب على محافظ الحسابات التدخل في كلتا الحالتين، بمعنى الإعلام في حالة مخالفة الشرط الإتفاقي من جهة، والإعلام المتعلق بحيازة أسهم الضمان من جهة أخرى.

أ . الإعلام في حالة مخالفة الشروط الاتفاقية المتعلقة بحق الموافقة أثناء التنازل عن الأسهم

إن الهدف من إدراج شرط الموافقة يتمحور في ترك أسهم الشركة بقبضة مؤسسيها وبالتالي إبعاد الغير عن تملك هذه الأسهم[1] ومنع دخول أشخاص أجانب عن الشركة وغير محبب فيهم[2].

عرّف المشرع الجزائري[3] الشرط الاتفاقي بأنّه: " ذلك الشرط الذي بموجبه يلتزم المساهم الرّاغب في التنازل عن أسهمه بضرورة الحصول على الموافقة المسبقة من الشركة على الشخص المتنازل له، ولذلك فإنّ التزام المساهم المتنازل هو التزام بتحقيق نتيجة"، وبالرّجوع إلى التّشريع الجزائري[4] فقد نصت المادة 715 مكرر 56 من القانون التجاري على أنه:" إذا وقع اشتراط الموافقة في القانون الأساسي للشركة، يتعين إبلاغ الشركة بطلب الاعتماد عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل الاستلام يرسلها المساهم مع ذكر اسم المحال إليه ولقبه وعنوانه وعدد الأسهم المقرر إحالتها والثمن المعروض، وتنتج الموافقة سواء من تبليغ طلب الاعتماد أو من عدم الجواب في أجل شهرين اعتبارا من تاريخ الطلب.

أمّا في حالة رفض الشركة طلب الاعتماد، يقع على عاتق الجهاز المؤهل في هاته الحالة ، العمل

---

[1] فتاحي محمد، المرجع السابق الذكر، ص. 284.: "والهدف من إدراج شرط الموافقة في القوانين الأساسية لشركات المساهمة منع دخول أشخاص غير مرغوب فيهم إلى الشركة، فقد يقصد المؤسسون إبقاء الأسهم بين أيديهم ومن ثم ينصون في القانون الأساسي للشركة على عدم جواز التنازل إلى غيرهم".

-V. En droit français, art. L. 228-23 C.com.fr.

[2] عبد الباسط كريم مولود، المرجع السالف الذكر، ص.109.

[3] عرفت المادة 715 مكرر 55 ق.ت.ج. شرط الموافقة بأنّه: "ذلك الشرط الذي يلتزم بموجبه المساهم الرّاغب في التنازل عن أسهمه بضرورة الحصول على الموافقة المسبقة من الشركة قبل القيام بالعملية إذا كان إلتزام المعني بالأمر التزام بتحقيق نتيجة".

[4] المادة 715 مكرر 56 من ق.ت.ج.

على أن يقوم بشراء الأسهم مساهم معين أو أن يقوم الغير بشرائها، وإما أن يتم شراءها من قبل الشركة من

أمّا في حالة رفض الشركة طلب الاعتماد، يقع على عاتق الجهاز المؤهل في هاته الحالة، العمل على أن يقوم بشراء الأسهم مساهم معين أو أن يقوم الغير بشرائها، وإما أن يتم شراءها من قبل الشركة من أجل تخفيض رأس المال، شرط أن تتم هاته العملية في أجل شهرين من تاريخ إبلاغ قرار الرفض[1].

إن الهيئة التي يؤول لها إتخاذ القرار هي الجمعيات العامة، علما أن محافظ الحسابات يلعب دورا هاما في إعلام المساهمين، يتعلق الأمر خاصة بقيام الشركة بشراء الأسهم بغية تخفيض رأس المال، على أساس أن هذا القرار يخضع لمجموعة من الإجراءات ومن بينها ضرورة إيداع محافظ الحسابات لتقريره والذي لا يعده إلا بعد التأكد من إحترام الأحكام التشريعية والتنظيمية، ومبدأ المساواة بين المساهمين وأن التخفيض لا يمس بالحد الأدنى لرأس المال. ضف إلى ذلك، فإن الجمعيات العامة لا تتخذ قراراتها إلا بعد إطلاع المساهمين على مجموعة من الوثائق والتي من بينها تقارير محافظي الحسابات.

لم يتناول المشرع الجزائري الجزاء المترتب في حالة مخالفة شرط الموافقة المنصوص عليه في القانون الأساسي، الأمر الذي دفع تيارا من الفقه إلى القول بضرورة تدارك المسألة، وذلك بمنح المساهمين وكذا الشركة الحق في المطالبة بإبطال عملية التداول[2]. أما القانون الفرنسي لسنة 1966 قبل التعديل[3]، فإنه وإن لم يتضمن أي نص صريح لحكم مخالفة المساهم لشرط الموافقة قبل تداول أسهمه إلى الغير، إلا

---

[1] المادة 715 مكرر57 ق.ت.ج.: "وإذا لم تقبل الشركة المحال إليها المقترح، يتعين على الهيئات المؤهلة في الشركة في أجل شهرين ابتداء من تاريخ إبلاغ الرفض، إمّا العمل على أن يشتري الأسهم أحد المساهمين أو أن يشتريها من الغير، وإمّا أن تشتريها الشركة بموافقة المحيل قصد تخفيض رأس المال.

وإذا لم يتحقق الشراء عند إنقضاء الأجل المنصوص عليه في المقطع أعلاه، تعتبر الموافقة كأنها صادرة ، غير أنه يجوز تمديد ها الأجل بقرار من رئيس المحكمة بناء على طلب الشركة.

في حالة عدم الإتفاق على سعر الأسهم، تبت الجهة القضائية المختصة في ها الشأن.".

-Art. L. 228-23 al. 1 C.com.fr.

[2] فتاحي محمد، المرجع السابق الذكر، ص. 310 و311.

[3] Art. 274 de la Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, JORF 26 Juillet 1966, p. 6402.

أن الوضع تغير بعد صدور أمر 2004 [1] المعدل لقانون 1966، إذ نص المشرع الفرنسي[2]، صراحة على تقرير البطلان لأي تداول للأسهم يتم دون إحترام شرط الموافقة من لدن الجهات المختصة، ويعود للشركة والمساهمين فقط حق التمسك بهذا البطلان.

رأى جانب من الفقه، أن شرط الموافقة لا يكون صحيحا إلا إذا كان مدرجا في القانون الأساسي للشركة أثناء تأسيسها أو أن يلحق به أثناء حياتها[3]، على أن يتعلق الأمر بأسهم اسمية حملت هاته الصّفة بموجب القانون أو بمقتضى القانون الأساسي للشركة[4]، وأن يقترن شرط الموافقة بالالتزام بالشفعة[5]. وقد إعتبر تيار من الإجتهاد الفرنسي[6]، بأنّه يمكن إدراج شرط الموافقة في القانون الأساسي للشركة بقرار صادر عن الجمعية العامة غير العادية، كونه وإن كان يخفض من حقوق المساهمين، إلا أنّه لا يزيد من التزاماتهم. في حين رأي جانب آخر من الفقه المصري، أنّه ليس بالإمكان إدراج شرط الموافقة في القانون الأساسي للشركة كونه يرفع من التزامات المساهم[7].

يجدر التنويه، إلى أنّه لا يمكن إدراج شرط الموافقة في القانون الأساسي للشركات المساهمة التي تلجأ علنيا للادخار، على أساس أنّه لا يعقل أن تطرح الشركة أسهمها لجلب المكتتبين وتقوم بالرّقابة على أسهمهم، بالإضافة إلى فسخ شرط الموافقة في الشركات التي تكون أسهمها مسعرة في البورصة. هذا، ويعد الإشهار القانوني لشرط الموافقة إلزاميا حتى تكون له حجة على الغير، ويتولى المؤسسون نشر إعلان في

---

[1] L'Ordonnance n° 2004-604 du 24 juin 2004 portant réforme du régime des valeurs mobilères émises par les sociétés commerciales et extention à l'outre-mer des dispositions ayant modifié la législation commerciale, JORF n° 147 du 26 juin 2004, texte n° 11, p. 02.

[2] Art. L. 228-23 al. 5 C.com.fr. (Modifié par Ordonnance n°2009-80 du 22 janvier 2009, art.7.) : *« Toute cession effectuée en violation d'une clause d'agrément figurant dans les statuts est nulle. »*

[3] A. BURLAND, V. GOMEZ-BASSAC et F. ROUIX, *Droit des sociétés et autres groupements d'affaires*, LMD collection, sup. foucher, 2008/2009, p. 267.

[4] المادة 715 مكرر 55 ق.ت.ج.

[5] بالعربي خديجة، المميزات القانونية للسهم، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، جامعة وهران، 2014، ص. 52.

[6] Y. GUYON, op.cit., p. 769.

[7] سميحة القيلوبي، المرجع السابق الذكر، ص. 765.

النّشرة الرّسمية للإعلانات القانونية، وبالتالي يكون هذا الإجراء حجة حتى على المالكين الجدد للأسهم[1].

ب . الإعلام المتعلق بعدم حيازة القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المراقبة لأسهم الضمان أو تداولها

يتوجب على أعضاء مجلس الإدارة[2] وكذا أعضاء مجلس المراقبة حيازة أسهم الضمان، والتي تمثل نسبة عشرون 20 بالمائة من رأسمال الشركة، بمعنى أنهم مساهمين بصفة إلزامية[3]، إذا لم يصبح القائم بالإدارة أو عضو مجلس المراقبة مالكا للعدد المطلوب من الأسهم في اليوم الذي لا يكون حائزا لأسهم الضمان أو توقفت فيما بعد ملكيته لها، عد مستقيلا تلقائيا في حالة عدم تصحيح الوضعية خلال أجل ثلاثة (3) أشهر[4]، يحدد القانون الأساسي العدد الأدنى من الأسهم التي يحوزها كل عضو في مجلس الإدارة أو في مجلس المراقبة على أن تكون لكافة الأعضاء نفس العدد من أسهم الضمان. تجب الملاحظة، إلى أنّه ليس باستطاعة هذا الأخير وحتى ذوي حقوقه أن يسترجعوا حرية التّصرف في أسهم

---

[1] بلعربي خديجة، المذكرة السالفة الذكر، ص. 54.

[2] المادة 619 ف. 1 و2. ق.ت.ج.: "يجب على مجلس الإدارة أن يكون مالكا لعدد من الأسهم يمثل على الأقل 20% من رأسمال الشركة. ويحدد القانون الأساسي العدد الأدنى من الأسهم التي يحوزها كل قائم بالإدارة.

تخصص هذه الأسهم بأكملها لضمان جميع أعمال التسيير، بما فيها الأعمال الخاصة بأحد القائمين بالإدارة، وهي غير قابلة للتصرف فيها." وكذا المادة 659 ق. ت.ج.: "يجب على أعضاء مجلس المراقبة أن يحوزوا أسهم الضمانات الخاصة بتسييرهم حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 619."

-Art. L. 225-25 C. com. fr.: «*Les statuts peuvent imposer que chaque administrateur soit propriétaire d'un nombre d'actions de la société, qu'ils déterminent.*

Si, au jour de sa nomination, un administrateur n'est pas propriétaire du nombre d'actions requis ou si, en cours de mandat, il cesse d'en être propriétaire, il est réputé démissionnaire d'office, s'il n'a pas régularisé sa situation dans le délai de six mois.

Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas aux actionnaires salariés nommés administrateurs en application de l'article L. 225-23 ».

[3] عبد الباسط كريم مولود، المرجع السالف الذكر، ص. 102.

[4] المادة 619 ف. 3 ق.ت.ج.: "وإذا لم يكن القائم بالإدارة في اليوم الذي يقع فيه تعيينه مالكا للعدد المطلوب من الأسهم أو إذا توقفت أثناء توكيله ملكيته لها فإنه يعتبر مستقيلا تلقائيا إذا لم يصحح وضعيته في اجل ثلاثة أشهر."

الضمان إلا بعد أن تتولى الجمعية العامة العادية السنوية المصادقة على حسابات السنة المالية الأخيرة[1] والتي تخص عهدته في إدارة الشركة في تلك الفترة[2].

تجدر الإشارة على سبيل المقارنة، إلى إشتراط المشرع الفرنسي سابقا وفي ظل قانون 23 ماي 1863[3] ضرورة أو وجوب حيازة أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الضمان بنسبة 20% من رأسمال الشركة، على أن تكون الأسهم إسمية وأن تكون أسهم جميع الأعضاء متساوية، وبالتالي فإنه لم يترك المجال للقانون الأساسي لتحديد أية نسبة أخرى، غير أنه وبعد مرور فترة معينة أصبح من الصعب على أعضاء مجلس الإدارة حيازة هاته النسبة من رأس المال ولذلك، فإنه تراجع عن موقفه بعد صدور قانون 24 جويلية1867[4]، الذي ترك شرط تملك أسهم الضمان ولكنه بالمقابل ألغى شرط النسبة التي كانت متطلبة وأوكل مهمة تحديدها للقانون الأساسي. عموما، فإنه ونظرا للإنتقادات التي وجهت لنسبة أسهم الضمان، ثارت ضجة بين رجال الأعمال آنذاك والبرلمانيون بحجة أن هذا الشرط من شأنه شل حرية الشركة في إختيار أعضاء مجلس الإدارة الأكفاء وذوو الخبرة، كما أنه يقلل من فرص إختيار المسيرين الناجحين. إن قانون 24 جويلية 1966[5] أبقى شرط تملك أسهم الضمان، لكنه قلص من النسبة المفروضة وإشترط ألا

---

[1] هازل محمد، المذكرة السالفة الذكر، ص. 21. سعيد بوقرور، المقال السالف، ف. 37، ص66. :"وإذا لم يكن أحد الأعضاء مالكا للعدد المطلوب من الأسهم أو إذا توقفت أثناء توكيله ملكيته لها فإنّه يعتبر مستقيلا تلقائيا وبقوة القانون، إذا لم يصحح وضعيته في أجل ثلاثة أشهر".

[2] المادة 620 ق.ت.ج.

[3] Commentaire de la loi du 23 mai 1863 sur les sociétés à responsabilité limitée.

[4] Loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés commerci !ales modifiée par les loi du 26 avril 1917 et n° 77-748 du 8 juillet 1977, JORF n° 39 du 24 septembre 1977, p1456 à 1458..

[5] Art. 95 Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales (Modifié par Loi n°94-640 du 25 juillet 1994 - art. 8 JORF 27 juillet 1994 Abrogé par Ordonnance n°2000-912 du 18 septembre 2000, art. 4 JORF 21 septembre 2000) *:« Chaque administrateur doit être* (*actionnaire*) *propriétaire d'un nombre d'actions de la société déterminé par les statuts* (*dépôt des actions de garantie – définition*).
Si, au jour de sa nomination, un administrateur n'est pas propriétaire du nombre d'actions requis ou si, en cours de mandat, il cesse d'en être propriétaire, il est réputé démissionnaire d'office, s'il n'a pas régularisé sa situation dans le délai de trois mois. Par dérogation au premier alinéa ci-dessus, le nombre d'actions, déterminé par les statuts, dont un salarié doit être détenteur, soit individuellement,

يقل عددها عن عشرة كونه الحد الأدنى الذي تطلبه القانون لحضور المساهم الجمعيات العامة. أما قانون 5 جانفي 1988 فإنه وإن ترك شرط حيازة أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الضمان إلا أنه نص على عدم تخصيص هاته الأسهم لضمان التسيير. بعد ذلك صدر قانون الإصلاحات الإقتصادية الجديدة في 15 ماي 2001[1]، الذي نص على أنه لا داعي لإمتلاك أعضاء مجلس الإدارة عشرة أسهم ضمان، دون تحديد أي حد أدنى لحيازة هاته أسهم، و بصدور قانون 4 أوت 2008 المتعلق بتطوير الإقتصاد تم إلغاء شرط الحيازة أي تم ترك تحديد المسألة للقانون الأساسي مع تمديد فترة تصحيح عضو مجلس الإدارة لوضعيته من ثلاثة أشهر إلى ستة أشهر[2].

أما فيما يخص التشريع المصري، فإن القانون رقم 159 لسنة 1981[3] قد ألزم أعضاء مجلس الإدارة بتملك نسبة من الأسهم لا تقل قيمتها عن الحد المنصوص عليه في اللائحة التنفيذية، والتي خصصت لضمان إدارة أعضاء مجلس الإدارة[4]، أما أعضاء مجلس الإدارة من ذوو الخبرة فقد كانوا يعفون طبقا لهذا القانون من حيازة أسهم الضمان، وقد ألغى المشرع المصري أسهم الضمان بموجب القانون رقم 94 لسنة 2005، وهكذا لم يعد أعضاء مجلس الإدارة ملزمون بحيازتها، ما لم يسمح النظام الأساسي للشركة بتقديم هاته الأسهم من قبل أعضاء مجلس الإدارة إذا وجدت الشركة في ذلك ضرورة لضمان

---

soit à travers un fonds commun de placement d'entreprise visé aux articles 20 et 21 de la loi n° 88-1201 du 23 décembre 1988 relative aux organismes de placement collectif en valeurs mobilières et portant création des fonds communs de créances, pour être nommé membre du conseil d'administration au titre de l'article 93-1 est égal à celui qui est exigé pour participer à l'assemblée générale ordinaire. »

[1] Art. L. 225-112 C.com.fr. (Abrogé par Loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 – art. 115.) : « *Les statuts peuvent exiger un nombre minimal d'actions, sans que celui-ci puisse être supérieur à dix, pour ouvrir le droit de participer aux assemblées générales ordinaires... »*

[2] Art. L. 225-25 C.com.fr. (Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 sur la modernisation de l'économie. J.O.R.F.du 5 août 2008, p. 12471.):«*Les statuts peuvent imposer que chaque* administrateur/membre du conseil de surveillance *soit propriétaire d'un nombre d'actions de la société, qu'ils déterminent."*

[3] المادة 91 من القانون رقم 159 لسنة 1981 من تشريع الشركات المصري.

[4] سميحة القيلوبي، المرجع السالف الذكر، البند 397، ص. 766.

أعمالهم، مع وضع قيود على تداول هاته الأسهم في القانون الأساسي. يرى جانب من الفقه المصري[1] أن العلة من إلغاء المشرع المصري لأسهم الضمان، تعود لعدم فائدتها ونقص قيمتها، إذ أنه في أغلب الحالات يتسبب أعضاء مجلس الإدارة بسوء إدارتهم للشركة في إتلاف مبالغ هائلة من رأسمال الشركة، الأمر الذي لا يسمح لقيمة أسهم الضمان بتعويض هاته الخسارة.

ما يعاب على المشرع الجزائري أنه بقي جامدا ولم يساير التطورات، كونه لم يحذو حذو المشرع الفرنسي والمصري، كما أنه لم يطالب بتدخل المشرع لا رجال الأعمال الجزائريون أو المستثمرون ولا البرلمانيون، ولعل السبب يعود إلى صغر شركات المساهمة في الجزائر، الأمر الذي جعل تملك نسبة 20% بالأمر السهل والهين على أعضاء مجالس إداراتها أو رقابتها. وبالتالي، نتمنى تدخل المشرع في أقرب الأجال لتدارك هذا النقص عن طريق إلغاء هذا الشرط والنهوض بشركات المساهمة وكذا الإقتصاد الوطني إلى الأفق.

تجدر الملاحظة، إلى أنه وإن كان المبدأ العام هو حرية تداول الأسهم، ومعنى ذلك حرية المساهم في التنازل عن أسهمه بكل سهولة، إذا أراد الخروج من الشركة وعثر على مشتري لأسهمه، دون إتباع الإجراءات الصعبة والمعقدة المفروضة في شركات الأشخاص بمناسبة إحالة الحصص بين الشركاء، فإن هاته الحرية ليست مطلقة[2]، إذ نص المشرع على أن أسهم الضمان لا يمكن تداولها أي أنها غير قابلة للتّصرف فيها ولا لحجزها[3] وبذلك فإن تداولها مجمد، إذ أنها توضع في صندوق الشركة، كما أنه لا يمكن الحجز عليها نتيجة دين شخصي لأعضاء مجلس الإدارة ويمنع وضعها في رهن حيازي. وتبقى أسهم الضمان مثقلة بهذا القيد إلى غاية إنتهاء مهام أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس

---

[1] سميحة القيلوبي، المرجع السابق الذكر، البند 397، ص. 767.

[2] هازل محمد، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 26. : "ويفضل كما أرى بعض الفقه أن يتم الإبقاء على عدم قابلية الأسهم للتّصرف لما بعد مصادقة الجمعية العامة العادية على حسابات (الضمان) السنة المالية الأخيرة المتعلقة بإدارته، الفترة المعينة تكفي لرصد الديون والمستحقات المترتبة على تسييره، فإذا ما تمت متابعته قضائيا، يتم تمديد المهلة لغاية صدور الحكم النهائي فيها".

[3] المادة 619 ف.2 ق.ت.ج.

المراقبة ويتم تسليمهم براءة الذمة من طرف الجمعية العامة، وفي هاته الحالة فقط يمكن لأعضاء مجلس الإدارة أو لذوي حقوقهم إسترجاع حرية التصرف في هاته الأسهم، بمجرد مصادقة الجمعية العامة العادية على حسابات السنة المالية الأخيرة والمتعلقة بإدارتهم[1]. ولعل الحكمة من وراء ذلك تبعا لجانب من الفقه الجزائري[2] والمصري[3]، تكمن في منع تملص عضو مجلس الإدارة الذي يقوم بارتكاب أخطاء جسمية خلال إدارته لشركة المساهمة من المسؤولية بواسطة حوالتها، أي إنتقال ملكية الأسهم إلى الشخص المحال إليه، وبما أن هاته الأسهم تعد شرطا لصحة عضوية أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة، فإن تداولها ببيعها أو التنازل عنها يعد سببا لبطلان العضوية[4]، ويشترط من أجل أن تكون هاته الأسهم غير قابلة للتصرف أن تكون إسمية أو لحاملها، مع وجود عبارة تدل على أن أسهم الضمان هاته تعد غير قابلة للتصرف فيها، وغالبا ما يتعلق الأمر ببنك أو مصرف حيث يلعب هاذان الأخيران دور الوسيط الذي تسجل في سجلاته البيانات السالفة الذكر في حساب عضو مجلس الإدارة أو مجلس المديرين المعني[5].

تخصص أسهم الضمان لضمان جميع أعمال التسيير، ويتولى محافظ الحسابات السهر على مراقبة مدى احترام أحكام أسهم الضمان ، وفي حالة اكتشافه أي مخالفة أو عدم احترام لهاته الأحكام يلزم بالتبليغ

---

[1] المادة 620 ق.ت.ج.

[2] فتاحي محمد، المرجع السالف الذكر، ص. 251.: "الحكمة من تخصيص هذه الأسهم وتقييد عضو تداولها طوال مدّة عضوية الشخص قصد منه ضمان ما قد يصدر عن عضو مجلس الإدارة من تصرفات وأخطاء أثناء تأديته لوظائفه، والتي قد تلحق الضرر بالمساهمين، أو بمركز الشركة المالي أو بسمعتها، أو تلحق الضرر بالغير كدائن الشركة، حيث يحق لهؤلاء الرجوع بالتعويض على أعضاء مجلس الإدارة بدعوى المسؤولية المدنية الشخصية". فرحة زرواي صالح، محاضرات مادة القانون التجاري السنة الثالثة ليسانس، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2000ـ2001.

[3] سميحة القيلوبي، الشركات التّجارية، المرجع السالف الذكر، ص. 291.

[4] بن غالية سمية فاطمة الزهراء، مذكرة ماجستير في القانون تخصص قانون الأعمال، حرية المساهم في التنازل عن الأسهم، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان،2007ـ2008، ص. 63.

[5] هازل محمد، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 105.:" وحتى تكون أسهم الضمان غير قابلة للتصرف، فإنه يجب أن تكون إما إسمية ومدونة في سجلات الشركة، بعبارة تفيد أنها غير قابلة للتصرف فيها أو لحاملها، شريطة أن يتم تدوين ذلك في سجلات وسيط مؤهل قائم على حساب المعني بالأمر والذي يكون في الغالب إما مصرفا أو بنكا".

عنها[1] من خلال إعداد تقرير يوضح فيه هاته التّجاوزات باختلاف أنواعها ودرجاتها، وذلك أثناء أقرب جمعية عامة، كما يتولى إبلاغ الأعضاء لإجراء التسويات الملائمة[2]، يستنتج

[1] المادة 660 ق.ت.ج. :" يسهر مندوب الحسابات تحت مسؤوليته على مراعاة أحكام المادة 659 السابقة، ويشير في تقريره الموجه للجمعية العامة، إلى كل خرق."، وكذا القرار المؤرخ في 23 يونيو2013، السابق الذكر، الفصل التاسع، معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان، ف. 9. 2.

[2] القرار المؤرخ في 23 يونيو2013، السابق الذكر، الفصل التاسع، معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان، ف. 9. 1. :"يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات."

ضمنيا من خلال عدم إشارة محافظ الحسابات لوجود إختلالات، عدم إكتشافها من قبل هذا الأخير، وبالتالي عدم وجود مخالفات.

رأى جانب من الفقه الجزائري[1]، بأن عدم تداول أسهم الضمان لا يعد مؤمنا بأسهم لحاملها معدة في وثيقة قابلة للتداول بطريقة بسيطة، فعندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، فإنه يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك (حسب الحالة)، حتى يتمكن المجلس من إجراء التّسويات الملائمة"[2]. عموما، تكون الأسهم هنا إمّا نقدية أو عينية، وهي بالتالي ليست نوعا مختلفا من الأسهم إنّما تختلف عن سواها فقط من جهة تخصيصها بكاملها ضمانة لأعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة وبصورة متضامنة، حيث تبقى هذه الأسهم الاسمية مجمدة وذلك بإيداعها في صندوق الشركة، ويلصق عليها طابع يشير إلى عدم التنصل عنها إلا بعد الحصول على براءة الذمة من الجمعية العامة بالنّسبة لمدة عهدة مجلس الإدارة.

[1]- M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, op. cit., n° b. 13-1, p. 30. : « *Des actions au porteur matérialiser dans un document et qui se transmettraient des lors par simple tradition manuelle, n'assurent pas l'inaliénabilité des actions de garantie* ».

[2] القرار المؤرخ في 23 يونيو 2013، السابق الذكر، الفصل التاسع، معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان، ف. 9. 4.

تجدر الملاحظة، إلى أن المشرع الجزائري لم ينص على عملية إيداع أسهم الضمان عكس المشرع الفرنسي، الذي كان يلزم عضو مجلس الإدارة أن يقوم بإيداع أسهم الضمان لدى الشركة المصدرة للأسهم في حالة ما إذا كانت إسمية، أما إذا كانت الأسهم لحاملها، فيجب أن تودع لدى أحد الوسطاء الماليين في المرخص لهم بذلك، ويتولى الوسيط مهمة إعلام الشركة بهذا الإيداع عن طريق خطاب موصى عليه[1].

المطلب الثاني: الإعلام المتعلق بحق المشاركة في الجمعيات العامة والتصويت فيها

تعد المشاركة في جلسات الجمعيات العامة والتصويت فيها من الحقوق اللصيقة بصفة المساهم، إذ هي تجسيد لمبدأ المساواة بين المساهمين[2]، ويقع على عاتق محافظ الحسابات التأكد من تمتع كل مساهم بهذا الحق، رغم كونه ليس مطلقا، إذ قد يحرم منه في حالات معينة، علما أن ممارسته لهذا الحق لا يتأتى إلا إذا كان له حق الإطلاع على كافة وثائق الشركة وسجلاتها[3]. ولهذا يشمل الإعلام هنا حق المساهمين في حضور الجمعيات العامة، فضلا عن حقهم في التصويت فيها.

أولا: الإعلام المتعلق بحق الحضور في جلسات الجمعيات العامة

[1] فتاحي محمد، المرجع السالف الذكر، ص. 260.

[2] علي فوزي إبراهيم، المقال السالف الذكر، ص. 725.:"يعد حق المساهم في الحضور في الهيئة العامة من النتائج المترتبة على حق المشاركة وعدم تخويل المساهم هذا الحق يجعل من إجتماع الهيئة العامة ليس عاما."

[3] علي فوزي إبراهيم، المقال السالف الذكر، ص. 725.

تمثل الجمعيات العامة وفقا لجانب من الفقه الجزائري[1] الإطار الطبيعي الذي يمارس من خلاله الشريك وظيفته في الشركة. وهكذا، فإن القاعدة العامة تكمن في استدعاء جميع الشركاء لحضور الجمعيات العامة بغض النظر عن شكل الشركة[2] وكذا التصويت فيها[3]، تختص الجمعية العامة العادية بإتخاذ جميع القرارات المتعلقة بالسير العادي للشخص المعنوي[4]، وهي تجتمع مرة واحدة على الأقل في كل سنة خلال الستة أشهر التي تلي قفل السنة المالية[5]. أما الجمعية العامة الغير عادية[6]، فهي تتدخل كلما استوجب الأمر تعديل القانون الأساسي في جميع جوانبه، وقد نص القانون على بطلان كل شرط يقضي بعكس ذلك[7]. يقع على عاتق مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ـ حسب الحالة ـ أن يضعوا تحت تصرف المساهمين كل الوثائق اللازمة والضرورية (30) ثلاثون يوما قبل إنعقاد الجمعية العامة العادية، حتى يتمكن هؤلاء من إبداء رأيهم عن معرفة ودراية، ومن ثم إتخاذ قرارات خاصة بإدارة وتسيير الشركة تكون

---

[1] M. SALAH, *La convocation aux assemblées générales des sociétés commerciales, une réglementation à réécrire*, Rev. ent. et com. 2012, , n° 2, p. 57. : « *Le cadre nature de l'exercice de la fonction des associés est l'assemblée générale* ».

[2] M. SALAH, op. cit., n° B.1°-12, p. 29. : « *La règle : une convocation de tous les associés aux assemblées générales, quelle que soit la forme de la société* ».

[3] M. SALAH, *Les valeurs mobilières*, op. cit., n° 2°.a. 23., p. 37.

[4] المادة 675 ق.ت.ج.

[5] تجدر الإشارة إلى أنّ المشرع في الفقرة الأولى من المادة 676 من القانون التجاري، نص على أن الجمعية العامة العادية تجتمع مرة على الأقل في الستة أشهر التي تسبق إقفال السنة المالية، وفي هاته العبارة الأخيرة، إستعمل المشرع عبارة "تسبق" بدلا من عبارة "تلي"، فالجمعية العامة العادية تجتمع خلال الستة أشهر التي تلي قفل السنة المالية، ولذلك وجب على المشرع تصحيح هذا الخطأ.

[6] المادة 674 ق.ت.ج. علما أن المادة 687 من نفس القانون قد منحت لكل مساهم حق الإطلاع خلال أجل خمسة عشر (15) يوما السابقة لإنعقاد الجمعية العامة العادية على نفس الوثائق، تحت طائلة التعرض للعقوبات الواردة في المادة 819 من ذات القانون من بينها المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من قبل محافظ الحسابات للأجور المدفوعة للأشخاص المتحصلين على أعلى أجر. هذا علاوة عن تقارير محافظي الحسابات التي ترفع للجمعية، (راجع المادة 25 من القانون رقم 10ـ01 السالف الذكر والمادة 678 ف.7 ق.ت.ج.)

[7] سميحة القيلوبي، المرجع السابق الذكر، البند 523، ص. 970.

صائبة وفي محلها[1]. هذا، ولابد من إستدعاء محافظ الحسابات لحضور الجمعيات العامة، لإعطاء توضيحات للمساهمين حول النقاط التي عالجها في تقريره[2].

عموما، لا يتمكن المساهم من حضور الجمعيات العامة والتّصويت فيها، إلا إذا تم إستدعاءه من لدن الأشخاص المؤهلين ومن بينهم محافظ الحسابات، هذا الأخير الذي خول له كل من القانونين الجزائري[3] والفرنسي[4] حق الإستدعاء حماية لمصلحته، الشركاء والشركة، وهذا حتى لا تبقى هذه المسألة رهن إرادة الجهاز الإداري، الذي قد يسعى إلى عدم عقد جمعيات عامة أو حرمان البعض من الحضور مخالفة لمبدأ المساواة تحقيقا لمصالح خاصة[5].

هذا، ولمحافظ الحسابات حق حضور كل جمعيات المساهمين تحت طائلة تعرض كل من الرئيس والقائمين بالإدارة لعقوبات جزائية والتي تكمن في عقوبة الحبس من (6) أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج[6]. ولعل السبب في ذلك هو تمكين المراقب من إعطاء توضيحات للمساهمين حول النقاط التي عالجها في تقريره[7].

تجدر الملاحظة، إلى أنه إذا لم يتم إستدعاء المساهمين لحضور الجمعيات العامة، فإن ذلك ينجم عنه عدم إنتظامها ومن ثم بطلان القرارات المتخذة عنها. ولكن بالرجوع إلى المشرع الجزائري، فإنّ هذا

---

[1] المادة 677 ق.ت.ج.

[2] المادتان 715 مكرر 11 و715 مكرر 4 ق.ت.ج.

-Art. L. 225-103 C.com.fr.

[3] المادة 715 مكرر 4 ق.ت.ج.

[4] Art. L.225-103 al. II.1° C. com.fr (Modifié par Loi n°2012-387 du mars 2012-Art.17) : « *A défaut, l'assemblée générale peut être également convoquée :*
1. Par les commissaires aux comptes ».

[5] بن ويراد أسماء، حماية المساهم في شركة المساهمة، أطروحة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2017/2016، ص. 136.

[6] المادتين 715 مكرر 12 و828 ق.ت.ج.

[7] M. SALAH, *Les sociétés commerciales* op. cit., n°15. p. 71. : « *Quant au commissaire aux comptes il devrait être convoqués aux assemblées générales pour les quelles il est tenu d'établir un rapport afin d'éclairer les associés sur les point de ce dernier* ».

الأخير لم ينص صراحة على بطلان مداولاته الجمعيات العامة التي لم يستوفي شروط الصّحة، ولكن وبالرجوع إلى الأحكام المشتركة للشركات التجارية المتعلقة بالبطلان، يمكن استخلاص ذلك[1].

ثانيا: الإعلام المتعلق بحق التّصويت في جلسات الجمعيات العامة

يعد حق التّصويت من الحقوق الأساسية التي إعترف بها القانون حفاظا على مصلحة المساهم، فلا يجوز التّصرف فيه ولا حرمانه منه، إذ له المشاركة في إتخاذ كافة القرارات التي تتعدى السلطات المخولة للهيئات الأخرى ، أي مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة ، مما يضعه في

في مركز يسهل عليه مراقبة الشخص المعنوي أو المساهمة في إدارته أو تسييره.[2].

هذا، وقد نص المشرع الجزائري[3] على مثال نظيره الفرنسي، في مجال التصويت على قاعدة تناسب الأصوات مع رأس المال، التي يراد بها تعادل عدد الأصوات مع عدد الأسهم، أي أنّ لكل سهم صوت واحد على الأقل في الجمعية العامة[4]. وعليه، فإن للمساهمين عددا من الأصوات تتناسب مع قيمة مساهمتهم في رأس المال أو يتناسب حق التصويت المرتبط بالسهم مع مقدار رأس المال الذي يمثله السند، يعد هذا المبدأ تجسيدا لمبدأ المساواة في الشركة بمعنى المساواة في الأسهم وليس المساواة بين المساهمين

---

[1] المادتين 733 ف.1 و738 ف.1 ق.ت.ج. أنظر أيضا بن ويراد أسماء، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 135.

[2] فتيحة يوسف المولودة عماري، أحكام الشركات التجارية، دار الغرب، الطبعة الثانية، ص. 172.

[3] المادتين 603 و684 ق.ت.ج.: "لكل مكتتب عدد من الأصوات يعادل الحصص التي اكتتب بها"

– المادة 884 ق.ت.ج. : "يكون حق التّصويت مرتبط بأسهم رأس المال أو الانتفاع متناسبا مع حصة رأس المال التي ينوب عنها".

[4] Art. L. 1843-2 al. 2 C. civ. fr.:« *Les droits de chaque associé dans le capital social sont proportionnels à ses apports lors de la constitution de la société ou en cours de l'existence de celle-ci"*

-Art. L.1844-9 al.1 C. civ. fr.: «*Après paiement des dettes et remboursement du capital social, le partage de l'actif est effectué entre les associés dans les mêmes proportions que leur participation aux bénéfices, sauf clause ou convention contraire.*»

من نفس الفئة[1]، والتي يتوجب على محافظ الحسابات السهر على إحترامها، والإبلاغ عن كل مخالفة أو تجاوز لأقرب جمعية عامة، من خلال التقارير التي يعدها[2].

إن المشرع وإن إعتد بمبدأ التناسب، إلا أنه جاء بإستثناءات خروجا عن المبدأ العام، يتعلق الوضع في الحالة الأولى بتحديد عدد الأصوات في القانون الأساسي للشخص المعنوي[3] بهدف حماية صغار المدخرين على أن يفرض على كافة الأسهم دون تمييز فئة عن أخرى[4]، ويشمل الوضع في الحالة الثانية زيادة عدد الأصوات والتي تم التطرق لها في المادة 715 مكرر 44 من القانون التجاري والتي أجازت للجمعية العامة التأسيسية إنشاء فئتين من الأسهم العادية الإسمية، إذ يتعلق الأمر في الحقيقة بالأسهم الممتازة والتي تسعى إلى الحفاظ على ولاء المساهمين ومكافئتهم وتفادي دخول شركاء جدد[5].

إعتبر جانب من الفقه الفرنسي، بما أنّ الحق في التصويت يشكل الخاصية الأساسية للسهم، فإنّ فصل أحدهما عن الآخر سيؤدي حتما إلى المساس بالترتيب الطبيعي للأشياء، لذا فإنه وعلى الرغم من عدم وجود نص يمنع التنازل عن الحق في التّصويت[6]، إلا أنه يشترط أن يكون التنازل بين المساهمين فقط، حيث لا يعقل تملك شخص آخر ليس له صفة المساهم لهذا الحق[7].

---

[1] فتيحة يوسف، المرجع السالف الذكر، ص. 172.

[2] المواد 715 مكرر 13 ق.ت.ج. و23 من القانون رقم 01.10 السابق الذكر.

[3] المادة 685 ق.ت.ج.

[4] المادة 685 ق.ت.ج.

[5] M.COZIAN, A.VIANDIER et F. DEBROISY, op.cit., p. 663. V.aussi ; PH.MERLE, op.cit., p. 689.

[6] M. GERMAIN, *Le transfert du droit de vote in la stabilité du pouvoir et du capital dans les sociétés par actions*, RJ com. 1990, spéc. p. 135. : « *Le droit de vote attribut essentiel de l'action ne peut lui être détachée sans portée atteinte à l'ordre naturel des choses* ».

[7] A. TRAORE, *Les incidences de diversification des valeurs mobilières sur le droit de vote dans les sociétés par action, thèse de Doctorat en droit privé*, université clermont I université d'auvergne, U.F.R de droit et science politique, 2010, p. 477. : « *En effet, aucun texte ne semble interdire expressément la cession du droit de vote. Le législateur lui-même n'interdit pas la conclusion d'accords en vue d'acquérir ou de céder des droits de vote. Afin de conserver une certaine cohérence, la cessibilité du droit de vote ne pourra être accordée selon nous qu'a un actionnaire autre* ».

يرجع حق التصويت للمنتفع في الجمعيات العامة العادية[1]، ولمالك الرقبة حق التصويت في الجمعيات العامة غير العادية، يراد بالمنتفع طبقا للأحكام العامة[2]، بأنه ذلك الشخص الذي له حق الإنتفاع بالشيء طوال المدّة المقررة للانتفاع، وله أن يحصل على عائد الشيء أي على ثماره، مع بقاء الشيء دائما ملكا لصاحبه أي لمالك الرّقبة. ورغم عدم تبيان ذلك يمكن أن يكون المنتفع شخصا طبيعيا أو معنويا وفقا لأحكام الحيازة، التي يتضح من خلالها إمكانية أن يكون الحائز شخصا معنويا وبما أنّ الحيازة تصنف على أنّها وسيلة من وسائل اكتساب حق الانتفاع.

على كل، يعد المساهم شريكا في الشركة ويتمتع بسلطات مختلفة فله سلطة التّصرف في أسهمه وسلطة استعمالها وكذا سلطة استغلالها كما يحق له تجزئتها، من ثم فإن له الإحتفاظ بسلطة التّصرف في أسهمه والتنازل عن سلطة الاستعمال والاستغلال لشخص آخر يدعى المنتفع[3]، هنا نكون أمام شخصان الأول يدعى مالك الرقبة والثاني المنتفع، ومن أجل دراسة الأحكام الخاصة بالمنتفع فلابد من الرّجوع إلى أحكام القانون المدني[4]، الذي يفصل أحكام حق الانتفاع، فضلا عن أحكام القانون التّجاري الذي يعالج أحكام المنتفع بالأسهم في شركة المساهمة. يعتبر حق المساهم حقا شخصيا ناتجا عن علاقة قانونية بينه وبين الشركة المساهمة، وبالتالي يحتل هذا الأخير مرتبة المدين بالمال الذي قدّمه للشركة أثناء تأسيسها[5]،

---

[1] المادة 679 ف.1 ق.ت.ج.: "يرجع حق التصويت المرتبط بالسهم إلى المنتفع في الجمعيات العامة العادية ولمالك الرقبة في الجمعيات العامة غير العادية".

[2] المادة 846 ق.م.ج. تنص على أنّ: "ثمار الشيء المنتفع به تكون للمنتفع بقدر مدّة انتفاعه مع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة 839".

[3] حميدي فاطيمة، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 16. : "ولما كان المساهم عضوا في شركة المساهمة يستطيع الاحتفاظ بملكية أسهمه ملكية تامة أي بتوافر سلطاتها الثلاثة وهي سلطة التّصرف، سلطة الاستعمال وسلطة الاستغلال أو بتجزئتها، وذلك بإبقاء سلطة التّصرف والتنازل لدى مالكها وانتقال سلطة التمتع لغيره، حينئذ يصبح الأول مالك الرّقبة والثاني منتفعا بالأسهم، غير أنّ هاته المسألة أثارت جدلا فقهيا حول إمكانية اكتساب المنتفع لصّفة الشريك، خاصة وأنّ الأمر يتطلب إبراز مفهوم الشريك وتحديد النّظام القانوني للانتفاع الوارد على الأسهم لبيان الحقوق التي يجوز ممارستها من قبل المنتفع طيلة مدّة الانتفاع".

[4] راجع المواد من 844 إلى 854 ق.م.ج.

[5] حميدي فاطيمة، الأطروحة السابقة الذكر، ص. 17.

وفي حالة احتفاظ المساهم بسلطة التّصرف في أسهمه والتخلي عن سلطتي الاستعمال والاستغلال للأسهم، فهنا يدعى المساهم الذي أورد حق انتفاع على أسهمه مالك الرّقبة، أمّا الشّخص الثاني فيدعى بالمنتفع. ويعد حق الانتفاع حقا عينيا يباشره الشّخص عن الشيء متفرعا على حق الملكية الذي يعد حقا عينيا أصليا، وهذا على عكس الحق الشّخصي الذي يعبر عن رابطة قانونية بين الدّائن والمدين أساسها وجود دين، كما أنّه حق مستقل عن ملكية الرّقبة وهو محدود بفترة زمنية معينة لا تتجاوز مدّة الشركة، وهو قد يكتسب إما بالتعاقد أو الشفعة، التقادم، الوصية أو بمقتضى القانون[1].

أثارت مسألة إعتبار المنتفع مساهما من عدمه جدلا كبيرا وواسعا، وهذا ما أكدّه جانب من الفقه الجزائري[2] وكذا القضاء الفرنسي[3]، اللذان قاما بنفي هذه الصفة عن كل من مالك الرّقبة والمنتفع في شركة المساهمة، وذلك راجع إلى طريقة استدعاء المساهمين لحضور الجمعيات العامة. ولأنّ تمتع المنتفع بالأسهم بصّفة الشريك مرهون باكتسابه للحقوق المالية والمعنوية الناتجة عنها، إذ أنه لكل من مالك الرّقبة والمنتفع حقوقا مختلفة على نفس الشيء، وذلك عن طريق اتفاق بين هؤلاء أو بمقتضى القانون كحالة قسمة تركة الشركة مثلا. وتجدر الملاحظة، إلى أن للمنتفع حق التمتع بالشيء بصفة مباشرة بدون وسيط، أما مالك الرقبة فهو حر في التصرف في الشيء، وبالتالي فكلاهما يتمتع بحقوق المالك[4]. هذا، وإنّ تقسيم الملكية بين مالك الرّقبة والمنتفع ينبثق عنها حقان متجاوران ولكنهما غير مشتركان في نفس الشيء، إذ لا يحق للمنتفع أن يطلب قسمة ملكية مشاعة ولا عرضها للمزايدة، على أنه يقع على عاتق كل واحد منهما الحفاظ على هذا الشيء، وإذا كانت الأسهم مثقلة بحق الانتفاع فإنّ حق التفاضل في الاكتتاب يعود لمالك

---

[1] V. dans ce sens : M. SALAH, op. cit., n°85, p. 58. : *« Lorsque l'apport consiste en la simple jouissance d'un bien, la loi prévoit l'application des dispositions relatives au contrat de bail avec l'apporteur de jouissance, l'apporteur du bien en nature. »*

[2] فرحة زراوي صالح، محاضرات مادة القانون التّجاري، السالفة الذكر.

[3] Cass. Com. 4 Janvier 1994, n°91-20.256, note de gaste et cass. Gv. 29 novembre 2006, n°05-17.009, Juins, Data n° 2006-36159.

[4] حميدي فاطيمة، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 66، : "يرى الفقه بأنّ المنتفع ومالك الرّقبة يمارسان بصفة منفصلة بعض حقوق المالك، فكل واحد منهما يتمتع بحق عيني، فالأول يحوز على حق التمتع بالشيء بصفة مباشرة بدون وسيط، والثاني يباشر حقه في التّصرف بكل حرية مبدئيا، وهذا ما يجعل حقا مستقلا عن ملكية الرّقبة من حيث اختلافه عن الحق في الإيجار وعن حالة الشيوع".

الرّقبة[1]، وترجع ملكية الأسهم الجديدة لمالك الرّقبة بالنّسبة لملكية الرّقبة وإلى صاحب حق الانتفاع بالنّسبة لحق الانتفاع[2].

مبدئيا فإن لكل مساهم حق التعبير عن صوته في ظل الجمعيات العامة، ولا يجوز حرمانه من ذلك[3] إلا إذا كان هنالك نص قانوني صريح يجيز ذلك، وفي هذا الصدد يمكن القول بإمكانية تطبيقه في حالتين وهما تعليق حق التصويت في حالة تعارض مصلحة المساهم مع مصلحة الشركة أو مصلحة بقية للمساهمين، بمعنى أن للمساهم مصلحة خاصة علما أن حالات المنع والتي لها طابع مؤقت تتعدد[4].

ليس هذا فحسب، بل إنه يجوز كذلك تعليق حق التصويت كعقوبة في حالة عدم قيامه بسداد الأقساط المستحقة منها في الآجال المحددة[5]. ولقد حدد القانون الجزائري مدّة ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ اعذار الدّفع لتسديد المساهم مبلغ الأقساط الواجب دفعها من الأسهم[6].

إنه وإن كان لا يجوز التنازل عن حق التصويت، إلا أنه يمكن لهذا التنازل أن يتخذ صورة أخرى في الواقع العملي كالوكالة التي تمنح لمساهم أو لزوجه لحضور المناقشات أو إتفاقيات التصويت في إتجاه معين[7]. وقد نصت المادة 820 من القانون التجاري الجزائري صراحة على أنه: " يعاقب بغرامة من 20.000 دج إلى 50.000 دج رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها الذين لم يقدموا عمدا أثناء كل

---

[1] المادة 701 ف. 1 ق.ت.ج.

[2] المادة 701 ف.2 ق.ت.ج.

[3] علي فوزي إبراهيم، المقال السالف الذكر، ص. 727 .

[4] المواد 628 ف.5، 672 ف.4، 603 ف.2 و3، 707 ف.2، 700 ف.1 و2 ق.ت. ج.

[5] المادة 715 ف.1 مكرر 49 ق.ت.ج.: "تكف الأسهم التي لم تسدد مبلغ الأقساط المستحقة منها في الآجال المحددة، عن إعطاء الحق في القبول والتّصويت في الجمعيات العامة وتخصم لحساب النّصاب القانوني".

[6] المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 95-435 المؤرخ في 23 ديسمبر 1995، يتضمن تطبيق أحكام القانون التجاري المتعلقة بشركات المساهمة والتجمعات، السالف الذكر.

[7] بن ويراد أسماء، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 160.

اجتماع للجمعية العادية للمساهمين ورقة الحضور موقعة من المساهمين الحاضرين والوكلاء مصادق عليها من مكتب الجمعية والمتضمنة:

أ- أسماء وألقاب وموطن كل مساهم حاضر وعدد الأسهم التي يملكها وكذلك عدد الأصوات الملحقة بهذه الأسهم، وموطن كل وكيل وعدد أسهم موكليه وكذا عدد الأصوات الملحقة بهذه الأسهم،

ب- أسماء وألقاب وموطن كل مساهم ممثل وعدد الأسهم التي يملكها وكذا عدد الأصوات الملحقة بهذه الأسهم أو عدد التفويضات المسندة لكل وكيل عند عدم وجود هذه الإشارات،

ج-الذين لم يلحقوا بورقة الحضور التفويضات المسندة لكل وكيل،

د- الذين لم يقوموا بإثبات قرارات كل جمعية مساهمين بمحضر يوقع من طرف أعضاء المكتب ويحفظ بمركز الشركة في ملف خاص ويثبت فيه تاريخ ومكان انعقاد الجمعية وكيفية الاستدعاء وجدول الأعمال وتشكيل المكتب وعدد المساهمين المشاركين في التصويت ومقدار النصاب القانوني والمستندات والتقارير المقدمة للجمعية مع ملخص المناقشات ونص القرارات المطروحة للتصويت ونتيجة التصويت.

المبحث الثاني: مدى التزام محافظ الحسابات بإعلام حاملي الأسهم وحاملي القيم المنقولة الأخرى عن العمليات التي تمس برأسمال الشركة

يتوجب على محافظ الحسابات في ظل شركة المساهمة إعلام المساهمين بالقرارات التي تمس مصلحة الشركة، ولكنه يلتزم أيضا بإعلام حاملي القيم المنقولة الأخرى عن القرارات التي تمس رأسمال الشركة، أي إعلام حاملي الأسهم وحاملي القيم المنقولة الأخرى في حالة إصدار قيم منقولة بسيطة أو مركبة. إنطلاقا من ذلك، يستوجب الأمر التعرض لمدى إلتزام محافظ الحسابات بإعلام حاملي الأسهم عن

العمليات الواردة على رأس المال في المطلب الأول، ثم التطرق لمدى إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين (حاملي الأسهم) أو حاملي القيم المنقولة الأخرى في حالة إصدار قيم منقولة أخرى بسيطة أو مركبة في المطلب الثاني.

المطلب الأول: الإلتزام بإعلام حاملي الأسهم عن القرارات التي تمس رأسمال الشركة

يقع على عاتق محافظ الحسابات إعلام المساهمين، بإعتبارهم أصحاب المصلحة في شركة المساهمة بجميع العمليات التي ترد على رأسمال الشركة، يتعلق الأمر من جهة بالعمليات الخاصة برفع رأسمال الشركة[1]، كما أنه يخص ومن جهة أخرى تخفيض رأسمال الشركة.

أولا: الإعلام في حالة زيادة رأس المال

يقصد بزيادة رأس المال ذلك التصرف القانوني الذي يتم بموجبه تعديل عقد الشركة أثناء حياة إما بإصدار أسهم جديدة أو إضافة قيمة للأسهم الموجودة[2]، نص المشرع الجزائري[3] على أنه " تصبح الأسهم

الجديدة مسماة القيمة إذا قدمت نقدا أو بالمقاصة مع ديون معينة المقدار ومستحقة الآداء من الشركة وإما بضم الإحتياط أو الأرباح أوعلاوات الإصدار أو بما يقدم من حصص عينية وإما بتحويل السندات بإمتيازات أو بدونه". مع الإشارة إلى أن الزيادة بإضافة قيمة إسمية للأسهم لايقرر إلا بإجماع المساهمين كمبدأ عام، مالم يتعلق الوضع بإلحاق الإحتياطي، الأرباح أو علاوات الإصدار[4]، على كل يتوجب على محافظ الحسابات القيام بعملية الإعلام في جميع الحالات ولا سيما إذا ماتم إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.

---

[1] المادة 700 ق.ت.ج.

[2] المادة 687 ق.ت.ج.

[3] المادة 688 ق.ت.ج.

-Art.L. 225-128 C.com.fr.

[4] المادتان 685 و706 ق.ت.ج.

يتمتع المساهمون القدامى في شركة المساهمة بحق الأفضلية في الإكتتاب بالأسهم في حالة زيادة رأس المال بالطريق النقدي[1]، تعد هذه القاعدة من النظام العام حيث لا يجوز مخالفتها[2]، والحكمة من ذلك تعود إلى إعطاء فرصة أولى في الاكتتاب في رأس المال للمساهمين الأوائل الذين تحملوا مشروع الشركة منذ بدايته أو سنوات الكفاح الأولى إلى أن أصبحت شركة ناجحة يقتدى بها، وبالتالي فإن لهم الحق في الاكتتاب في أسهم الزّيادة قبل المساهمين الآخرين أي الجدد أو الغرباء، ليس هذا فحسب، بل إن العلة من ذلك تكمن أيضا في أنّ زيادة رأس المال عن طريق إصدار أسهم جديدة قد يؤدي إلى الإضرار بمصلحة المساهمين القدامى[3]، بسبب اشتراك المساهمين الجدد في المال الاحتياطي الذي سبق تكوينه من أرباح الأسهم الأصلية التي تم اقتطاعها سنويا، الأمر الذي يترتب عليه إنخفاض القيمة الحقيقية للأسهم الأصلية وارتفاع قيمةالأسهم الجديدة دون حق نتيجة عملية زيادة زيادة رأس المال[4].

يعد حق الأفضلية في الإكتتاب من بين الوسائل والآليات المستعملة لحماية حقوق المساهمين القدامى، لأنه إذا تمت عملية زيادة رأس المال عن طريق طرحها للإكتتاب العام، فهنا بإمكان كل شخص أجنبي عن الشركة وعن المساهمين شراء الأسهم، مما يؤثر في المركز القانوني للمساهمين القدامى[5]، يتعلق الأمر هنا بإمتياز مخول لهؤلاء، لتمكينهم من جهة من الحفاظ على المراقبة، ومن جهة أخرى الإكتتاب بسعر أقل من القيمة الحقيقية للأسهم[6]. يقصد بحق الأفضلية تمتع جميع المساهمين بالأولوية في

---

[1] المادة 697 ق.ت.ج.

[2] المادة 694 ق.ت.ج.

[3] سميحة القيلوبي، المرجع السابق الذكر، البند 539. ص. 997.

[4] سميحة القيلوبي، المرجع السابق الذكر، البند 539، ص. 998.

[5] Ph. MERLE, op.cit., p. 656.

[6] T.-F. N'GOMA*, L'augmentation de capital en situation difficile : le cas des entreprises francaise cotées*, thése de Doctorat Gestion et Management, Université de Bretagne occidentale Brest, France, 2016-2017, op. cit., p. 35*: «Concernant les DPS, ils ont une valeur. Ce droit est celui qui èquilibre la souscription en termes de prix envers les actionnaires anciens et nouveaux, en permettant aux anciens de souscrire prioritairement à l'opèration. Il s'agit d'un avantage accordè aux actionnaires anciens, en leur permettant d'une part de prèserver le controle et d'autre part de souscrire l'èmission à un prix infèrieur à la valeur rèelle des actions. "*

الاكتتاب بالأسهم الجديدة التي تصدرها الشركة عند زيادة رأسمالها، وذلك بنسبة ما يملكونه من أسهم[1]، أما الاكتتاب فهو إعلان رغبة المكتتب في الانضمام إلى الشركة مقابل المساهمة في رأسمال مجدد أو معين من الأسهم المطروحة، إذ يعبر الاكتتاب عن إلتزام المكتتب بتقديم الأموال التي تعهد بها تنفيذا لهذا الالتزام[2].

إذا كان المبدأ هو منح حق الأفضلية للمساهمين القدامى، إلا أن المشرع قد سمح للجمعية العامة التي اتخذت قرار رفع رأس المال أن تقوم بإلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وتقرير محافظي الحسابات[3]، وذلك تحت طائلة بطلان المداولة، تجدر الملاحظة، إلى أنه من بين المخاطر المحيطة بعملية رفع رأسمال الشركة بإلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب، عدم حصول المساهمين على جميع المعلومات كما هو مقرر في التشريع والتنظيم المعمول بهما، ومن ثم إتخاذ المساهمين قرارهم مستندين على قرار الهيئة المختصة والذي يعد غير كاملا أو غير جديا، أي لم يكن ذو طبيعة تسمح لهم باتخاذ قرار حول عملية رفع رأس المال، كما قد يتخذ المساهمون قرارهم دون أن يسبق إعلامهم بوجود نزاع مؤثر[4]، أو دون أن يتم إعلامهم بوضعية الشركة[5].

يقدم محافظ الحسابات تقريرا حول عمليات الزيادة ومدى صحة المعلومات المحاسبية الخاصة بها والمقدمة من الجهاز الإداري ويتدخل في حالة إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب, فيضع تقريره حول هذه

---

[1] جاسم فاروق إبراهيم، حقوق المساهم في الشركة المساهمة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص. 142.

[2] T-F. N'GOMA, *L'augmentation de capital en situation difficile : le cas des entreprises francaise cotées,* op.cit., p. 32. : "*Le droit prèfèrentiel de souscription ou le DPS est un droit de priorité, un avantage attribué aux actionnaires actuels de la sociètè dètenteurs des actions…. "*

[3] المادتان 697 و700 ق.ت.ج.

-Art. L.225-135 C.com.fr. (Modifié par Loi n°2019-486 du 22 mai 2019-art. 20(V)).

V. aussi ; CH. MAO, *Les opérations de capital social en droit français et chinois*, Thèse de doctorat, Université Panthéon, Assas, 2016, p. 35. et T. Granier, op. cit., p. 560.

[4] Cass.com., 11 juillet 2000, Bull. CNCC, n° 121, mars 2001, p. 106, note PH. MERLE.

[5] Cass.com., 18 mai 2010, Bull. CNCC, n° 159, septembre 2010, p. 527, note PH. MERLE.

المسألة تحت طائلة بطلان المداولة[1]. كما يتدخل محافظ الحسابات بتقرير خاص في حالة إصدار الأسهم الذي يتم باللجوء العلني للادخار دون حق التفاضل في الاكتتاب في الأسهم و الذي لا يمنح لصاحبها نفس حقوق الأسهم القديمة[2]، على أنه يقع على عاتقه التأكد من تحديد كل من المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح، أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب وكذا كيفيات تحديد سعر الإصدار في تقرير الهيئة المختصة المسلم للجمعية العامة التي تم إستدعائها لتقوم بترخيص عملية رفع رأس المال[3]، وبعد قيامه بهاته العملية، يتولى إعداد تقرير يقدمه للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، ولا بد أن يشمل هذا التقرير معلومات ضرورية: التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة، فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولاسيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب، إستنتاجات تشير للملاحظات أو لغياب الملاحظات حول عملية رفع رأس المال. وقد أكد التنظيم الجزائري[4]، على أنه لايرجع لمحافظ الحسابات تحديد ملائمة عملية رفع رأس المال من غيرها.

تجدر الملاحظة، على سبيل المقارنة إلى أنه وإن أجاز المشرع الجزائري على غرار نظيره الفرنسي القيام بعملية زيادة المال بإدماج الديون، إلا أن الثاني قد نص على أنه يتوجب على محافظ الحسابات في هذه الحالة إعداد تقرير يصادق فيه على صحة قفل الحسابات المعد من قبل الهيئة المختصة في الشركة[5]،

---

[1] المادة 697 ق.ت.ج.

[2] المادة 699 ق.ت.ج.

[3] القرار المؤرخ في 23 يونيو 2013، السالف الذكر، معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال الفصل العاشر، ف. 2.10.

[4] معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال السالف الذكر، ف.3.10

[5] CNCC, NI.V., *Les interventions du commissaire aux comptes relatives aux opérations concernant le capital social et les émissions de valeurs mobilières -Libération d'uneaugmentation du capital par compensation avec des créances-*, t. 2, collection note d'information, juin 2010, n° 1.1, p. 30.

وعند الاقتضاء بطلب من المديرين، يلاحظ محافظ الحسابات إذا ما تم تحرير الأسهم بإدماج الديون النقدية والمستحقة الدفع على الشركة ويتم إعداد شهادة تعادل شهادة الإيداع[1].

عندما يتم إعذار محافظ الحسابات من قبل المساهمين بقابلية تحرير أسهم بإدماج الديون، فإنه يثير انتباه الهيئة المختصة حول ضرورة إحاطته علما وفي الوقت المناسب بالتاريخ الفعلي لرفع رأس المال، وذلك حتى يتمكن من إجراء التحريات الضرورية والتي تمكنه من المصادقة على إقفال الحسابات، وللقيام بذلك لابد أن يتم إقفال الحسابات المعدة من قبل الهيئة المختصة في آجال لا تتنافى مع تنفيذ أشغاله.

مع التنويه، إلى أنه إذا ما تم إقفال الحسابات قبل تاريخ الاكتتاب الفعلي، يقوم محافظ الحسابات بتنبيه الهيئة المختصة حول ضرورة الاحتفاظ برصيد الحساب المقفول وكذا الطابع النقدي والمستحق الدفع للديون، إلى غاية تاريخ اكتتاب كل دائن سيتم تحرير أسهمه بالإدماج.

تتمثل المخاطر الخاصة المرتبطة برفع رأسمال المحرر بإدماج الديون في عدم تحرير رأس المال نظرا لوجود عناصر ذات طبيعة تؤثر في الحقيقة على مقدار أو استحقاق الدين، كالعمليات العالقة أو وجود حسابات مدينة أو العمليات اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات. عموما، يقع على عاتق الهيئة المختصة أن تكون حريصة من أجل تفادي مثل هاته الإشكالات التي من شأنها أن تؤدي إلى زيادة رأسمال وهمية تتمثل في الرّقابة التي يجريها محافظ الحسابات للتأكد من عدم وجود مثل هاته الوضعيات أو أنّه تم تتمثل بشكل صحيح[2].

[1] CNCC, N.I.V., *Les intervention du CAC relatives aux opérations concernant le capital social et les émissions de valeurs mobilières, libération d'une augmentation du capital par compensation avec des créances*, op.cit., n°.2.1, p. 29.

[2] CNCC, N.I.V., op. cit., n°2.2, p. 30.

هذا وقد نصّ التّنظيم الفرنسي[1]، على أنّه في حالة تحرير الأسهم عن طريق إدماج الديون في الشركة، فإنّ هاته الدّيون تكون موضوع إقفال حساب معد من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين تتم المصادقة على صحته من قبل محافظ الحسابات.

ثانيا: الإعلام في حالة تخفيض رأس المال

تختص الجمعية العامة غير العادية وحدها صلاحية إتخاذ قرار التخفيض، والتي لها أن تفوض لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين ـ حسب الحالة ـ كل الصلاحيات لتحقيقه، وفي هذه الحالة يحرر محضر بذلك يقدم للنشر على ألا يمس التخفيض بمبدأ المساواة بين المساهمين. تتحقق العملية في ظل القانون الجزائري بإعداد مشروع التخفيض من قبل المجلس الذي يتولى تبليغه لمحافظ الحسابات خلال أجل 45 يوما على الأقل من إنعقاد الجمعية العامة حتى يتولى إعداد تقريره الخاص[2]، على أن كل مخالفة تلقى على عاتق الرئيس أو القائمين بالإدارة ضرورة دفع غرامة مالية.

تبعا لما جاءت به المادة 827 من القانون التجاري التي نصت على أنه:" يعاقب بغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها الذين قاموا عمدا بتخفيض رأس مال الشركة:

1ـ دون مراعاة المساواة بين المساهمين،

2ـ دون تبليغ مشروع تخفيض رأس مال الشركة إلى مندوبي الحسابات قبل 45 يوما على الأقل من انعقاد الجمعية العامة المدعوة للبث في ذلك،

3ـ ودون أن يقوموا بنشر قرار تخفيض رأس مال في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية وفضلا عن ذلك في جريدة مؤهلة لقبول الإعلانات القانونية."

---

[1] Art. R. 225-134 C. com.fr. : « *En cas de libération d'actions par compensation de créances sur la société, ces créances font l'objet d'un arrêté de compte établi par le conseil d'administration ou le directoire et certifié exact par le commissaire aux comptes* ».

[2] المادة 712 ق.ت.ج.

يعد تخفيض رأسمال الشركة عملية هيكلة داخل الشركة، فهي مجموعة من التدابير المتخذة لجعل رأس المال الاجتماعي معادلا للوضع الصّافي[1] (والذي يرمز إلى الرّصيد المالي الحقيقي للشخص المعنوي). وقد عرّفه جانب من الفقه بأنّه إنقاص لرأس مال الشركة المساهمة المدفوع بالكامل، إذا زاد عن حاجتها أو إذا لحقتها خسارة، أو إذا لم يتم الاكتتاب بكامل الأسهم المطروحة في الاكتتاب اللاحق، على ألا يؤدي التّخفيض في جميع الحالات إلى أن يصبح رأس المال دون الحد الأدنى المسموح به[2]. يجدر التنويه، إلى أن التّخفيض يتبعه تنزيل لقيمة الأسهم الاسمية أو الإنقاص من عددها بواسطة توحيدها، الأمر الذي يتطلب معه جعل كل طائفة من المساهمين تتحمل تبعات وأعباء تخفيض قيمة الأسهم أو التقليل من عددها بالمساواة مع الطّوائف الأخرى للمساهمين. فينبغي أن يتمتع هؤلاء المساهمون بنفس الحقوق التي كانوا يتمتعون بها قبل القيام بهاته العملية مقارنة مع المساهمين الآخرين، وهذا تجسيدا لمبدأ المساواة بين المساهمين[3].

يثير تخفيض رأس المال إشكالا إذا ما تمكنت الشركة من تخفيض رأس مالها، وكانت هنالك أسهم تمتع تم إسترجاع قيمتها الإسمية من قبل أصحابها، وكذلك أسهم رأس المال لم يتحصل بعد أصحابها على قيمتها الاسمية، ففي هاتين الحالتين يزداد الأمر تعقيدا، فبالنّسبة لحق أصحاب أسهم رأس المال في استرجاع القيمة الاسمية القديمة المقدرة لأسهم هؤلاء والتحصل على فائدة سنوية تتلاءم مع هاته القيمة، لأنّ التّخفيف من القيمة الاسمية للأسهم أو توحيدها سينتج عنه حرمانهم من شطر من القيمة الاسمية القديمة (السابقة)، أي تلك التي تحصلوا عليها من قبل كاملة، كما سيكلف تخفيض رأس المال نزول نصيبهم من الفائدة السّنوية بنسبة النقص في القيمة الاسمية لأسهمهم قبل عملية تخفيض رأس المال، وبالتالي يتوجب على الشركة أن تخصص أموالا احتياطية خاصة من أجل تعويض هؤلاء المساهمين عن

---

[1] Ph. MERLE, op. cit., p. 669.

[2] معن عبد الرّحيم جويجان، النّظام القانوني لتخفيض رأس مال الشركة المساهمة، مجلة المحقق المحلي للعلوم القانونية والسياسية، العدد الأول، السنة التاسعة، العراق، 2017، ص. 574.

[3] معن عبد الرّحيم جويحان، المقال السالف الذكر، ص. 576.

الخسائر التي لحقتهم، بمبالغ تتناسب مع ما لحقهم من ضرر جراء إنخفاض القيمة الإسمية لأسهمهم والنقص في نسبة الفائدة التي تحصلوا عليها[1].

نص المشرع الجزائري[2]على غرار نظيره الفرنسي[3]، على أنه على محافظ الحسابات التأكد من منح الترخيص من لدن الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المِؤهل، وذلك إذا ما تم تقرير تخفيض رأس مال الشركة من قبل الجمعية العامة غير العادية في حالة قيامها بتخفيض رأس المال غير المبرر بالخسائر[4]، والتي يجوز لها أن تفوض لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين ـ حسب الحالة ـ كل الصلاحيات لتحقيقه، غير أنه لا يجوز في أي حال من الأحوال أن تمس بمبدأ المساواة بين المساهمين. وهو يدرس ما إذا كانت الأسباب وشروط تخفيض رأس المال مطابقة للنّصوص التشريعية أو التنظيمية، ويتحقق لا سيما من أنّ عملية التّخفيض لا تخفض رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى، وأن هاته العملية لا تؤدي إلى المساس بمبدأ المساواة بين المساهمين، أي أنها تتعلق بتخفيض كل أسهم الشركة وبنسب متساوية[5]، سواء تعلق الأمر بأسهم إسمية أو أسهم لحاملها، عادية أو ممتازة، أسهم رأس مال أو أسهم تمتع، وفي حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذّمة المالية بصفة

---

[1] معن عبد الرّحيم جويحان، المرجع السابق الذكر، ص. 589.

[2] المادة 712 ق.ت.ج. والتي تنص على ما يلي: "تقرر الجمعية العامة غير العادية تخفيض رأس المال، التي يجوز لها أن تفوض لمجلس الإدارة أو لمجلس المديرين حسب الحالة، كل الصّلاحيات لتحقيقه، غير أنّه لا يجوز لها بأي حال من الأحوال أن تمس بمبدأ المساواة بين المساهمين."

[3]- Art. L.225-204 al.1 C.com.fr. : « *La réduction du capital est autorisée ou décidée par l'assemblée générale extraordinaire, qui peut déléguer au conseil d'administration ou au directoire, selon le cas, tous pouvoirs pour la réaliser en aucun cas, elle peut porter atteinte à l'égalité des actionnaires* ».

[4] القرار المؤرخ في 23 يونيو 2013، السابق الذكر، الفصل الحادي عشر، معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال، ف.4.11.

[5] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الحادي عشر، معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال، ف. 11-2.

شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة[1] ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين[2]. فضلا عن ذلك، يتوجب على محافظ الحسابات ضمان أسباب التخفيض ومدى جديتها[3]، فضلا عن التّصريح بانتظام العملية إذا ما تحققت بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتّحويل إلى أسهم أو الدّمج أو الانقسام، إذا سمحت الجمعية العامة والجهاز التّداولي المؤهل لمجلس الإدارة أو جهاز التّسيير المؤهل حسب الحالة القيام بهاته العملية[4].

هذا، ويتوجب على محافظ الحسابات إعداد تقرير يقدمه للجمعية العامة غير العادية أو للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، على أن يحتوي على بعض المعلومات الضرورية وهي التذكير بالنّصوص التّشريعية والتّنظيمية المطبقة، وتخصيص فقرة يوضح فيها كل الفحوصات والاجتهادات التي قام بها، بالإضافة إلى وضع خلاصات يشير فيها إلى وجود أو غياب ملاحظات تخص عملية تخفيض رأس المال[5]. يسلم التقرير خلال أجل 15 يوما على الأقل من إنعقاد الجمعية العامة او الجهاز المؤهل وذلك في مقر الشركة موضوع المراقبة مقابل وصل تسليم[6].

---

[1] القرار المؤرخ في 23 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الحادي عشر، معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال، ف. 11.-6.

[2] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013، السالف الذكر، الفصل الحادي عشر، عيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال، ف. 11.-6.

[3] المادة 712 ق.ت.ج.

- Art. L.225-204 al.2 C.com.fr. : *« L'assemblée statue sur le rapport des commissaires qui font connaître leurs appréciations sur les causes et conditions de réduction ».*

[4] القرار المؤرخ في 23 يونيو 2013، السالف الذكر، معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال، الفصل الحادي عشر، اف. 11.-5.

[5] القرار المؤرخ في 23 يونيو 2013، السالف الذكر، معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال، الفصل الحادي عشر، ف. 11-3.

[6] المادة 2 من القرار المؤرخ في 12 يناير 2014. المحدد لكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 11ـ202 الصادر في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظي الحسابات.

تجدر الملاحظة على سبيل المقارنة، إلى أن القانون الفرنسي[1] وبالأخص قانون 24 جويلية 1966 قد كلّف محافظ الحسابات بالتأكد من صحة عملية تخفيض رأس المال، إذ عليه التحقق من من إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين وكذا من إنتظام العملية، أي التخفيض[2].

هذا، وقد وافق القضاء الفرنسي[3] في قرار USINOR الصادر عنه سنة 1986، على تخفيض رأس المال الذي يفوق الخسائر بمبلغ 22,05 مليار فرنك فرنسي آنذاك، تم تخصيصه لتّسوية 19,1 مليار فرنك من الديون لمواجهة الخسارة المتوقعة للسنة المالية، وقد تم تبرير هذا الإجراء بضرورة تحسين المرفق وتجنب السقوط عندما يتم التعرف على نتائج السنة المالية. وقد نص القانون الفرنسي[4]، على أنه لابد أن يتضمن تقرير محافظ الحسابات حول تخفيض رأس المال المعلومات الآتية :

1) عنوان؛

2) المرسل إليهم التقرير (أعضاء الهيئة المداولة)؛

3) فقرة مقدمة تتضمن: التذكير بصفته كمحافظ حسابات مع بيان النّص التّشريعي والتّنظيمي المطبق في تخفيض رأس المال المقرر وأهداف تدخله؛

4) وربّما فقرة تصف سياق العملية والكيفيات الأساسية لها؛

5) فقرة تدور حول الأشغال المنجزة وتتضمن:

ـ الرّجوع إلى الفقه أو الإجتهادات الخاصة بالمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات المتعلقة بهاته المهمة.

---

[1] Art. L. 225-204 al.1 C.com.fr.(Modifiié par loi n° 2019-486 du 22 mai 2019- art.20).

[2] CH. MAO, op.cit., p. 220. « *La loi du 24 Juillet 1966 a chargé le CAC de faire respecter le principe d'égalité des actionnaires et de vérifier la régularité de la réduction de capital », voir aussi ;* CNCC, *Les interventions du commissaire aux comptes relatives aux opérations concernant le capital social et les émissions de valeurs mobilières*, réduction du capital, op.cit., p. 66. « *Le commissaire aux comptes vérifié également, que l'opération de réduction de capital ne peut porter atteinte à l'égalité entre les actionnaires. »*

[3] C. A., Paris, 29 Novembre1990, R.J. com.1992, note J.-C. May, p.151.

[4] Art. L. 225-204 C.com.fr.

ـ وضع إشارة تحددْ الاجتهادات التي تم القيام بها؛

6) خاتمة مصاغة تحت شكل ملاحظة تتضمن أسباب وشروط العملية؛

7) عند الاقتضاء، الإبلاغ عن عدم الانتضامات التي من شأنها التأثير على إتمام التقرير؛

8) تاريخ التقرير؛

9) تحديد هوية وعنوان الموقع على التقرير.

يؤرخ تقرير محافظ الحسابات بيوم الانتهاء من الأشغال ويوجه هذا الأخير إلى المساهمين أو يوضع تحت تصرفهم خمسة عشرة يوما على الأقل قبل انعقاد الجمعية المعنية بالفصل في العملية[1]. إذا تأخر محافظ الحسابات عن تقديم التقرير أي عدم احترامه للآجال[2]، لا تقبل دعوى البطلان التي قد تباشر بحجة عدم مصداقية التبليغ المقدم من الهيئة المداولة، وذلك في حالة ما إذا حضر جميع المساهمون أو تم تمثيلهم. في هاته الحالة، يتعين عند الاقتضاء الإشارة في المحضر الشفهي للهيئة المداولة إلى عدم حصول ضرر للمساهمين جراء التقديم المتأخر لتقرير محافظ الحسابات.

يقتضي التقرير وضع عنوان وكذا تحديد هوية الطرف المرسل إليه، يعنون التقرير بـ: "تقرير محافظ الحسابات حول تخفيض رأس المال"، والذي يتبع بإجتماع الهيئة المداولة والتي عرض عليها تخفيض رأس المال، مع الإشارة إلى القرارات المعنية، يمكن أن تقدم الملاحظة كما يلي: الجمعية العامة/ قرار مشترك للمساهمين/ القرار رقم..، على أن يتم إرسال التقرير إلى المساهمين حتى يتمكنوا من إتخاذ قراراتهم وهم على دراية تامة[3].

---

[1] المادة 2 من القرار المؤرخ في 12 يناير 2014. المحدد لكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، وكذا المرسوم التنفيذي رقم 202.11 الصادر في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظي الحسابات-

[2] Art.R..225-150 C. com.fr.

[3] CNCC, *Les interventions du CAC relatives aux opérations concernant le capital social et les émissions de valeurs mobilières : Réduction du capital,* op.cit., p. 76.

المطلب الثاني: مدى إلتزام محافظ الحسابات بإعلام حاملي الأسهم أو حاملي القيم المنقولة الأخرى في حالة إصدار قيم أخرى بسيطة أو مركبة

تتفرع القيم المنقولة التي تصدرها شركة المساهمة إلى نوعين، البسيطة والتي تضم الأسهم وسندات الاستحقاق العادية[1]، فضلا عن المركبة والتي تشمل السّندات القابلة للتحويل إلى أسهم، السّندات ذات قسيمات اكتتاب بالأسهم، شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التّصويت وسندات المساهمة، هذا، ويقع على محافظ الحسابات إعلام حاملي الأسهم، أي المساهمين أو حاملي القيم المنقولة الأخرى في حالة إصدار قيم منقولة أخرى بسيطة أو مركبة.

نصت المادة 715 مكرر 110 من القانون التجاري بأنه :"ترخص الجمعية العادية للمساهمين بإصدار القيم المنقولة أي سندات الاستحقاق القابلة للتحويل إلى أسهم وسندات الاستحقاق ذات قسيمات إكتتاب بالأسهم، بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أو مجلس المديرين ومندوب الحسابات. ويجيز قرار الجمعية العامة غير العادية بقوة القانون، لصالح حاملي هذه القيم المنقولة، تنازل المساهمين عن حقهم في الأفضلية للإكتتاب في السندات التي تعطي الحق فيه."

ليس هذا فحسب، بل إن المادة 715 مكرر 116 من نفس القانون قد أشارت لدور محافظ الحسابات فيما يخص إصدار سندات الاستحقاق القابلة للتحويل إلى أسهم بنصها على أنه [2]: " ترخص الجمعية العامة غير العادية أو تقرر بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، وعلى تقرير خاص لمندوب الحسابات يتعلق بأسس التحويل، إصدار سندات الإستحقاق القابلة للتحويل إلى أسهم"، يتضح من خلال النصين السالفي الذكر أن المشرع لم يجعل إصدار القيم المنقولة مرهونا بتقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين والتي تعد هيئات إدارة أو تسيير للشركة، وإنما منح هذه الصلاحية

[1] M. SALAH, *Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions*, op. cit., n°4, p. 15. : « *Le législateur algérien retient deux catégories de valeurs mobilières classiques : l'action ordinaire et l'obligation ordinaire.* »

[2] المادة 715 مكرر 116 ق.ت.ج.

لأعضاء مجلس المراقبة رغم كونها يتنافى مع دور هذا الأخير، والتي تكمن في رقابة مجلس المديرين. يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقريره الخاص عندما يتعلق الأمر بإصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم بأسس التحويل المقترحة من لدن المجلس، على أنه يتوجب عليه التأكد من إدراج المعلومات الضرورية والكافية في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ـ حسب الحالة ـ، كما يتولى تقدير ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء، وذلك في حالة ما إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية تفويض الهيئة المختصة سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب[1]. كما يقع على عاتق محافظ الحسابات فحص ما إذا كان التقرير الذي أعدته الهيئة المختصة[2]، يحتوي على جميع البيانات الهامة والمفيدة المتعلقة بسير الشؤون الإجتماعية منذ بداية السنة المالية الجارية، كما يقوم بالتحري عن عدم إنعقاد الجمعية العامة العادية أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبث في الحسابات خلال السنة المالية السابقة[3].

عموما، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عند استحالة إبداء الرأي حول الشروط النّهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النّصوص التشريعية والتّنظيمية ويتأكد من أنّ التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء حول إقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

---

[1] القرار المؤرخ في 23 يونيو 2013، السابق الذكر، معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى، الفصل الثاني عشر، ف. 2.12.

[2] M. SALAH, *Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions*, op. cit., parag., p. 25.

[3] القرار المؤرخ في 23 يونيو 2013، السالف الذكر،معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى، الفصل الثاني عشر، ف. 4.12.

كما أنه يتأكد في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل من أنّه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنّه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

– يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار للهيئة المختصة المعلومات التالية[1]:

- التذكير بالنّصوص التشريعية والتّنظيمية المطبقة،
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة،
- إشارة تبين أنّ الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة،
- استنتاجات مرفقة، عند الاقتضاء بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها،
- الإشارة إلى استحالة إبداء الرأي حول الشروط النّهائية للإصدار وأنّه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار،
- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص،
- يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.
- عند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:

[1] القرار المؤرخ في 23 يونيو 2013، السابق الذكر، معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى، الفصل الثاني عشر، ف. 3.12، أنظر في هذا الصدد: حمليل نوارة، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 298.

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة،
- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها أو لا،
- يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النّهائية للإصدار حول المبلغ النّهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة. وكذا خضوع الإصدار الذي يتم باللّجوء العلني للادخار دون حق التفاضل في إكتتاب الأسهم لشروط معينة[1].

تتولى الجمعية العامة غير العادية تحديد سعر الإصدار أو شروط تحديد هذا السّعر[2]، ويلزم محافظ الحسابات في حالة ما إذا لم يتم الإصدار في تاريخ انعقاد الجمعية العامة السنوية، بعد فصل الجمعية العامة غير العادية، بتقديم تقرير خاص يتضمن الحفاظ على سعر الإصدار أو تعديله أو شروط تحديده بالإضافة إلى تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين[3].

فضلا عن سندات الإستحقاق المركبة يتمتع المساهمون بحق الإعلام المباشر من لدن محافظ الحسابات، عندما يتعلق الأمر بشهادات الإستثمار وشهادات الحق في التصويت. إذ تعد شهادات الإستثمار قيما منقولة تشبه الأسهم من دون الحق في التّصويت[4]، وتنتج عن تقسيم سهم عاد إلى قسمين متمايزين، وهما شهادة الاستثمار وشهادة الحق في التّصويت، ولا يمكن إذا لحامل شهادة الاستثمار المشاركة في الجمعيات العامة والتّصويت فيها، ولكنه يستفيد من الحقوق المالية المتصلة بالأسهم كالحق في الأرباح والحق في الإعلام، في الاكتتاب في حالة الزيادة في رأس المال وفي الحق فيما تبقى من

---

[1] المادة 699 ف.1 ق.ت.ج.

[2] المادة 699 ف. 2 ق.ت.ج.

[3] أنظر المواد من 687 إلى 708 ق.ت.ج.

[4] حمليل نوارة، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 299.

التصفية، تعد شهادات الاستثمار قابلة للتداول في البورصة، وتشكل موضوع تسعيرة منفصلة تسعيرة الأسهم[1].

تصدر شهادات الإستثمار وشهادات الحق في التصويت بمناسبة زيادة رأس المال وتجزئة الأسهم الموجودة[2]، إذ تمثل شهادات الإستثمار التي يجب أن تكون قيمتها الإسمية مساوية للقيمة الإسمية لسهم الشركة المصدرة حقوقا مالية، وهي قابلة للتداول فهي عبارة عن قيم منقولة. أما شهادات الحق في التصويت فهي تمثل حقوقا أخرى غير الحقوق المالية المرتبطة بالأسهم، على أن تصدر شهادات الحق في التصويت بعدد يساوي شهادات الإستثمار. وأن تكتسي شهادات الحق في التصويت الشكل الإسمي[3]. تنشئ الجمعية العامة غير العادية بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة وبناء على تقرير محافظ الحسابات شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التّصويت[4] بنسبة لا تتجاوز ربع رأسمال الشركة[5]. وفي حالة زيادة رأسمال الشركة يستفيد المساهمون وحاملو شهادات الإستثمار من حق إكتتاب تفضيلي في شهادات الإستثمار الصادرة. يعمل بنفس الإجراء المتبع في الزيادات في رأس المال، يتخلى حاملو شهادات الإستثمار عن حقهم في الإكتتاب في جمعية خاصة. تخضع هاته الأخيرة للقواعد المتعلقة بالجمعية العامة غير العادية للمساهمين أو الهيئة التي تحل محل هذه الجمعية في الشركات التي لا تمتلكها. توزع شهادات الحق في التصويت إذا كانت موجودة، بين حاملي الأسهم وحاملي شهادات الحق في التصويت كل حسب حقه[6].

---

[1] M. SALAH, *Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions*, op. cit., n° 114, p. 150.: « *Le certificat d'investissement est un produit financier qui soit résulte du fractionnement de l'action existante soit émis à l'occasion d'une augmentation de capital ; Le certificat de droit de vote est l'autre titre qui provient de ce fractionnement ou qui est émis à l'occasion de cette augmentation de capital.* »

[2] المادة 715 مكرر 61 ق.ت.ج.

[3] أنظر المواد من 715 مكرر 62 إلى 715 مكرر 65 ق.ت.ج.

[4] M.SALAH, *Les valeurs moblilières émises par la société par actions*, op.cit., p. 156.

[5] المادة 715 مكرر 66 ف.1 ق.ت.ج.

[6] المادة 715 مكرر 66 ف.1 ق.ت.ج.

هذا، فلا يجوز التنازل عن شهادات الحق في التصويت إلا إذا كانت مرفقة بشهادات الإستثمار غير أنه يجوز التنازل عنها لحامل شهادات الإستثمار ويعاد تكوين السهم بقوة القانون، بين يدي حاملي شهادات الإستثمار وشهادات الحق في التصويت، ولا يجوز منح شهادة تمثل أقل من صوت واحد في التصويت[1]. منح القانون لحاملي شهادات الإستثمار وشهادات الحق في التصويت نفس حق الإطلاع على وثائق الشركة الممنوح للمساهمين وبالشروط ذاتها[2]. غير أنه إذا تم إصدار سندات إستحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم، يتمتع حاملو شهادات الإستثمار بحق الأفضلية في الاكتتاب وبصفة غير قابلة للتخفيض وبما يتناسب وعدد السندات التي يمتلكونها. ويجوز لمالكي شهادات الإستثمار التنازل عن هذا الحق أثناء جمعية خاصة. ولا يمكن تحويل سندات الاستحقاق هذه، إلا إلى شهادات الإستثمار[3].

في حالة زيادة نقدية في رأس المال تصدر شهادات الإستثمار جديدة بعدد يحافظ فيه على التناسب الذي كان قائما قبل الزيادة بين الأسهم العادية و شهادات الإستثمار بعد الزيادة التي يفترض تحققها كاملا. وتجدر الإشارة، إلى أنه لمالكي شهادات الإستثمار حق الأفضلية في الاكتتاب بما يتناسب وعدد السندات التي يمتلكونها، بصفة غير قابلة للتخفيض في شهادات الإستثمار الجديدة، ويجوز لمالكي هذه الشهادات التنازل عن هذا الحق، تمنح شهادات الحق في التصويت المطابقة لشهادات الإستثمار الصادرة بمناسبة التحويل، إلى حاملي شهادات الحق في التصويت الموجودة بتاريخ المنح بما يتناسب وحقوقهم، إلا إذا تنازلوا عن حصتهم لفائدة مجموع الحاملين أو لبعضهم[4].

---

[1] المادة 715 مكرر 67 ق.ت.ج.

[2] المادة 715 مكرر 68 ق.ت.ج.

[3] المادة 715 مكرر 71 ق.ت.ج.

[4] Art. L. 228-30 al. 6 C. com. fr. : " *Le certificat de droit de vote ne peut être cédé qu'accompagné d'un certificat d'investissement. Toutefois, il peut être également cédé au porteur du certificat d'investissement. La cession entraîne de plein droit reconstitution de l'action dans l'un et l'autre cas. L'action est également reconstituée de plein droit entre les mains du porteur d'un certificat d'investissement et d'un certificat de droit de vote. Celui-ci en fait la déclaration à la société dans les quinze jours. Faute de cette déclaration, l'action est privée du droit de vote jusqu'à régularisation et pendant un délai d'un mois suivant celle-ci.*"

هذا، وإن شهادات الاستثمار التي تحرم من الحق في التّصويت تمنح في بعض الحالات نتيجة جد مرضية، ففي الوقت الرّاهن الكثير من الشركات تلجأ إلى تبسيط بنية رأسمالها عن طريق إلغاء شهادات الاستثمار، حيث تقوم بتقديم عروض عمومية للتبادل على شهادات الاستثمار مع إعطاء مكافأة، ويصنف الخطر الذي تتعرض له شهادات الاستثمار من متوسط إلى مرتفع، مثلها مثل الأسهم، فهي فقط معرضة لخطر الخسارة الجزئية أو الكلية لرأس المال المستثمر.

تتقدم شهادات الاستثمار على الأسهم العادية وبعض الدائنين وذلك في حالة تصفية الشركة، ويعود السبب في ذلك كونها لا تمتلك الحق في التّصويت، الأمر الذي أكده صراحة المشرع الفرنسي[1].

علاوة عن الإعلام المباشر من لدن محافظ الحسابات، يتمتع حاملوا القيم المنقولة الأخرى بحق الإعلام غير المباشر الذي يتحقق من خلال الدائنين على وثائق الشركة والتي من بينها تقارير محافظي الحسابات[2]، ويراد بالدائنين هنا حاملي سندات المساهمة إضافة إلى حاملي سندات الإستحقاق[3]، والذين لهم تكوين جماعة لحماية مصالحهم المشتركة تتمتع بالشخصية المعنوية[4].

تجدر الإشارة إلى أن القانونين الجزائري[5] والفرنسي قد نصا على إمكانية تمثيل كل حامل سند إستحقاق في الجمعية العامة لحاملي السندات بوكيل من اختياره[1]، ويكون لهؤلاء تكوين جماعة لحماية

---

[1] Art. L. 228-30 al. 4 C. com. fr. : « *Le certificat de droit de vote doit revêtir la forme nominative.* »
Art. L. 228-30 al. 5 C. com. fr. : " *Le certificat d'investissement est négociable. Sa valeur nominale est égale à celle des actions. Lorsque les actions sont divisées, les certificats d'investissement le sont également.*"

[2] المادتان 715 مكرر 78 و715 مكرر 80 ق.ت.ج.

[3] المادتان 715 مكرر 36 ف.3 و715 مكرر 98 ف.2 ق.ت.ج.

[4] المادتان 715 مكرر 88 و715 مكرر 78 ق.ت.ج.

[5] المادة 715 مكرر 89 ق.ت.ج.: "يمثل جماعة أصحاب سندات الاستحقاق وكيل أو عدّة وكلاء، يعينون في الجمعية العامة غير العادية.
تحدد الشروط التي يجب أن يستوفيها وكلاء سندات الاستحقاق وكذا حقوقهم وقوانينهم الأساسية عن طريق التنظيم".
يقصد بالتنظيم المرسوم التنفيذي رقم 95-438 المؤرخ في 23 ديسمبر1995، يتضمن تطبيق أحكام القانون التجاري المتعلقة بشركات المساهمة والتجمعات (المواد 24 و25)، السالف الذكر.

مصالحهم تدعى كما تم النص كذلك على دعوة الجمعية العامة لحاملي سندات الاستحقاق من قبل مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو من طرف المسيرين، أو ممثلي جماعة حاملي السندات أو من قبل المصفين أثناء فترة التّصفية[2]، هاته الجمعية التي يكون فيها لممثل الجماعة بصفة إستشارية حق الحضور فيها[3].

أمّا عن شروط الاستدعاء فبمجرد جمع حامل سند أو أكثر على الأقل 30% من سندات الجماعة، فيكون بالإمكان إبداء طلب للشركة من ممثل الجماعة حاملي السندات لاستدعاء الجمعية، وفي حالة عدم إستدعاء الجمعية العامة في الآجال المحددة، يحق لحاملي السندات الذين طلبوا دعوة الجمعية العامة للانعقاد أن يكلف واحد منهم للمتابعة قضائيا لتعيين وكيل يتولى استدعاء الجمعية للانعقاد[4].

---

[1] المادة 715 مكرر 96 ف. 1 ق.ت.ج.

[2] المادة 715 مكرر 98 ق.ت.ج.

[3] المادتان 715 مكرر 79 و715 مكرر 91 ف.2 ق.ت.ج.

[4] المادة 715 مكرر ق.ت.ج.

الباب الثاني: التزام محافظ الحسابات بإعلام المديرين والغير

يلزم القانون الجزائري[1] على غرار نظيره الفرنسي[2] محافظي الحسابات بإعلام المديرين، أي أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المديرين بحسب الحالة، عن عمليات المراقبة والتحقيق التي باشروها،

---

[1] المواد 715 مكرر 10 ق.ت.ج. و23 ف.5 من القانون رقم 01.10 السالف الذكر.:"يظطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

ـ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة."

[2]Art. L823-16 C. com. fr.(Modifié par loi n°2016-1691 du 9 décembre 2016 - art. 140 (V)):"*I.-Les commissaires aux comptes portent à la connaissance, selon le cas, de l'organe collégial chargé de l'administration ou de l'organe chargé de la direction et de l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé mentionné à l'article L. 823-19agissant sous la responsabilité de ces organes :*

1° Leur programme général de travail mis en oeuvre ainsi que les différents sondages auxquels ils ont procédé ;

2° Les modifications qui leur paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour leur ètablissements;

3° Les irrégularités et les inexactitudes qu'ils auraient dècouvertes;

4° Les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de la période comparés à ceux de la période précédente.

II.-Lorsqu'ils interviennent auprès de personnes ou d'entités soumises aux dispositions de l'article L. 823-19 ou qui se sont volontairement dotées d'un comité spécialisé au sens dudit article, ils examinent en outre avec le comité spécialisé mentionné à cet article les risques pesant sur leur indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques. Ils portent à la connaissance de ce comité les faiblesses significatives du contrôle interne, pour ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, et lui communiquent chaque année :

1°) Une déclaration d'indépendance;

2° Une actualisation des informations mentionnées à l'article L. 820-3 détaillant les prestations fournies par les membres du réseau auquel les commissaires aux comptes sont affiliés ainsi que les services autres que la certification des comptes qu'ils ont eux-mêmes fournis.

III.-Lorsqu'ils interviennent auprès de personnes ou d'entités soumises aux dispositions de l'article L. 823-19, les commissaires aux comptes remettent au comité spécialisé au sens dudit article un rapport complémentaire conforme aux dispositions de l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014. Ce rapport est remis à l'organe chargé de l'administration ou à l'organe de surveillance lorsque celui-ci remplit les fonctions du comité spécialisé. (1)

NOTA : (1) Conformément à l'article 53 5° de l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, les dispositions du III de l'article L. 823-16 du code de commerce dans sa rédaction issue de la présente ordonnance entrent en vigueur à compter du premier exercice ouvert postérieurement au 16 juin 2016."

ومختلف عمليات سبر الآراء التي قاموا بها، هذا فضلا عن مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها، بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق[1]. ليس هذا فحسب، بل عليهم كذلك الإبلاغ عن المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها، وأخيرا، النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة، ويكمن الهدف من وراء هذا الإعلام في تنوير سبيل المديرين لمعرفة الوضعية الحقيقية للشركة، والتدخل لتصحيح ما يمكن تصحيحه حفاظا على مصالح أصحاب رؤوس الأموال في الشركة، أي المساهمين.

تجدر الملاحظة، إلى أنّ الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التّجاري والسالف الذكر، لم يكن ينص على واجب إعلام محافظ الحسابات لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة (حسب الحالة) عن طريق تقرير موجه إليهم، فقد نص على هذا الإلتزام لأول مرة بموجب المرسوم التّشريعي رقم 93-08 الصادر في 25 أفريل 1993، الذي تولى تعديل وتتميم الأمر رقم 75-59، ويرجع السبب في ذلك إلى أنّ محافظ الحسابات لم يعد وكيلا عن المساهمين، بل أصبح شخصا مستقلا، والدليل على ذلك إلغاء المواد من 678 إلى 684 من القانون التّجاري، والتي كانت تجسد ذلك، فضلا عن إلغاء القانون رقم 91-08 المتضمن مهام الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي حل محله القانون رقم 10-01 السالف الذكر الذي ألغى معه نظام الوكالة وإستبدله بنظام العهدة، إذ أنّ محافظ الحسابات يمارس مهامه في الشركة بموجب عقد يحدد مدّة عهدته والمهام الممنوحة له[2].

---

[1] *L. Brunouw,* op.cit., p. 46. :"*Le commissaire aux comptes remplit également une mission d'information à l'égard des dirrigeants : il doit porter le résultat de ses investigations à la connaissance des dirigeants sociaux. Notamment, il les informe des contrôles et vérifications auxquels il a procédé et les différents sondages auxquels il s'est livré; des postes du bilan et autres documents comptables auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation employées pour l'établissement de ces documents, les irrégularités et inexactitudes découvertes, enfin, les conclusions auxquelles conduisent les observations et vérifications opérées ainsi que les résultats de l'exercice comparés à ceux du précédent exercice."*

[2] ميراوي فوزية، مراقبة الحسابات السنوية من طرف محافظ الحسابات في الشركات التجارية، المقال السالف الذكر، ص. 15.

لا يقتصر واجب الإعلام على المديرين فقط بل يمتد ليشمل الغير، بمعنى كل من وكيل الجمهورية، هذا، فضلا عن خلية معالجة الإستعلام المالي في إطار الوقاية من جريم تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، ولجنة المشاركة أي ممثلي الأجراء، والتي يطلق عليها في القانون الفرنسي لجنة المؤسسة، إذ يتولى محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية بالوقائع الجنحية التي علم بها أثناء القيام بمهمته الرقابية، وذلك حفاظا على مصلحة المساهمين داخل الشركة، كما أنه يعلم لجنة المشاركة بجميع القرارات التي لها علاقة بمصير الشركة وتلك المتعلقة بالحياة الإقتصادية، لأجل حماية الأجراء داخل الشركة.

تبعا لذلك، يقتضي الأمر التعرض لإلتزام محافظ الحسابات بإعلام المديرين في الفصل الأول، ثم الوقوف على إلتزام محافظ الحسابات بإعلام الغير في الفصل الثاني.

الفصل الأول: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المديرين

لقد سبقت الإشارة إلى أنه يتوجب على محافظ الحسابات إعلام المديرين أي أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المديرين في ظل شركة المساهمة، ولعل السبب في ذلك يرجع للدور الهام الذي يلعبه هؤلاء بداخل الشركة التجارية، على أساس أن هذه الأخيرة وباعتبارها كائن مادي غير ملموس، فلا يمكنها تحقيق الهدف الذي أنشئت لأجله إلا إذا كان لها هيئات أو أشخاص يتولون إدارتها وتمثيلها في علاقاتها الخارجية.

تعود الإدارة في شركة المساهمة ذات النظام الكلاسيكي لأعضاء مجلس الإدارة، والذين يعدون مساهمين إلزاميا لمجرد إمتلاكهم لأسهم الضمان، على أنهم يجوز أن يكونوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين مع ضرورة تعيين الممثل الدائم[1]، على أن ترجع الإدارة العامة لرئيس المجلس والذي له أن يستعين بمديرين عامين لمساعدته[2]، أما في شركة المساهمة ذات النظام المزدوج أو الثنائي، بمعنى ذات مجلس المديرين وذات مجلس المراقبة المستحدث بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-08 الموافق 25 ألريل 1993 السالف الذكر، فإن الإدارة تؤول لمجلس المديرين والذي هو هيئة إدارية مصغرة تضم ثلاثة (3) إلى خمسة (5) أشخاص طبيعيين على الأكثر، يتم إختيارهم من بين المساهمين أو الغير[3]، يتولى التمثيل الرئيس مع إمكانية منح القانون الأساسي نفس السلطة لعضو أو عدة أعضاء آخرين، يمارسون وظائفهم تحت رقابة مجلس المراقبة[4]. على كل، فإنه ونظرا للسلطات الواسعة التي يتمتع بها كل من أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المديرين[5]، فلا يمكن لهم آداء دور يعبر على أحسن وجه إلا إذا توافرت فيهم المؤهلات أوالكفاءة وكانت لهم دراية تامة بكل كبيرة وصغيرة تهم الشخص المعنوي، لذا، يعد الإعلام الذي يقوم به محافظ الحسابات هنا ضروريا.

---

[1] المواد 611، 612 و619 ق.ت.ج.

[2] المادة 639 ق.ت.ج.

[3] المادتان 643 و645 ق.ت.ج.

[4] المادة 652 ق.ت.ج.

[5] المواد 622، 623، 648 و649 ق.ت.ج.

مع التنويه إلى أنه يتضح من إستقراء المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري وجود إختلاف جوهري بين النص بالصياغة العربية[1]، والنص بالصياغة الفرنسية، إذ أنه وإن أجاز الأول إعلام مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، بمعنى أنه ترك حرية الإختيار، فإن الثاني قد إستعمل حرف الجمع والعطف و/أو مما يفرض إعلام المجلسين معا، وبالتالي كان على المشرع الجزائري تدارك هذا الخطأ وتصحيحه، لتفادي قيام المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات، حيث يلتزم بإعلام كل من مجلس المديرين ومجلس المراقبة[2].

يقتضي الإعلام الوقوف على نقطتين وهما إلتزام محافظ الحسابات بإعلام عن البرنامج العام لعملية المراقبة في المبحث الأول، وكذا الإلتزام بالإعلام الإستثنائي المتعلق بالوضعية المالية للشركة: واجب الإخطار في المبحث الثاني.

[1] سعيد بوقرور، محافظ حسابات شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، مجلة المؤسسة والتجارة 2007، رقم 03، ص. 62. : ".....ويقصد بالمسيرين المعنيين بالإعلام مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ومجلس المراقبة، حسب الحالة، وإنّ ثمة خلاف بين الصّياغة العربية للمادة 715 مكرر 10 وصياغتها الفرنسية، بخصوص شركة المساهمة ذات مجلس المديرين، إذ جعلت الصياغة الأولى الأمر اختياري بين إعلام مجلس المديرين أو مجلس المراقبة باستخدامها حرف الاختيار "أو" بينما نجد في الصياغة الفرنسية حرف الجمع والعطف "الواو" مما يتعين إعلام المجلسين معا وأمام هذا التعارض وغياب الاجتهاد القضائي يصعب الأخذ بالصياغة الفرنسية".

[2] سعيد بوقرور، المقال السابق، ص. 63. :"على محافظ الحسابات إعلام المجلسين معا حتى يسلم من المسائلة المدنية".

المبحث الأول: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المديرين عن البرنامج العام لعملية المراقبة

يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في إعلام أعضاء المجلس، وبالتالي إنارتهم في إطار ممارسة سلطاتهم في ظل الشركة، إذ يتوجب عليه بصفة عامة إعلامهم، عن البرنامج العام لعملية المراقبة والذي يشمل من جهة التحقيقات والمراقبات وسبر الآراء في المطلب الأول، كما أنه يضم من جهة أخرى الإعلام المتعلق بالوثائق المحاسبية في المطلب الثاني.

المطلب الأول: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المديرين عن التحقيقات التي قام بها والمراقبات وسبر الآراء

يلتزم محافظ الحسابات بإعلام المديرين عن التحقيقات التي قام بها والمراقبات وسبر الآراء، وتجدر الملاحظة، إلى أنه لن يتمكن محافظ الحسابات من القيام بمهمته المتمثلة في إعلام المديرين على أكمل وجه، إلا إذا تحصل على جميع المعلومات الكافية والضرورية. لذا، ألزم المشرع الجزائري[1] ألزم القائمين بالإدارة بتقديم كشف محاسبي لستة أشهر (06) على الأقل لمحافظ الحسابات، يتم إعداده حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية المفروضة قانونا، وسمح لمحافظ الحسابات الإطلاع على السّجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وكذا كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة في أي وقت وفي نفس المكان[2]. وخوّل له حق حضور كل الجمعيات العامة التي يتم استدعاءه فيها للتداول على أساس تقريره[3]. هذا، وقد رأى البعض أنه ليس هنالك ما يمنع قانونا من أن يكون الإعلام من قبل محافظ الحسابات شفهيا إذا استدعت الضرورة ذلك، وبالأخص عند اجتماع قفل السنة المالية الذي يتولاه مجلس

[1] المادة 33 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

[2] المادة 31 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

[3] المادة 715 مكرر 12 ق.ت.ج.

الإدارة أو مجلس المديرين، كما يمكن أن يكون إعلام المديرين كتابيا بواسطة تقرير يتولى محافظ الحسابات تقديمه لنفس الهيئة[1].

عموما، نص القانون الجزائري[2] على غرار نظيره الفرنسي[3]، على أن أشغال محافظ الحسابات يجب أن تكون موضوع تخطيط للمهمة أو برنامج عمل سنوي يتم إعداده كتابيا، مع الأخذ بعين الإعتبار الشركة التي يراقبها، حجمها، طبيعة النشاطات، الرقابة الممارسة من قبل السلطة العمومية، تعقيدات المهمة، المنهجية المتبعة من قبل محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات إذا وجد أكثر من محافظ وكذا التقنيات الخاصة. علما أنه يتوجب على محافظ الحسابات إذا ماتبين له مخالفات أو أخطاء وهو بصدد القيام بمهمته الرقابية، أن يعلم المديرين بها.

يمكن لمحافظ الحسابات الإعتماد أثناء قيامه بمهامه على الإجراءات التحليلية، والتي تعد تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، وذلك تبعا لما نص عليه المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق[4]. عموما، يتوجب على محافظ الحسابات إذا ما تبين له بعد قيامه بالإجراءات التحليلية وجود مخاطر لم يتمكن بعد من إكتشافها، يتولى إستكمال الإجراءات التي باشرها عن طريق طلب معلومات من الهيئة الإدارية وقيامه بجمع عناصر مقنعة وملائمة[5]، وذلك حتى يتمكن من تأكيد الردود التي حصل عليها، ويتولى أيضا وضع إجراءات رقابة أخرى يرى بأنها ضرورية

---

[1] سعيد بوقرور، المقال السابق الذكر، ص. 63.

[2] المادة 23 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

[3] Art. R.823-11 C.com.fr. : « *Le plan de mission décrit l'approche générale des travaux.*
Le programme de travail définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires, au cours de l'exercice, à la mise en oeuvre du plan, compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel ; il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences et les honoraires correspondants.
Le plan de mission et le programme de travail sont versés au dossier prévu au deuxième alinéa de l'article R. 823-10. »

[4] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت. 520 "الإجراءات التحليلية"، ف.3.

[5] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، السالف الذكر، م.ج.ت. 520 "الإجراءات التحليلية"، ف.11.

ضرورية تبعا للظروف.

هذا، وقد نص المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق السالف الذكر[1] على معيار التدقيق 505 المتضمن التأكيدات الخارجية، والتي يهدف من خلالها محافظ الحسابات إلى تصوَر ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة ذات دلالة ومصداقية. يراد بالتأكيدات الخارجية شهادات أو إقرارات ترسل من قبل الغير إلى محافظ الحسابات، يعبر من خلالها عن الموافقة أو الإعتراض على صحة أرصدة حساباتهم، مثل مراقبة حسابات العملاء[2]، وقد عرفها التنظيم الجزائري[3] على أنها أدلة مثبتة يتم التحصل عليها عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى محافظ الحسابات من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر. يكون طلب التأكيد مستعجل (تأكيد ايجابي) إذا ما كان "الغير" مدعو للرد مباشرة على المدقق، ويؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة، على أن يكون طلب تأكيد ضمني (تأكيد سلبي)، في حالة ما إذا كان الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

يجب على محافظ الحسابات عند لجوئه إلى إجراءات التأكيد الخارجي تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، فضلا عن رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر، ولا بد من اختيار محافظ الحسابات "الغير" المؤهلين للتأكيد، حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول، الذي هو وفقا لمراقب الحسابات على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد، وتصور تصميم طلبات التأكيد، مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنية، والتي تقضي بوجوب توجيه الردود إلى المدقق مباشرة والقيام بإرسال الطلبات إلى الغير وكذلك

---

[1] المقرر رقم 002 الصادر في 4 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت.، رقم 505، التأكيدات الخارجية، ف. 2، ص. 2.

[2] خالد محمد عبد الله، المرجع السابق الذكر، ص. 136.

[3] المقرر رقم 002 السالف الذكر، م.ج.ت. رقم 505: التأكيدات الخارجية، ف. II.3، ص. 2.

متابعتها[1].

إن العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تصور طلب التأكيد تتضمن على العموم:

ـ الإثباتات المؤشرة، أخطار الانحرافات المعتبرة المعرفة على وجه الخصوص، بما فيها أخطار الغش، شكل وتقديم الطلب؛ التجربة المتحصل عليها سابقا في إطار مهمة التدقيق أو المهام المشابهة، وسيلة التواصل (مثلا طلب على دعامة ورقية، الكترونية أو وسيلة أخرى)، قيام الإدارة بترخيص أو تشجيع الغير بالرد على المدقق، حيث أن بعض الأطراف يمكنها ألا تقبل الرد إلا على طلبات التأكيد المتضمنة ترخيص من الإدارة، قدرة الغير على تأكيد أو تقديم المعلومات المطلوبة (مثل، مبلغ فاتورة معزولة مقابل الرصيد الكلي)[2].

تجدر الملاحظة، إلى أنه إذا ما رفضت الإدارة السماح لمحافظ الحسابات بإرسال طلب تأكيد خارجي، فإنه عليه أن يتحرى عن أسباب رفض الإدارة ويحاول الحصول على عناصر مقنعة حول صحة ومنطق هاته الأسباب، يقيم آثار رفض الإدارة لتقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش، وعلى طبيعة رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق الأخرى، كما يتولى وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية. إذا إستنتج محافظ الحسابات أن رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد الخارجي غير معقول أو تعذر عليه الحصول على عناصر مقنعة ذات دلالة ومصداقية بواسطة إجراءات التدقيق البديلة، كان عليه إعلام الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة والتحري عن أسباب الرفض، فضلا عن فحص آثار هذه الوضعية على التدقيق وعلى رأيه كذلك، غير أنه إذا لاحظ وجود عوامل مشكوك في صحتها ومصداقيتها من خلال الرد على طلبات التأكيدات الخارجية، فإن عليه السعي للحصول على أدلة مثبتة مكملة حتى يزيل هاته الشكوك[3].

---

[1] خالد محمد عبد الله، المرجع السابق الذكر، ص.138.

[2] عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، المرجع السالف الذكر، ص. 286.

[3] المقرر رقم 002 السالف الذكر، م.ج.ت. رقم 505: التأكيدات الخارجية، ف. II.3.

إذا ما كانت الردود المرسلة عن طريق الفاكس أو البريد الالكتروني مثلا تحمل أخطار فيما يخص مصداقيتها، لأنه قد يكون من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد أو كشف التغييرات، وإذا اقتنع محافظ الحسابات بأن هذا الإجراء مؤمن ومراقب بطريقة مناسبة فإن مصداقية الرد تكون عالية. كما أنه إذا قام الغير الذي وجه إليه طلب التأكيد بالاستعانة بشخص آخر بغية التنسيق أو إعداد الردود على طلبات التأكيد، فإنه بإمكان محافظ الحسابات وضع إجراءات للرد.

في حالة تلقي محافظ الحسابات رد شفهي على طلب التأكيد، فإن بإمكانه حسب الظروف أن يطلب من الطرف الآخر أن يرد عليه خطيا مباشرة . وإذا لم يتلق هذا الأخير ردا خطيا يتوجب عليه البحث عن عناصر مقنعة أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي. أما في حالة ما إذا إستخلص محافظ الحسابات أن الرد على طلب التأكيد لا يتصف بالمصداقية، فيجب أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة المعنية بما فيها خطر الغش فضلا عن طبيعة رزنامة وامتداد الإجراءات الأخرى للتقييم. إن عدم تلقي الرد يلزم محافظ الحسابات بوضع حيز لتنفيذ إجراءات التدقيق البديلة، وذلك بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية[1]، ومن أمثلة هذه الإجراءات بالنسبة لرصيد حسابات الزبائن فحص التحصيلات ووثائق المبيعات ووصولات التسليم والتوزيع القريبة من تاريخ الإقفال، وفي حالة رصيد حسابات الموردين فحص النفقات، وثائق المشتريات والاستلام القريبة من تاريخ الإقفال وكذلك المراسلات الصادرة من الغير[2].

إذا تبين لمحافظ الحسابات أن الرد على طلب التأكيد المستعجل يعد ضروري للحصول على أدلة مثبتة كافية وملائمة، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تقدم الأدلة المثبتة التي يحتاجها هذا الأخير، وإذا لم يحصل محافظ الحسابات على التأكيد الضروري فيجب أن يحدد آثار ذلك على التدقيق وعلى رأيه.

---

[1] المقرر رقم 002 السالف الذكر، م.ج.ت. رقم 505: التأكيدات الخارجية، ف. 3.

[2] خالد أمين عبد الله، المرجع السالف الذكر، ص. 133.

عموما، يجب على محافظ الحسابات البحث عما إذا كان هنالك فوارق ما بين المعلومات المقدمة من الغير وتلك التي طلب محافظ الحسابات تأكيدها أو الموجودة في الوثائق المحاسبية للكيان، وذلك بهدف تحديد إذا ما كان ذلك تشير أو لا إلى وجود انحرافات، قد تشير بعض الفوارق، بالمقارنة مع طلبات التأكيد، إلى وجود انحرافات حقيقية أو محتملة في الكشوف المالية، مما يدل على وجود حالة غش أو نقص أو عدة نقائص.

تجدر الإشارة، إلى أن التأكيدات الضمنية تقدم أدلة أقل إثباتا مقارنة بالتأكيدات المستعجلة، على أنه يتوجب على المدقق ألا يستعمل هذه التأكيدات إلا عند اجتماع شروط معينة وهي: إذا قدر المدقق أن خطر وجود انحرافات معتبرة ضعيف وحصل على أدلة مثبتة كافية وملائمة حول فعالية تسيير المراقبة ذات الصلة بالتأكيد المعني؛ إذا احتوت الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات أو على شروط قليلة الأهمية ومنسجمة؛ إذا كانت نسبة الفوارق متوقعة وجدَ متدنية وإذا كان المدقق يجهل الظروف أو الحالات التي أدت بالمرسل إليهم إلى إهمال طلبات التأكيد الضمني[1].

يمكن لمحافظ الحسابات عند تقييم نتائج كل طلب تأكيد خارجي تصنيف النتائج وفق الأصناف التالية: رد من "الغير"المُؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق، الرد يعتبر غير موثوق، عدم الرد، رد يحمل فوارق.

تجدر الملاحظة على سبيل المقارنة، إلى أنه وإن تطلب المشرع الفرنسي[2] إعلام المديرين من لدن محافظ الحسابات عن طريق تقديم حوصلة حول التدخلات التي قام بها، إلا أن جانبا من الفقه الفرنسي رأى أن هنالك إختلافا بين المعلومة الموجزة المقدمة من قبل محافظ الحسابات، والتقرير المعد من قبل هذا الأخير بمناسبة الجمعية العامة التي تفصل في الحسابات، فمن جهة يمكن لمحافظ الحسابات تقديم

[1] المقرر رقم 002 السالف الذكر، م.ج.ت. رقم 505: التأكيدات الخارجية، ف. 3، ص. 2.

[2]- Art. L.823-16.C.com.fr.

حوصلة في أي مرحلة من السنة دون انتظار نهاية السنة المالية، ومن جهة أخرى يكون للبحث الموجز طابع عام أكثر، إذ أنّ بعض التفاصيل التّقنية والتي تهم المسيرين، قد لا يتم إعادة كتابتها في التقرير الموجه للمساهمين[1].

هذا، ولم ينص المشرع على ضرورة تبني محافظ الحسابات شكل معين عند تقديمه التقرير للمسيرين، ومن ثم، فإن له الإختيار بين الملاحظات الشفوية والكتابية، المراسلات البريدية، الفاكس أو الرسائل الإلكترونية، إذ تعد جميع المستندات في هاته الحالة ممكنة[2]، ولا يمكن توجيه اللّوم لمحافظ الحسابات لنقص الدعائم إذا ما جسد ملاحظاته في رسالة بسيطة دون استعمال الشكل المتطلب، وذلك حتى لو تعلق الأمر بالإبلاغ عن مخالفة جسيمة. عموما، فإنه من الأفضل تقديم محافظ الحسابات لوثيقة والتي من خلالها يكون بإمكانه إثبات وجودها وتاريخها، لأنّ ذلك يعود بالفائدة على هذا الأخير لتوضيح حقيقة التدخلات التي قام بها[3].

[1]- E. GARAUD, op. cit., parag., 124, p. 31.
[2]- E. GARAUD, op. cit., parag., 126, p. 31.
[3]- E. GARAUD, Ibid., parag., 126, p. 31.

المطلب الثاني: الإعلام المتعلق بالوثائق المحاسبية

ألزم المشرع الجزائري[1] على غرار نظيره الفرنسي[2]، مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة بوضع جرد لمحتلف عناصر الأصول والديون الموجودة في ذلك التاريخ، كما يتولون وضع حساب الإستغلال العام وحساب النتائج والميزانية، ثم يعد هؤلاء تقريرا مكتوبا عن حالة الشركة وكذا نشاطها خلال السنة المالية المنصرمة، وتسلم هاته المستندات جميعها إلى محافظ الحسابات وتوضع تحت تصرفه، خلال مدة لاتتجاوز أربعة (4) أشهر التي تلي قفل السنة المالية.

طبقا لنص المادة 717 من القانون التجاري « يتم حساب الإستغلال العام وحساب الخسائر والأرباح والميزانية في كل سنة مالية حسب نفس الأشكال ونفس الطرق التقديرية المستعملة في السنين السابقة، غير أنه في حال عرض تعديل، تبث الجمعية العامة في التعديلات المعروضة، بعد الإطلاع على الحسابات الموضوعة حسب الأشكال والطرق القديمة والجديدة وبناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وتقرير مندوبي الحسابات، تودع حسابات الشركة المذكورة في المقطع الأول في المركز الوطني للسجل التجاري خلال الشهر الذي يلي مصادقة الجمعية العامة عليها، ويعد الإيداع بمثابة إشهار[3] . على كل ، تتمثل مهمة محافظ الحسابات في فحص وثائق الشركة و مراقبة مدى مطابقة

---

[1] المادة 716 ق.ت.ج.

[2] Art. L. 232-2 C.com.fr. : *« Dans les sociétés anonymes, les documents visés à l'article L. 232-2 sont analysés dans des rapports écrits sur l'évolution de la société, établis par le conseil d'administration ou le directoire. Les documents et rapports sont communiqués simultanément au conseil de surveillance, au commissaire aux comptes et au comité d'entreprise.*
En cas de non-observation des dispositions de l'article L. 232-2 et de l'alinéa précédent, ou si les informations données dans les rapports visés à l'alinéa précédent appellent des observations de sa part, le commissaire aux comptes le signale dans un rapport au conseil d'administration ou au directoire, selon le cas. Le rapport du commissaire aux comptes est communiqué simultanément au comité d'entreprise. Il est donné connaissance de ce rapport à la prochaine assemblée générale. »

[3] المادة 717 ق.ت.ج.

المحاسبة للقواعد المعمول بها[1].

وقد نص القانون رقم 07-11 المتضمن النّظام المحاسبي المالي[2]، على أنّه: "يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه".

وطبقا لنفس القانون، تقع مسؤولية ضبط الكشوف المالية على عاتق المسيرين وحدهم، بشرط أن يتم ذلك خلال أجل أربعة (04) أشهر كحد أقصى ابتداءً من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ولابد من تمييز عملية ضبط الكشوف المالية عن بقية المعلومات التي تتولى الشركة القيام بنشرها[3].

في حين، نص التنظيم الجزائري[4] من خلال معيار التدقيق رقم 500 المعنون "العناصر المقنعة"، بأنه يقع على عاتق محافظ الحسابات أن يقوم بتصور ووضع حيز تنفيذ إجراءات المراقبة والتي تمكنه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية، بهدف إستخلاص نتائج معقولة تدفع به إلى إبداء رأيه. ويقصد بالعناصر المقنعة كل المعلومات التي يتولى محافظ الحسابات جمعها بهدف التوصل إلى نتائج يستند عليها من أجل إبداء رأيه، يتعلق الأمر بالمعلومات المتضمنة في المحاسبة والتي ينتج عنها إعداد الكشوف المالية مثل القيود المحاسبية القاعدية (الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية)، إضافة إلى الوثائق الإثباتية كالفواتير، العقود، الصكوك، بيان التحويل وغيرها، بحيث تعد هاته الوثائق مصدرا أساسيا، كما تتضمن العناصر المقنعة المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى مثل محاضر الإجتماعات، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين، دليل المراقبة الداخلية وجميع

---

[1] شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 01، 2016، ص. 89.

[2] المادة 26 من القانون رقم 07-11 السالف الذكر.

[3] المادة 27 من القانون رقم 07-11 السالف الذكر.

[4] م.ج.ت. رقم 500 " العناصر المقنعة" من المقرر رقم150، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق السالف الذكر.

وجميع المعلومات الموجودة والتي تمكنه من الوصول إلى إستنتاجات مبنية على يقين.

يتوجب على محافظ الحسابات جمع أكبر عدد ممكن من أدلة الإثبات والقرائن من أجل تبرير الرأي الذي وصل إليه وعبر عنه في التقرير، غير أنّه تتحكم في هاته الأدلة والقرائن عوامل متعددة تؤثر عليها وهي:

أ. مدى شمول القرينة أو كفايتها لتحقيق الأهداف التي يود محافظ الحسابات التوصل إليها من خلال عملية الفحص، فقد يحصل على دليل واحد يكون وحده كاف، وبالتالي لا يحتاج إلى البحث عن قرائن أخرى،

ب. درجة الخطر الذي يتعرض له العنصر موضوع الفحص.

يجدر التنويه، إلى أن التنظيم الفرنسي قد نص هو الآخر من خلال معيار التدقيق رقم 500 والمعنون "بالطابع المقنع للعناصر التي تم جمعها"، على ضرورة حصول محافظ الحسابات على أدلة وقرائن تمكنه من الإلمام بكل ما يمس الوثائق المحاسبية، وبالتالي تسهل عليه التوصل إلى رأي مقنع، مع الإشارة هنا إلى اختلاف تقنيات جمع الأدلة المقنعة والتي من بينها سبر الآراء، التأكيدات المباشرة، استخدام أشغال المراقبين الآخرين، فحص الوثائق المسلمة و/أو المعدة من قبل الشركة، الرقابة المحاسبية، التحاليل، التقديرات، التقاربات والربط بين المعلومات، المقارنات (في الوقت وفي المكان) المعلومات الشفوية المتحصل عليها من قبل المسيرين وأجراء الشركة[1]، بالإضافة إلى فحص أنظمة الرّقابة الداخلية وتقييمها[2].

علما أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات التعرف على مواطن الخلل و الخطأ و الغش من خلال مراجعة المعلومات المقدمة إليه[3]، بل عليه القيام باستعمال تقنيات السبر واختيار عينات مماثلة، ودراستها بدقة، وكذا الإستعانة بنظام المراقبة الداخلية وتقييمه، للتوصل إلى مواطن ضعفه أو قوته وإذا ما كان سليما

[1].Z. SEDAIRIA, op.cit., p. 30.

[2] خالد أمين عبد الله، المرجع السالف الذكر، ص. 133.

[3] محمد بوتين، المرجع السالف الذكر، ص. 04.

وخاليا من العيوب أو لا وتعرف الرّقابة الداخلية[1] بأنّها مجموعة أنظمة الرقابة المعدّة من قبل المسيرين لإدراة نشاط الشركة بطريقة مرتبة من أجل تأمين تماسك موجودات الشركة (أصولها) ونزاهتها، وقدر المستطاع بتوثيق تدفقات المعلومة. وقد نص المشرع على ضرورة تبني المؤسسات العمومية الاقتصادية لنظام الرّقابة الداخلية وتقويته وتحسينه[2].

من البديهي احتمال وجود أخطاء في الوثائق والسّجلات المحاسبية، والعلّة في ذلك ترجع إلى مرور جميع البيانات بمراحل كثيرة أومتعددة[3] ابتداءً من المسودة إلى غاية تجسيدها في قوائم مالية، بالإضافة إلى مرور هاته البيانات والوثائق بأيدي عدّة مستخدمين، فالبعض يقوم بالتّسجيل والبعض بالترسيل، الترصيد، إعداد الميزانية، إجراء التعديلات الخاصة بعملية الجرد وأخيرا نقل نتائج جميع هاته العمليات في القوائم المالية[4].

وقد يعود سبب الوقوع في الخطأ أيضا إلى الجهل بالمبادئ المحاسبية المتطلبة قانونا والمعمول بها[5]، والتي يجب الاستعانة بها والوقوف عليها في كل مرحلة من المراحل السالفة الذكر، فضلا عن إهمال وتقصير بعض الموظفين المؤهلين قانونا للقيام بهاته العمليات المحاسبية، في حين توجد أخطاء ترتكب عمدا من طرف المديرين بغرض اختلاس وسرقة أموال الشركة[6] خدمة لمصالحهم الخاصة، متجاهلين بذلك

---

[1] Z. SEDAIRIA, op. cit., p. 09. : « *Le contrôle interne d'une entreprise est l'ensemble des systèmes de contrôle, établis par les dirigeants pour conduire l'activité de l'entreprise, d'une manière ordonnée, pour assurer le maintien et l'iritégité des actifs et fiabiliser, autant que possible, les flux d'informations".*

[2] المادة 40 من القانون رقم 88-01 الصادر في 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي المؤسسات العمومية الاقتصادية، ج.ر. الصادرة في 13 يناير 1988، السنة ، الخامسة والعشرون، العدد 2، ص, 30.

[3] NEP 450, *Evaluation des anomalies relevées aux cour de l'audit,* citée par CNCC. NI.I –*Les rapports du commissaires aux comptes annuels et consolidés*-, collection note d'information, nov. 2017, p. 98.

[4] خالد أمين عبد الله، المرجع السالف الذكر، ص. 37، أنظر أيضا، عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1991، ص. 35.

[5] محمد بوتين، المرجع السالف الذكر، ص. 19.

[6] NEP 450, Evaluation des anomalies relevées au cour de l'audit, op. cit., p. 99.

مصلحة الشخص المعنوي وهذا مثلا عن طريق إدراج معلومات غير صحيحة في القوائم المالية محاولة لتغطية عجز الخزينة أو نهب أو إختلاس[1].

إنّ الدور الأساسي لمحافظ الحسابات يكمن في القيام بالتّحريات والرقابات لتمكينه من إعطاء رأيه في القوائم المالية بكل صدق وحياد[2]، غير أنه إذا ما قام باكتشاف أخطاء ومخالفات أثناء القيام بوظيفته، فعليه عرضها على المديرين، أي أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المديرين فضلا عن أعضاء مجلس المراقبة، وكذا على أقرب جمعية عامة، وهذا ما أكده كلا المشرعين الجزائري[3] والفرنسي[4]. إن المشرع الفرنسي وإن نص على نفس الحكم، إلا أنه تطلب توافر شروط معينة وهي:

-لا بد أن تكون هذه المخالفات والأخطاء مرتبطة مباشرة مع موضوع مهمته،

-وأن يكون لهذه الأخيرة تأثير في مجال تطبيق هذه القاعدة، على أن يطبق النص الفرنسي على محافظي الحسابات المعينين في جميع الأشخاص المعنوية مهما كانت طبيعة المصادقة المقررة في مهامهم[5]،

-أن يكون هدف محافظ الحسابات تحديد طبيعة وأهمية المخالفات والأخطاء الواجب التصريح بها، وكذا كيفيات إعلام الجمعية العامة من قبل محافظ الحسابات،

-أخذ محافظ الحسابات بعين الإعتبار إمكانية وجود والأخطاء أثناء مراقبة الحسابات،

-العمل بالنصوص التشريعية والتنظيمية،

-تعريف المخالفات والأخطاء.

---

[1] عبد الفتاح الصحن وأحمد أنور، المرجع السالف الذكر، ص. 38.

[2] Z. SEDAIRIA, op.cit., p. 15.

[3] المواد 715 مكرر 10 ف.3 ق.ت.ج. و23 من القانون رقم 01.10 السابق الذكر.

[4] Art. L. 823-16 al.3 C.com.fr.

[5] La norme 2-105 : « *la prise en considération de la possibilité de fraude et d'erreurs lors de l'audit des comptes » et la norme 2-106. « Prise en compte des textes légales et réglementaires. »*

يلزم محافظ الحسابات كما سبق القول بعرض المخالفات أو الأخطاء على المديرين[1]، أي أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المديرين فضلا عن أعضاء مجلس المراقبة، وكذا على أقرب جمعية عامة[2] خاصة إذا كانت مرتبطة مباشرة بموضوع مهمته وكانت مؤثرة، ويقصد بها تلك المخالفات أو الأخطاء التي يمكن أن يكون لها تأثير على الحسابات، بحيث تعدل في الذمة أو في النتائج أو في تكييف عرض الحالة المالية أو تحدث ضررا أو بإمكانها إحداث ضرر بالشركة أو للغير. ويتم تقدير هذا الطابع المِؤثر ليس فقط بالنظر إلى واقعة معزولة ولكن أيضا بالنظر إلى مجموعة أفعال، إذ أنه إذا أخذ كل واقعة لوحدها يمكن أن لا يكون لها تأثير على الحسابات.

يتولى محافظ الحسابات التبليغ عن المخالفات أو الأخطاء التي علم بها مهما كان التاريخ الذي وقعت فيه. وفي حالة ما إذا قام محافظ الحسابات بتدارك المخالفات أو الأخطاء ووجد أن إعلام المساهمين بذلك لم يعد في صالحهم أو لم يعد ضروريا للشركاء أو المديرين، فإنه يمكنه ففي هذه الحالة أن يمتنع عن الإعلام.

إن الجمعية العامة التي يلزم محافظ الحسابات بالكشف لها عن المخالفات والأخطاء، هي إما الجمعية العامة السنوية، ومن ثم يتم إدراجها في التقرير العام، أو الجمعية العامة غير السنوية والتي يقدم لها تقرير من أجل المخالفات والأخطاء المعنية، والتي سيتم تكرارها في التقرير العام إذا كان لها تأثير على لها تقرير من أجل المخالفات والأخطاء المعنية، والتي سيتم تكرارها في التقرير العام إذا كان لها تأثير على التعبير عن الرأي حول الحسابات السنوية.

---

[1] إنه وبالرغم من قيام المشرع الجزائري بإقتباس النص القانوني من ذلك الموجود في التشريع الفرنسي، إلا أنه لم يقم مع ذلك بترجمته بطريقة صحيحة، يتعلق الأمر بالمادة 715 مكرر 10 ف. 3 ق.ت.ج. والمادة L. 823-16 من قانون التجارة الفرنسي، فنجد في النص الفرنسي: " *Les Irrégularités et les inexactitudes*" والتي تعني عدم الإنتظام وعدم الصحة في الحسابات في حين نجد في النص الجزائري المخالفات والأخطاء والتي إذا تمت ترجمتها إلى اللغة الفرنسية تعطينا *Les infractions et les erreurs*".

[2] المادة 715 مكرر 13 ق.ت.ج.

تجدر الملاحظة، إلى أنه عندما تلجأ شركة المساهمة علنيا للادخار، يجب على محافظي الحسابات أن يقدموا في تقرير يلحق بالتقرير العام ملاحظاتهم حول التقرير المعد من قبل رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حول إجراءات الرقابة الداخلية[1] الخاصة "بإعداد ومعالجة المعلومة المحاسبية والمالية"[2]. يعد هذا التقرير إلزامي في شركة المساهمة التي تلجأ علنيا للادخار، ولكنه متطلب في ظل التشريع الفرنسي حتى في الشركات التي لا تلجأ علنيا للادخار[3] بالرغم من إعفاءها قانونا[4].

نص التنظيم الجزائري، على أنه لا يقع على عاتق محافظ الحسابات التحقق من الأسس السليمة للمعلومات غير تلك التي تتمحور حول إجراءات الرّقابة الداخلية المذكورة في تقرير رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين[5].

كما قضى كذلك[6]، بأنه يجب على محافظ الحسابات وهو بصدد ممارسة مهام الإطلاع على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الشركة قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية

[1] المادة 25 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر.

[2]- A. Charvériat, A. Couret et B. Mercadal, *Droit des affaires* : *Sociétés commerciales*, Mémento pratique Francis lefebvre, 2008, n° 12895, p. 49.

[3]- Art. L. 225-235 C. com. fr.

[4]- Communiqué CNCC du 11 octobre 2005.

[5] القرار الصادر في 23 يونيو 2013 الذي يحدد معايير إعداد تقارير المراجعة،السالف الذكر، الفصل السابع :معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، ف. 2.7.: "في إطار مهمته العامة، يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات."

[6] القرار الصادر في 23 يونيو 2013 الذي يحدد معايير إعداد تقارير المراجعة،السالف الذكر، الفصل السابع :معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، ف. 3.7. :"عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التّنظيمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استنادا للأشغال المنجزة من طرفه.

يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها."

الفترة، وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات. يكلف المراقبون الداخليون من قبل هيئات الإدارة بتقدير ملائمة الطرق المحاسبية المعمول بها بالنظر إلى الخصوصيات المحتملة للشركة، أمّا مهمة محافظ الحسابات فهي أكبر، على أنه لا يرجع له حتما إلزامية التعجيل بالأشغال الخاصة من أجل وضع الإجراءات الداخلية للرقابة والذي ليس من صلاحياته تنظيمها.

هذا، وقد حددت معايير ممارسة المهنة الفرنسية[1] المبادئ المتعلقة بإعداد محافظ الحسابات للتقرير، وأكدت أن تدخل محافظ الحسابات يتمحور حول تقدير مصداقية المعلومات المحاسبية والمالية المتواجدة بتقرير الرئيس حول إجراءات الرّقابة الداخلية دون تقدير الإجراءات في حد ذاتها. في حالة عدم مصداقية المعلومات أو عدم كفاية تبريرها. يتولى محافظ الحسابات التحدث مع الرئيس من أجل الحصول على التعديلات التي يراها ضرورية، أمّا إذا لم يقتنع بذلك فيجب أن يدون ملاحظات في تقريره. وفي جميع الحالات إذا عثر محافظ الحسابات من خلال قراءته للتقرير على معلومات بدت له غير متماسكة في ظاهرها والتي يجد أنّها لازمة وضرورية، فإنّه يلتزم بتقدير ما إذا كان مناسبا الإشارة إليها في تقريره للمصادقة على الحسابات. ويقع على عاتق محافظ الحسابات فهم نظام الرقابة الداخلية فهما كافيا، لأنه بوجود نظام رقابة داخلية سليم تصبح البيانات المالية أكثر مصداقية، كما أنه يخفض من مقدار أدلة الإثبات التي يتعين على هذا الأخير جمعها من خلال إختبارات الرقابة الأخرى والعكس صحيح[2].

يجدر التنويه، إلى أنه لما يعد المسيرون تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، والتي لها تأثير كبير على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يتولى محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل هؤلاء المسيرين للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل استنادا للأشغال المنجزة من طرفه. ويلاحظ أن هذا التقرير يتضمن تقييم محافظ الحسابات لصدق المعلومات الواردة في

[1]Arrêté du 5/03/2007, J.O.R.F. du 06/04/2007, p. 6501.

[2]Art. L.225-235 C.com.fr. (Modifié par Loi n°2009-526 du 12 mai 2009 - art. 46 (V)) : « *Les commissaires aux comptes présentent, dans un rapport joint au rapport mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 225-100, leurs observations sur le rapport mentionné, selon le cas, à l'article L. 225-37 ou à l'article L. 225-68, pour celles des procédures de contrôle interne et de gestion des risques qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. Ils attestent l'établissement des autres informations requises aux articles L. 225-37 et L. 225-68.* "

تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها. هذا، ويعد تقييم نظام الرقابة الداخلية عملا أساسيا وأوّليا قبل شروع محافظ الحسابات في المراقبة، وبالتالي لا بد أن يقوم هذا الأخير بهاته العملية خلال السنة وقبل نهايتها حتى يتسنى له إعداد برنامج للرقابة، ويفضل أن تتم عملية فحص الرقابة الداخلية دون علم العاملين بالشركة بذلك، فإذا تخلل محافظ الحسابات الشك في مجال من مجالات الرقابة فيجب عليه في هاته الحالة أن يزيد من أبحاثه وإختباراته لإزالة الشك والغموض ومحاولة معرفة مواطن الخطأ أو الغش إن وجدا. إن الطريقة التقليدية لتقييم نظام الرقابة الداخلية تتمثل في مدخل الإستقصاء بواسطة الأسئلة، حيث يتم إعداد قائمة نموذجية بأسئلة كافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع ومختلف عملياته كالعمليات النقدية، وظيفة الشراء، وظيفة البيع وغيرها من العمليات الأخرى، وتكتب الاسئلة بعناية كبيرة تهدف إلى محاولة الإستفسار ومعرفة جميع التفاصيل المتبعة في المشروع[1].

يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرّقابة الداخلية الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:عنوان التقرير، المرسل إليه وأهداف تدخلاته، فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان، خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان[2].

[1] عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، المرجع السالف الذكر، ص. 282.

[2] القرار الصادر في 23 يونيو 2013 الذي يحدد معايير إعداد تقارير المراجعة، السالف الذكر، الفصل السابع :"معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية"، ف. 4.7.

المبحث الثاني: الإلتزام بالإعلام الإستثنائي المتعلق بالوضعية المالية للشركة: واجب الإخطار

يتوجب على محافظ الحسابات في إطار وظيفته الرقابية، الإطلاع أو إكتشاف كل ما من شأنه المساس بوضعية الشركة، وعرقلة مواصلة إستغلالها أو إستمرارها، ومن ثم، إعلام المديرين دون المساس بواجب إحترام السر المهني. لذا، يقتضي الأمر التعرض للإعلام المتعلق بكل فعل من شأنه المساس بمواصلة الإستغلال في الشركة في المطلب الأول، وكذا الوقوف على إجراء الإخطار ومبدأ واجب إحترام السر المهني في المطلب الثاني.

المطلب الأول: الإعلام المتعلق بكل فعل من شأنه المساس بمواصلة الإستغلال في الشركة

يقع على عاتق محافظ الحسابات إعلام المديرين بكل نقص قد إكتشفه أو إطلع عليه، يكون من شأنه عرقلة مواصلة إستغلال الشركة. يعد إجراء الإخطار أو الإعذار طبقا لجانب من الفقه الجزائري، والذي يعد ضروريا في شركة المساهمة إجراء وقائي هدفه تفادي الصعوبات التي قد يواجهها الشخص المعنوي[1]، والتي من شأنها أن تعرقل إستمرار الإستغلال، إن لهذا الإجراء هدف نبيل متمثل في تجنيب الشركة التوقف عن الدفع، فضلا عن جميع المضايقات الإقتصادية والإجتماعية التي تنجر عن ذلك.

[1] المادة 23 ف.5 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

-V. en doit francais, art. L. 234-1 C.com.fr.:"-*Lorsque le commissaire aux comptes d'une société anonyme relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, il en informe le président du conseil d'administration ou du directoire dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat.A défaut de réponse sous quinze jours ou si celle-ci ne permet pas d'être assuré de la continuité de l'exploitation, le commissaire aux comptes invite par écrit le président du conseil d'administration ou le directoire à faire délibérer le conseil*

تجدر الإشارة، إلى أنه تم النص على إجراء الإخطار في ظل القانون الفرنسي بموجب القانون رقم 84-148 الصادر في 01 مارس1984 المتعلق بالوقاية من مصاعب الشركات المتمم بالمرسوم رقم 85-295 المؤرخ في 01 مارس 1985[1] وبالرجوع إلى معايير ممارسة المهنة، فإنّ المعيار رقم 570 المعنون "بمواصلة الاستغلال" المعاد النظر فيه، والذي تم إعتماده بموجب المقرر الصادر في 26 ماي2017 ، قد تعلق بالمصادقة على حسابات الهيئات ذات النفع العام للسنوات المفتوحة ابتداء من 17 جوان 2016 وكذا حسابات الأشخاص الذين يعدون هيئات ذات نفع عام للسنوات المفتوحة ابتداء من 30 جويلية 2016[2]. .

إن استمرار الاستغلال يعني دوام الشركة في مستقبل تقديري واستمرار العمليات، إذ يفترض أنّ للمؤسسة مردودا يسمح لها باستهلاك أصولها الثابتة في فترة تعادل حياتها، ويمكنها من تسديد كل التكاليف والديون المستحقة[3]. إن المؤشرات أو الدلائل التي تبين عدم قدرة الشركة على مواصلة الاستغلال عديدة وهي على سبيل المثال فقدان الشركة مصدر مهم، أو ضياعها صفقة مهمة،أو النزاعات الإجتماعية

---

d'administration ou le conseil de surveillance sur les faits relevés. Le commissaire aux comptes est convoqué à cette séance. La délibération du conseil d'administration ou du conseil de surveillance est communiquée au comité d'entreprise. Le commissaire aux comptes en informe le président du tribunal de commerce.En cas d'inobservation de ces dispositions ou s'il constate qu'en dépit des décisions prises la continuité de l'exploitation demeure compromise, le commissaire aux comptes établit un rapport spécial qui est présenté à la prochaine assemblée générale des actionnaires. Ce rapport est communiqué au comité d'entreprise.Si, à l'issue de la réunion de l'assemblée générale, le commissaire aux comptes constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe de ses démarches le président du tribunal de commerce et lui en communique les résultats."

[1] Décret n°85-295 du 1 mars 1985 pris pour l'application de la loi n° 84-148 du 1er mars 1984 relative à la prévention et au règlement amiable des difficultés des entreprises, JORF 5 mars 1985.

[2]-NEP570 Qui correspond à l'adaptation de la norme ISA570.

[3] V.B. Soinne, op. cit., n°14, p. 540. : « *...La notion de continuation de l'exploitation serait précise, se distinguant de notion très vagues comme celles par exemple de permanence ou de pérennité de l'entreprise. Elle impliquerait la permanence de l'exploitation dans un futur prévisible, supposerait la continuation de ces opérations, de telle sorte que l'entreprise ait un revenu tel qu'il permette d'amortir ses actifs immobilisés, sur une durée égale à celle de leur vie, de payer tout le coûts différés, de payer toutes les dettes quand elles arrivent à leur terme…* ».

الإجتماعية الخطيرة والمتكررة[1].

تتعلق الأفعال التي من شأنها المساس بمواصلة الاستغلال بالوضعية المالية للشركة، إذ تشكل عامة مجموعة من الأحداث المتوافقة بصورة كافية. علما أنه من غير الممكن وضع قائمة حصرية لهاته لأفعال، كونها يمكن أن تنتج عن ظروف لاحقة لتاريخ قفل الحسابات، أو أن تظهر أثناء قراءة حسابات السنة المالية والسنوات المالية السابقة والتي تقوم بإظهار وضعية صعبة أو معرضة للخطر، أو أثناء معاينة المعطيات المتوقعة للشركة ولقطاع نشاطها. وهكذا فإنها قد ترتبط بالوضعية المالية، أو بالاستغلال أو بالمحيط الاقتصادي والاجتماعي للشركة.

وقد نص التنظيم الجزائري من خلال القرار الصادر في 23 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات السالف الذكر[2] على أن محافظ الحسابات يحلل في إطار مهمته، بعض الوقائع

---

[1] V. B. Soinne, op., cit., p. 70.

[2] القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، السالف الذكر، الفصل الثامن معيار التقرير حول إستمرارية الإستغلال، ف.38. 1 .:"يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته، بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما:

1) مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية،
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق،
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون آفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد،
- اللّجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل،
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين،
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر،
- النّسب المالية الرئيسية غير إيجابية،
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال،
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم،

أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما:

1. مؤشرات مرتبطة بالوضعية المالية أي ذات طبيعة مالية

تتعلق هاته الأفعال أساسا بالوضعية المالية والخزينة بصفة مباشرة أو غير مباشرة، والتي بواسطتها تتم الثقة الائتمانية للشركة مثل:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية أو أن صندوق رأس المال المتداول جد متدهور، أو أن هنالك إرتفاع ملحوظ للحاجة إلى رأس المال المتداول، أو قرار شركة أم التخلي عن دعمها لأهم التوازنات المالية، الوضعية السّلبية للخزينة أو تفاقمها لدرجة تتطلب طلبات تجديد أو تأجيل آجال تسديد الديون أو تؤدي إلى استحالة تسديد الدين للدّائنين عند حلول أجل الاستحقاق، أو استحالة تجديد الديون الضرورية عند حلول أجل تسديدها أو تلقي التمويلات الإضافية اللازمة، أو طلب الغير لضمانات خيالية (مبالغ فيها)، أو البحث عن مصادر تمويل جد مكلفة، وأخيرا التوقف عن الدفع.

2. مؤشرات ذات طبيعة عملية

تدل هذه المؤشرات على الوضعية الصعبة للشركة، وبالتالي عدم القدرة على الإستغلال من بينها[1]:

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم، خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي، نزاعات اجتماعية خطيرة، نقص دائم في المواد الأولية الضرورية، كارثة طبيعية تمس بالشركة أو الغير المتعاملين معها.
- توجد بعض الحالات ذات طبيعة أوسع والتي يكون لها تأثير في وقت لاحق بعيد نوعا ما، إذ تكمن في عدم إتفاق المساهمين ، غياب استخلاف للمسيرين المسنين ، عدم كفاية المستوى التقني

– عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى".

[1] القرار الصادر في 23 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات السالف الذكر، ف. 3.8. 2.

للتأطير، غياب أو عدم كفاية مصاريف البحث التطويري والمعدات.

3. مؤشرات أخرى

– عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى، الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن يكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

المطلب الثاني: إجراء الإخطار ومبدأ واجب إحترام السر المهني

يتوجب على محافظ الحسابات إعلام المسيرين بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، على أن يتولى إختزام إجراء الإخطار وإعداد تقرير خاص في هاته الحالة[1]. دون التقيد بالسّر المهني في الحالات المنصوص عليها قانونا وأيضا في حالة ما إذا طلب منه المساهمون ذلك بناء على إرادة موكيلهم[2]".

أولا: إجراء الإخطار

يقع على عاتق محافظ الحسابات أثناء قيامه بمهمته الرّقابية وإكتشافه أفعال ذات طبيعة من شأنها عرقلة مواصلة الاستغلال القيام بإجراء الإخطار[3]. والذي تناوله المشرع الجزائري لأول مرة في القانون التجاري بموجب التعديل الذي تم سنة 1993[4]. يرى جانب من الفقه الجزائري[5]، بأنّه ليس هناك ما يمنع محافظ الحسابات قبل القيام بإجراء الإخطار أن يجتمع بالمديرين، من أجل طرح الوقائع التي من شأنها المساس بمواصلة الإستغلال، وفي حالة عدم جدوى هذه المبادرة، فإنّه يباشر إجراء الإخطار.

---

[1] المادة 25 ف.8 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.: "يترتب على مهمة محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال"

[2] المادة 72 ف.3 من القانون رقم 10-01 السالف الذكر.

[3] المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، السالف الذكر، م.ج.ت.570 ـ إستمرارية الإستغلال ـ، ف. 2.8.: "يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 المذكور أعلاه، وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النّظام المحاسبي المالي".

[4]- المرسوم التشريعي رقم 93-08 السالف الذكر.

[5] M. SALAH, op. cit., parag. 10, p. 65 et 66. : « *La loi prévoit plusieurs phases, mais, rien n'interdit au commissaire aux comptes, avant de lancer la procédure d'alerte, de prendre attache avec les dirigeants de la société par actions afin de leur exposer les faits susceptibles de compromettre la continuité de l'exploitation et au cas d'inefficacité de ce préalable, le contrôleur légal d'éclanche alors la procédure d'alerte* ».

مع التنويه إلى أنه لا يوجد أي أجل فيما يخص إجراء الإخطار، مما يجعله غير فعال، ويستدعي بالتالي تدخل المشرع لفرض آجال تختلف بحسب طبيعة المرحلة التي يمر بها[1]، إذ يمر إجراء الإخطار الذي يقوم به محافظ الحسابات بثلاث مراحل[2]: ففي المرحلة الأولى يقوم محافظ الحسابات بطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حول الوقائع التي علم بها بمناسبة تأدية مهامه والتي من شأنها عرقلة مواصلة الاستغلال. أما المرحلة الثانية، فيمر إليها محافظ الحسابات في حالة عدم وجود رد من قبل رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو عندما تكون الإجابة غير مرضية أو ناقصة، حيث في هاته الحالة يدعو محافظ الحسابات رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين لإستدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة حول الوقائع التي يجد بأنّ من شأنها عرقلة مواصلة الاستغلال، ولمحافظ الحسابات طبعا حق حضور الجلسة. أمّا المرحلة الثالثة، وهي تتمثل في إعلام المساهمين بوضعية الشركة بواسطة تقرير خاص.

رأى المجلس الوطني الفرنسي لمحافظي الحسابات، بأنه لا يتوجب على محافظ الحسابات البحث بطريقة مستمرة عن الأفعال التي من شأنها المساس بمواصلة الإستغلال داخل الشركة، وهذا نظرا لعدم النص على ذلك في معيار ممارسة المهنة رقم 570 الخاص بمواصلة الإستغلال، وكذا عدم وجود أي نص تشريعي أو تنظيمي يلزمه القيام بذلك[3]، غير أنه إذا ما لاحظ هذا الأخير أثناء ممارسة مهمته وجود

---

[1] M. SALAH, *L'alerte par les commissaires aux comptes dan la société par actions : une mission incomplète,* Rev. Entr. et com., 2007, n° IV-15, p. 67. : *« Aucun délai ne marque la procédure d'alerte : ni le délai dans lequel le président du conseil d'administration ou le directoire doit fournir sa réponse au CAC à compter de la date de réception de la demande d'explication (première phase…), celui au cours du quel le commissaire invite le président ou le directoire à faire délibérer le conseil* d'administration ou le conseil de surveillance à compter de la date de réception de *la réponse du président du conseil d'administration ou par le directoire la constations de l'absence de réponse ».*

[2] المادة 715 مكرر 11 ق.ت.ج.

[3] CNCC, NI.III, *Le commissaire aux comptes et l'alerte*, op. cit., n° 2.23, p. 54. *: « Ni cette NEP (570), ni les textes légaux et réglementaires n'imposent au commissaire aux comptes de rechercher de façon systématique et active des faits de nature à compromettre la continuité d'exploitation. En revanche, dès lors qu'il a relevé, à l'occasion de l'exercice de sa mission, de tels faits, il lui appartient de prendre en compte les dispositions de ces textes notamment au regard de sa démarche*

مثل هاته الوقائع، فإنه يتوجب عليه مراعاتها إحتراما للنصوص والأحكام الخاصة ولا سيما بالنظر إلى وظيفته الرقابية وواجبه في الإخطار.

تجدر الملاحظة على سبيل المقارنة، إلى أن المشرع الفرنسي قد نص هو الآخر على إحترام إجراء الإخطار، وتطلب كما هو الوضع في القانون الجزائري ضرورة المرور أو لمراحل معينة وهي:

المرحلة الأولى: إعلام رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين

إذا إكتشف محافظ الحسابات أثناء عملية المراقبة والتحقيق، أن هنالك وقائع من شأنها أن تمس أو تعرقل إستغلال المؤسسة، فهنا عليه إتباع إجراءات معينة، أولها طلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين بكل فعل ذو طبيعة من شأنها المساس بمواصلة الاستغلال والذي اكتشفه بمناسبة ممارسة مهمته[1]، على أن تتم إجابة رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين برسالة موصى عليها مع طلب إشعار العلم بالوصول[2]، أمّا عن محتوى الإجابة فإنه وإن لم ينص عليها أي نص قانوني، إلا أنها لابد أن تسمح هاته الإجابة لمحافظ الحسابات بالاطمئنان على مواصلة الاستغلال، كما يجب أن تعطي تحليل لوضعية الشركة وتحدد التدابير المقررة.

تجدر الإشارة، إلى أنه وإن لم يقم المشرع الجزائري بتحديد آجال الرد، فإن الأمر خلاف ذلك في ظل القانون الفرنسي ، يجب أن تتم إجابة رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين في أجل (15) خمسة التي تلي استلام رسالة محافظ الحسابات[3].

---

d'audit et de son devoir d'alerte."

[1]Art.L. 234-1 al.1C. com. fr. (Modifié par LOI n°2011-525 du 17 mai 2011 - art. 62 (V)): *« Lorsque le commissaire aux comptes d'une société anonyme relève, à l'occasion de l'exercice de sa mission, des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, il en informe le président du conseil d'administration ou du directoire dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat ».*
et CNCC, op. cit., n°. 4.211, p. 94.

[2] Art. R. 234-1 al. 2 C.com.fr.

[3] Art. R. 234-1 al. 2 C. com.fr. *:'' Le président du conseil d'administration ou le directoire répond par lettre recommandée avec demande d'avis de réception dans les quinze jours qui suivent la réception de l'information mentionnée ci-dessus.. »*

إذا اعتبر محافظ الحسابات رأي رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين مرضيا، فإنه لا يتابع إجراء الإخطار (في هاته الحالة)، أمّا إذا لم يتلقى محافظ الحسابات الإجابة أو تلقاها لكنه لم يجدها مقنعة أو مرضية، فإنه يمر للمرحلة الثانية والمتمثلة في إعلام مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة.

المرحلة الثانية: إعلام مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة

تتمحور هاته المرحلة في دعوة محافظ الحسابات رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين للقيام بمداولة مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حول الأفعال المكتشفة والتي يكون لمحافظ الحسابات حق الحضور فيها، على أن تتم الدعوة بواسطة رسالة موصى عليها مع طلب العلم بالوصول، بحيث يقوم محافظ الحسابات بإرسال نسخة من هاته الدعوة دون أجل محدد لرئيس محكمة التجارة بواسطة رسالة موصى عليها مع طلب العلم بالوصول خلال أجل ثمانية (08) أيام التي تلي استلام إجابة رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين إذا تمت هاته الإجابة في المهلة المحددة بخمسة عشرة (15) يوما ولم يعتبرها محافظ الحسابات مرضية أو خلال ثمانية أيام التي تلي المهلة المحددة للإجابة، أو عندما تتم خارج الأجل ولم تكن مرضية، أما في حالة عدم الإجابة فخلال ثمانية (08) أيام التي تلي انتهاء أجل خمسة عشرة (15) يوما المقررة للإجابة[1].

يتولى رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة خلال أجل ثمانية (08) أيام التي تلي استلام طلب محافظ الحسابات[2]، على أن يجتمع مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة لإجراء المداولة حول الوقائع الملاحظة خلال خمسة عشرة (15) يوما التي تلي استلام رسالة

[1] Art. R.234-2 al.1. C. com.fr.*:" L'invitation du commissaire aux comptes à faire délibérer le conseil d'administration ou le conseil de surveillance prévue au deuxième alinéa de l'article L. 234-1 est formulée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception dans les huit jours qui suivent la réponse du président du conseil d'administration ou du directoire, ou la constatation de l'absence de réponse dans les délais prévus au deuxième alinéa de l'article R. 234-1. Une copie de cette invitation est adressée sans délai par le commissaire aux comptes au président du tribunal par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. »*

[2] Art . R. 234-2 al.2. C. com.fr

محافظ الحسابات، ويتم استدعاء محافظ الحسابات لهاته الجلسة بنفس شروط مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، أي خلال ثمانية (08) أيام الموالية لاستلام رسالة محافظ الحسابات[1]. توجه نسخة من محضر مداولات المجلس (في أجل ثمانية (08) أيام التي تلي الاجتماع)، لكل من رئيس محكمة التجارة، لمحافظ الحسابات ولجنة المؤسسة أو ممثلي الأجراء عند الاقتضاء[2]، وذلك بواسطة رسالة موصى عليها مع طلب العلم بالإستلام خلال أجل ثمانية (08) أيام) التي تلي الاجتماع[3]. في حالة ما إذا اعتبر محافظ الحسابات قرارات المجلس مرضية، فإنّه يقوم بوضع حد لإجراء الإخطار غير أنه يتابع هذا الأخير إجراء الإخطار، ويمر إلى المرحلة الثالثة إذا:

1. لم يتم استدعائه لمجلس الإدارة أو مجلس المراقبة،
2. إذا لم يقم المجلس بإجراء المداولة خلال خمسة عشرة (15) يوما الموالية لاستلام رسالة محافظ الحسابات[4]،
3. إذا اعتبر أنّ القرارات المتخذة من قبل المجلس غير مرضية[5]، أي ليس من شأنها أن تضع حدا لعرقلة مواصلة الإستغلال.

---

[1] CNCC, op. cit., n° 4.222, p. 96.

[2] Art. L .234-2 al.2. C. com.fr. *: »A défaut de réponse sous quinze jours ou si celle-ci ne permet pas d'être assuré de la continuité de l'exploitation, le commissaire aux comptes invite, par un écrit dont copie est transmise au président du tribunal de commerce, le président du conseil d'administration ou le directoire à faire délibérer le conseil d'administration ou le conseil de surveillance sur les faits relevés. Le commissaire aux comptes est convoqué à cette séance. La délibération du conseil d'administration ou du conseil de surveillance est communiquée au président du tribunal de commerce et au comité d'entreprise ou, à défaut, aux délégués du personnel. »*

[3] Art. R. 234-2 al.3. C. com.fr. : « *Un extrait du procès-verbal des délibérations du conseil d'administration ou du conseil de surveillance est adressé au président du tribunal, au commissaire aux comptes, au comité d'entreprise ou, à défaut, aux délégués du personnel, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, dans les huit jours qui suivent la réunion du conseil. »*

[4] Art L.234-1 al.2 C. com.fr.

[5] Art L.234-1 al.4 C. com.fr. : « *Si, à l'issue de la réunion de l'assemblée générale, le commissaire aux comptes constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation, il informe de ses démarches le président du tribunal de commerce et lui en communique les résultats. »*

المرحلة الثالثة: إعلام الجمعية العامة للمساهمين

يقوم محافظ الحسابات في هذه المرحلة بدعوة رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين لإجراء مداولة الجمعية العامة حول الوقائع الملاحظة، على أن تتم هاته الدعوة عن طريق رسالة موصى عليها مع طلب العلم بالوصول. أو خلال أجل خمسة عشرة (15) يوما التي تلي استلام محضر مداولات مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، ترفق الدعوة بالتقرير الخاص لمحافظ الحسابات والذي يتم تبليغه للجنة المؤسسة أو ممثلي الأجراء خلال أجل ثمانية (8) أيام من تسلمها[1].

هذا، ويتولى مجلس الإدارة أو مجلس المديرين استدعاء الجمعية العامة خلال ثمانية (08) أيام التي تلي الدعوة التي قام بها محافظ الحسابات بنفس الشروط المقررة لاستدعاء الجمعيات العامة والمحددة في القانون الأساسي للشركة[2]، يتعين على الجمعية العامة أن تجتمع كحد أقصى خلال الشهر الذي يلي تاريخ الإبلاغ الذي قام به محافظ الحسابات[3]. وفي حالة قصور مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، يقع على عاتق محافظ الحسابات استدعاء الجمعية العامة في أجل ثمانية (08) أيام ابتداء من انتهاء المهلة

[1]Arts. L. 234-1 al.3 et art. R. 234-3 al.1. C. com.fr.*: « A défaut de réponse par le président du conseil d'administration ou du directoire ou lorsque la continuité de l'exploitation demeure compromise en dépit des décisions arrêtées, le commissaire aux comptes les invite à faire délibérer une assemblée générale sur les faits relevés. Cette invitation est faite par lettre recommandée avec demande d'avis de réception dans le délai de quinze jours à compter de la réception de la délibération du conseil ou de l'expiration du délai imparti pour celle-ci. Elle est accompagnée du rapport spécial du commissaire aux comptes, qui est communiqué au comité d'entreprise ou, à défaut, aux délégués du personnel, par le président du conseil d'administration ou du directoire, dans les huit jours qui suivent sa réception. »*

[2]- Art. R.225-62 C. com.fr. *: « Sous réserve des dispositions des articles R. 225-66 à R. 225-70, les statuts de la société fixent les règles de convocation des assemblées d'actionnaires. »*

[3]- Art. R.234-3. al.2. C. com.fr.: *« Le conseil d'administration ou le directoire procède à la convocation de l'assemblée générale dans les huit jours suivant l'invitation faite par le commissaire aux comptes, dans les conditions prévues par les articles R. 225-62 et suivants. L'assemblée générale doit, en tout état de cause, être réunie au plus tard dans le mois suivant la date de notification faite par le commissaire aux comptes. »*

المخولة لهم، كما له فضلا عن ذلك تحديد جدول الأعمال[1]. مع الإشارة إلى أنّه بإمكان محافظ الحسابات في حالة الضرورة اختيار مكان للاجتماع غير ذلك المقرر في القانون الأساسي للشركة، على أن تتولى هذه الأخيرة تسديد المصاريف الناتجة عن اجتماع الجمعية[2].

يتولى محافظ الحسابات حضور الجمعية العامة، كما يمكن أن يمثل من قبل شخص آخر تحت مسؤوليته. هذا، ومن المهم أن يعلم محافظ الحسابات بسرعة القرارات التي تم اتخاذها، حتى يرى إذا كان من الواجب إتخاذ إجراء الإخطار من عدمه، وفي حالة عدم تمكن محافظ الحسابات من المشاركة في الجمعية العامة ولم يتولى أي شخص تمثيله، فإنه يقع على عاتقه الإطلاع على كافة القرارات المتخذة في أقرب الآجال[3]. على أنه إذا ما إعتبر محافظ الحسابات أن القرارات المتخذة مرضية، فإنه في هاته الحالة يوقف الإجراء، أما إذا وجد أن هاته القرارات ليست مرضية فإنه يمر إلى المرحلة الرابعة والمتمثلة في إعلام رئيس محكمة التجارة.

المرحلة الرّابعة: إعلام رئيس المحكمة التجارية

نص المشرع الفرنسي على خلاف نظيره الجزائري، على ضرورة قيام محافظ الحسابات بإعلام رئيس المحكمة التجارية، وذلك إذا ما لاحظ أنّ القرارات المتخذة من لدن الجمعية العامة لا تسمح بضمان مواصلة الاستغلال. يتم تبليغ الرئيس بالخطوات التي تم إتباعها وبالنتائج المتوصل إليها عن طريق رسالة

[1]- Art. R.234-3 al.3 C. com.fr.: « *En cas de carence du conseil d'administration ou du directoire, le commissaire aux comptes convoque l'assemblée générale dans un délai de huit jours à compter de l'expiration du délai imparti au conseil d'administration ou au directoire et en fixe l'ordre du jour. Il peut, en cas de nécessité, choisir un lieu de réunion autre que celui éventuellement prévu par les statuts, mais situé dans le même département. Dans tous les cas, les frais entraînés par la réunion de l'assemblée sont à la charge de la société.* »

[2]- CNCC, NL.III, *Le commissaire aux comptes et l'alerte*, op. cit., parag. 4-232, p. 99.

[3]- Art. L. 823-13 al. 2. C. com.fr. : « *Pour l'accomplissent de leur contrôle les CAC peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou se représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix, qu'ils font connaitre nommément à la personne ou à l'entité dont ils sont chargés de certifier les comptes. Ces experts ou collaborateurs ont les mêmes droits d'investigation que les CAC* ».

موصى عليها مع طلب العلم بالوصول دون أجل[1] ويجب أن تتضمن الرّسالة نسخة من جميع الوثائق المجدية، وكذا طرح الأسباب التي أدت به إلى استنتاج عدم كفاية القرارات المتخذة[2].

هذا، وقد اعتبر المجلس الوطني أن القرارات المتخذة من قبل محافظ الحسابات الفرنسي في هذا الإجراء غير دقيقة، كما أكد على أن يبعث هذا الأخير تقريره الخاص مرفوقا بفقرة موضحة للقرارات المتخذة من طرف الجمعية العامة للمساهمين وحول الأسباب التي دفعت به إلى اعتبارها قرارات غير مرضية. وذلك دون حاجة إلى محضر مداولات الإجتماع، على أن يقوم محافظ الحسابات بإعلام رئيس المحكمة، إذا ما وجد أن القرارات المتخذة غير مرضية.

ثانيا: عدم إخضاع محافظ الحسابات لواجب إحترام السر المهني

إن المبدأ العام في ظل التشريعين الجزائري[3] والفرنسي[4] هو إلتزام محافظ الحسابات بالسّر المهني، حيث أكدّ كل منهما على ضرورة إحترامه بالنّسبة لجميع الأفعال والوقائع والمعلومات التي علم بها أثناء تأدية مهامه. حيث يقع على محافظ الحسابات أن يخفي على الغير المعطيات التي تمتاز بالسّرية[5]، أي التي بإمكانها أن تسبب ضررا للشركة ، و لا سيما منها تلك المتعلقة بالذمة المالية و التي تشكل في الواقع

[1]- CNCC, NI. III, *Le commissaire aux comptes et l'alerte,* op. cit., parag., 4-241, p. 102. : « *L'information du président du tribunal de commerce doit avoir lieu uniquement « Si, à l'issue de la réunion de l'assemblée générale, le CAC constate que les décisions prises ne permettent pas d'assurer la continuité de l'exploitation* ».

[2]- Arts.L. 234-2 al.3 et R. 234-1 C.com.fr.

[3] المادة 715 مكرر 13 ف. 3 ق.ت.ج.

[4]- Art. L.822-15 al.1 C.com.fr. (Modifié par LOI n°2019-744 du 19 juillet 2019 - art. 35) : « *Sous réserve des dispositions de l'article L. 823-12 et des dispositions législatives particulières, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions. Toutefois, ils sont déliés du secret professionnel à l'égard du président du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance lorsqu'ils font application des dispositions du chapitre IV du titre III du livre II ou du chapitre II du titre Ier du livre VI.* »

[5]- E. GARAUD, op.cit., parag. 183, p. 43.

أساس الإلتزام بالسّر المهني الملقى على عاتق محافظ الحسابات[1].

إن الفئات أو الأشخاص التي لا يمكن الإحتجاج تجاهها بالسر المهني، هي تلك التي خولها القانون حق الإعلام أو حق الإخطار بما فيهم المسيرون[2]. مع الإشارة إلى عدم تولي محافظ الحسابات عملية الإخطار وذلك إذا ما باشر المسيرون إجراء الصلح أو إجراء الحفظ[3]. عموما، تقوم مسؤولية محافظ الحسابات المدنية في حالة عدم إتباع إجراء الإخطار بالرغم من وجود خطر مثبت بأفعال محددة[4]، وهو يرتكب خطأ مهنيا بامتناعه عن كل متابعة دقيقة لإجراء الإخطار بعدما تم البدء فيه[5].

هذا، ويجب أن تكون لامبالاة محافظ الحسابات هي مصدر تفاقم مشاكل الشركة، أي نظرا لعدم إتخاذ جميع التدابير المستعجلة والمناسبة لتسوية الوضعية، على أنه لا يمكن توجيه اللّوم لمحافظ الحسابات إذا ما أعلم جميع المساهمين بالوضعية الخطيرة للشركة، وإمتنع هؤلاء عن إتخاذ أي إجراء من أجل تفادي التوقف عن الدّفع[6]. يرتكب محافظ الحسابات خطأ إذا قام باجتهادات مبسطة (وجيزة) لم تسمح له بالعلم بأدلة على عدم التوازن بين احتياجات الشركة ومواردها، حيث يلزم محافظ الحسابات بالبحث باستمرار عن كل الأفعال التي ترهق الشركة رغم أنّ الكثير ليست ذات طبيعة محاسبية، كمثلا الإضراب المتكرر للعمال، استقالة فريق من الإطارات التجارية، أو خسارة غير متوقعة لصفقة، الغياب المتكرر للعمال، إستقالة فريق من الإطارات التجارية، أو خسارة غير متوقعة لصفقة.

---

[1]- Cass. Com., 14 Nov.1995. J.C.P. éd. G.1996, I, n°4, p. 3616, Obs. A. Viandier et J-. J. CAUSSAIN, Bull. CNCC 1995, p. 519, note PH. MERLE et Rev. soc. 1996, p. 287, note TH. GRANIER.

[2]- J-.F. BARBIERI, *De quelques aspects du secret professionnel du commissaire aux comptes*, Bull. Joly soc. 1997, p. 935.

[3]- E. GARAUD, op. cit., parag. 129, p. 32. : « *La loi précise que l'alerte ne saurait être mise en œuvre l'orsq'une procédure de conciliation ou de sauvegarde a été engagée par les dirigeants conformément au dispositions des titres 1ère et II du livre VI du code de commerce (C.com.art.L. 234-4).* »

[4]- A. LIENARD*, La responsabilité du CAC dans le cadre de la procédure d'alerte*, Rev. Proc. Coll. 1996, p. 1.

[5]- T. com. Paris, 29 Janvier 2002, p. 197802.

[6]- Cass. Com., 3 Mars 2004, Bull. Joly sociétés 2004, p. 945, note P. LE CANNU, Bull. CNCC 2004, p. 332, note PH. MERLE.

يقع على عاتق محافظ الحسابات في مثل هاته الوضعيات التبليغ عن هاته الأفعال في جميع الحالات، حتى ولو علم بها صدفة[1].

تجدر الملاحظة في الأخير، إلى أنه لا تقوم مسؤولية محافظ الحسابات إذا ما قام بعملية الإخطار عن خطأ بسيط وبحسن نية[2]، ولعل السبب في ذلك هو ضمان قدر من الحصانة، حتى لا يتقاعس في القيام بواجبه، على أن مسؤوليته تقوم إذا ما قام بذلك بسوء نية، أي قصد الإضرار بالشركة أو مع علمه أن إستمرار الإستغلال لم يكن مهددا[3]. أما فيما يخص تحصيل الأتعاب المتعلقة بإجراء الإخطار، فمن حق محافظ الحسابات تقاضيها بالنظر إلى الإجتهادات المحققة بمناسبة قيامه بإجراء الإخطار.

[1]- T. Toulouse, 29 Juin 2000, Bull. CNCC 2002, p. 76, note PH. MERLE.
[2]- Cass. Com., 3 décembre 1991, Bull. Joly soc. 1992, p. 171, note J-. F. BARBIERI ; Rev. soc. 1992, p. 488, note D. VIDAL.
[3]- CA. Pau, 5 Jan. 1999. Dr. soc.1999, Comm. 128, obs. Y. Chaput et CA, Paris, 18 Mai 1999. Bull. Joly soc. 1999, p. 853, note J-.F. BARBIERI.

الفصل الثاني: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام الغير

لا يقتصر واجب الإعلام على المساهمين والمديرين، بل إنه يمتد ليشمل كذلك الغير بمعنى وكيل الجمهورية ولجنة المشاركة وكذا خلية معالجة الإستعلام المالي، حيث يلزم محافظ الحسابات في ظل القانونين الجزائري والفرنسي بالكشف عن الوقائع الجنحية التي علم بها أثناء ممارسة مهامه لوكيل الجمهورية وذلك تحت طائلة قيام مسؤوليته.

إن الغاية من فرض هذا الإلتزام مقارنة بالمهام الأخرى التي تهدف إلى حماية المساهمين بالدرجة الأولى، هي حماية المجتمع ككل من خلال الكشف عن الجرائم المرتكبة من قبل مسيري الشركة أو أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المديرين الذين قد يستغلون وظيفتهم أو السلطات الواسعة التي يحضون بها للقيام بتصرفات قد تتعارض مع مصلحة الشركة.

هذا، وقد سهل القانون الفرنسي المهمة على محافظي الحسابات من خلال إصدار منشور 18 أفريل 2014[1]، والذي إستثنى من مجال الأفعال الجنحية الواجب الإبلاغ عنها لوكيل الجمهورية المخالفات والأخطاء البسيطة التي لا تحمل أي نية تدليسية، كما تم إستبعاد الأفعال التي ليست لها صلة بمهمة مراقب الحسابات ولا بحياة الشركة. علما أنه وإن لم يقم المشرع الجزائري بتحديد إجراءات الإبلاغ عن هاته الأفعال، فإن الأمر خلاف ذلك فيما يخص التنظيم الفرنسي. تقوم مسؤولية محافظ الحسابات في حالة إخلاله بهذا الإلتزام، سواء لم يقم بواجب الإبلاغ أو تأخر في قيامه بالإبلاغ، وحتى في حالة ما إذا أخطأ في تقديره للفعل الجنحي.

فضلا عن ذلك، يتولى محافظ الحسابات إعلام ممثلي الأجراء، أي لجنة المشاركة والتي أطلق عليها المشرع الفرنسي تسمية "لجنة المؤسسة"، والتي يكون هدفها الأول والأساسي حماية مصالح الأجراء

[1] Circulaire du 18 avril 2014 relative à l'obligation de révélation des faits délictueux des commissaires aux comptes, NOR : JUSD1409228C | Numéro interne : | CERFA : | Référence de publication au Journal officiel ou au Bulletin officiel : BOMJ n°2014-04 du 30 avril 2014.

داخل الشركة، فهي لجنة تتكون من مجموع مندوبي المستخدمين الذين يتم إنتخابهم على مستوى الشركات التي يتجاوز عدد عمالها خمسون (50) عاملا. وأخيرا، فإن محافظ الحسابات ملزم كذلك بإعلام خلية معالجة الإستعلام المالي، وذلك في إطار الوقاية من جريمة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب. إنطلاقا من ذلك، يستدعي الأمر التطرق لإلتزام محافظ الحسابات بإعلام وكيل الجمهورية في المبحث الأول، ثم التعرض محافظ الحسابات بإعلام لجنة المشاركة وخلية معالجة الإستعلام المالي في المبحث الثاني.

المبحث الأول: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام وكيل الجمهورية

يقع على عاتق محافظ الحسابات في شركة المساهمة عدة مهام من بينها الإبلاغ عن الأفعال الجنحية لوكيل الجمهورية، ولذلك لا بد من معرفة نطاق التزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الوقائع الجنحية في المطلب الأول، وكذا إجراءات الإبلاغ ومسؤولية محافظ الحسابات في حالة الإخلال بالتزام الإبلاغ عن الأفعال الجنحية لوكيل الجمهورية في المطلب الثاني.

المطلب الأول: نطاق التزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الوقائع الجنحية

سبقت الإشارة إلى أنه يتوجب على محافظ الحسابات في كل من القانونين الجزائري[1] والفرنسي[2] الإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية[3]، على أن التساؤل يطرح هنا حول الوقائع الجنحية الواجب الإبلاغ عنها، أي هل يجب على مراقب الحسابات الإبلاغ عن جميع الأفعال التي علم بها حتى ولو كانت ليست لها علاقة بحياة الشركة [4]، كما لا بد من التعرف على الغاية من الالتزام بالإبلاغ عن هاته الوقائع. فضلا عن تحديد العلاقة بين استقلالية محافظ الحسابات والتزامه بالإبلاغ عن الأفعال الجنحية.

أولا. الوقائع الجنحية الواجب الإبلاغ عنها والهدف من الإبلاغ

يجدر التنويه، إلى أنه من الضروري معرفة ما إذا كان يقع على عاتق محافظ الحسابات الإبلاغ عن

---

[1] تجدر الملاحظة إلى أنه وإن تناولت المادة 715 مكرر 13 ف.2 ق.ت.ج. الأفعال الجنحية، فإن الأمر خلاف ذلك بالنسبة للمادة 830 من نفس القانون، والتي تطرقت للوقائع الإجرامية والتي تعد أوسع وأصح لأن الجريمة تضم كل من المخالفة، الجنحة والجناية، وبالتالي كان من الأفضل قيام المشرع بعملية التعديل.

[2] Art. L. 823-12 C.com.fr.

[3] T. HADJ-SADOK, *Le commissaire aux comptes –Role, diligences et responsablitès du commissaire aux comptes* -, éd., Dahlab, 2010, p. 31.

[4] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, *Une mission particulière du Commissaire aux comptes de société par actions dans ses rapports au parquet la révélation des faits délictueuse, rev. entrep. com.,* Edik, 2007, n°. 3, p. 73.

كل الأفعال الجنحية التي علم بها، كما لا بد من البحث عن الهدف من هذا الإلتزام، والذي يترتب عن مخالفته تعرض مندوب الحسابات لجزاءات.

أ- الوقائع الجنحية الواجب الإبلاغ عنها من قبل محافظ الحسابات

إن إلتزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الأفعال الجنحية هو قديم نوعا ما، بحيث أنه فرض لأول مرة في الجزائر عن طريق الأمر الصادر في 25 سبتمبر 1975[1]، وفي فرنسا من خلال المرسوم المؤرخ في 8 أوت 1935[2] وذلك لكونه يساعد في الحد من الفساد المالي[3]، وقد مر هذا الإلتزام بعدة تطورات[4].

---

[1] الأمر رقم 75-59 الصادر في 25 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ج.ر.13 ديسمبر 1975، العدد 101، ص. 1306.

[2] Décret-loi du 8 aout 1935 portant application aux gérants de sociétés de la législation de la faillite et de la banqueroute et instituant l'interdiction et la déchéance du droit de gérer et d'administrer une société.

[3] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n°. 2 et 10, p. 83. : « *Elle* (cette obligation de révélation) *est non seulement un instrument de moralisation de la vie des affaires par sa participation à la lutte contre la délinquance financière.* »

[4] تم إصدار مرسوم أول في 29 ديسمبر 1976 والذي نص على ضرورة ممارسة محافظي الحسابات مهامهم في الإعلام من جهة والنيابة من جهة أخرى. ثم تم إصدار منشور 13 فيفري 1978، والذي كان يلزم محافظ الحسابات بالكشف عن جميع الوقائع الجنحية مهما كانت درجة خطورتها. ونظرا للكم الهائل لعدد العمليات المتعلقة بالإبلاغ عن الوقائع الجنحية، صدر مرسوم تنفيذي آخر في 23 أكتوبر 1985 قام بحصر وتحديد نطاق الإلتزام بالإبلاغ فقط على المخالفات الهامة "التي لها تأثير على الحساباتت والمتعمدة من خلال المعيارين رقم 351 ورقم701-6 الصادر من قبل المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات، المتوصل إليها على أساس منشور 1985 السالف الذكر، وقد حددت المنظمة طبيعة الأفعال الجنحية الواجب الإبلاغ عنها وحصرتها في:

- المخالفة: المنصوص عليها بصراحة في الباب II من القانون التجاري الفرنسي، أو المقررة من قبل نصوص أخرى والتي يكون لها تأثير على الحسابات.
- هامة: كل فعل ينتج عنه إفلات الشركة أو أحد مسيريها من النصوص القانونية الخاصة، أي أنه يعدل بشكل ملموس في عرض الحالة المالية، في الإيرادات أو النتائج، أو أنه يضر أو بإمكانه إلحاق الضرر بالشركة أو بالغير.
- متعمدة: أي أن يكون مرتكب الفعل الجنحي واع بما يقوم به.

وقد لوحظ على منشوري 1978و1985 صعوبة في تكييف الوقائع الجنحية، بمعنى إتساع الإلتزام القانوني بالإبلاغ عن الوقائع الجنحية وعدم دقته، عدم وجود معايير مهنية والإكتفاء فقط ببعض المواقف الفقهية، فقد تمت خسارة القيمة المعيارية للمعيار رقم

هذا، وإن لم يقم المشرع الجزائري بتحديد الأفعال الجنحية، وإنما إكتفى فقط بالنص إلتزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عنها لوكيل الجمهورية[1]. فإن التنظيم الفرنسي قام على خلاف ذلك من خلال منشور 18 أفريل 2014 بالنص على أنها تلك الوقائع التي لها تكييف جزائي، بمعنى أن الأمر مخالفة، وهذا مهما كانت صفة أو وظيفة الشخص أو المؤسسة الذين قاموا بها متعلق بجميع أصناف الجرائم، بغض النظر عن التصنيف القانوني للجريمة إلى جناية، جنحة أو مخالفة[2]، الأمر الذي أكده جانب من الفقه الفرنسي[3].

يعد تصنيف الجريمة هو من اختصاص وكيل الجمهورية إذ أنه لا يتولى محافظ الحسابات تكييفها، أمّا فيما يخص المتابعة القضائية ترجع للسلطات القضائية وحدها والتي لها تقدير ما إذا كان يجب تحريك الدعوى العمومية أو لا[4].

701-6، ولم يتم إستخلافه بمعايير الممارسة المهنية الشبيهة، كما تم إتخاذ منشور 1985 فقط كدليل من قبل بعض النيابات في غياب تطبيق موحد للمعيار حول الإقليم وتسجيل مواقف غير متجانسة للنيابة، إذ لم يطبق التكييف الذي جاء به المنشور وتم الأخذ بجميع الأفعال الجنحية في الإبلاغ دون الأخذ بعين الاعتبار الطابع الهام والمتعمد للوقائع، وأحيانا تم الأخذ بالوقائع الهامة فقط دون البحث عما إذا كانت متعمدة أو لا، علاوة عن طلب النيابة إرسال بريد للإبلاغ عن الوقائع الجنحية دون اتصال مسبق مع محافظ الحسابات رغم أهميته البالغة في التكييف السليم للوقائع الجنحية، مع الإشارة إلى أنه تم الإكتفاء في بعض الحالات بلقاء شفوي مع وكيل الجمهورية متبوع عند الضرورة بإبلاغ كتابي.

. أما فيما يخص النتائج، فقد وصلت عدد عمليات الإبلاغ عن الوقائع الجنحية إلى 1000 إبلاغ في السنة، إلا أنه لوحظ عدم وجود إحصائيات من طرف وزارة العدل، غياب تقييم لفعالية الجهاز، وأخيرا عدم وجود رد من قبل النيابة على محافظ الحسابات.

[1] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 3, p. 73. : « *Il est évident qu'il s'agit de faits délictueux en rapport avec la vie sociale et dont le controleur légal a eu connaissance au cours de sa mission général de control et de vérification.* »

[2] Circulaire du 18 avril 2014, *relative a l'obligation de révélation des faits délictueux des commissaires aux comptes*, BOMJ n° 2014-04 du 30 avril 2014.

[3] S. PRIGENT, *Commissaires aux Comptes : Révélation des faits délictueux et déclaration de soupçon, Droit des affaires*, R.F.C., Janvier 2010, n° 428, p. 12.

[4] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., parag. 3, p. 74. : « *Le parquet appréciera s'il y a lieu à poursuite.* »

إن الوقائع الجنحية الواجب الكشف عنها لوكيل الجمهورية، لها علاقة حتما بحياة الشركة والتي علم بها محافظ الحسابات أثناء تأدية مهامه الرقابية، علما أن تقدير خطورة الواقعة قد يختلف بين الطرفين، إذ أنه يمكن أن يرى وكيل الجمهورية أن الفعل مضر بالشركة، على خلاف محافظ الحسابات والذي يعتبره غير مؤثر، لذلك فإنه لا يقوم بالكشف عنه [1]. ولايقع على عاتق مراقب الحسابات أن يقوم بمهام خاصة يكون الهدف منها البحث عن وقائع من شأنها أن يكون لها طابع جزائي.

وقد جاء المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات الفرنسي بموجب قرار 2014ـ02 المتضمن الممارسات المهنية الجيدة التي تم تبنيها، بحكم لم يتم النص عليه لا في منشور 18 أفريل 2014 ولا في القانون التجاري الفرنسي، مفاده أنه إذا كان يقع على عاتق محافظ الحسابات الإبلاغ عن الوقائع الجنحية التي علم بها في إطار ممارسته لمهامه، فإنه لا يلزم بالإبلاغ عنها إذا تعلق الأمر بالمخالفات البسيطة أو الأخطاء التي لا تحمل ظاهريا نية تدليسية في مجال الإبلاغ والتي علم بوجودها أثناء تنفيذه لمهامه الرقابية[2]: قانون المرور أو مخالفات قواعد النظافة والسلامة أو مخالفات من نوع التحرش[3]، وقد أضاف جانب من الفقه الجزائري الأفعال المخلة بالحياء والحريق العمدي لمحلات لمحلات الشركة[4].

---

[1] C. BOULAHDOUR , .*Le commissaire aux comptes, Législation et actionnaires*, Audit, Rev. Alg. Compt. et Audit, 1994, p. 25.

[2]CNCC, *Le commissaire aux Comptes et la révélation des faits délictueux*, Qu'est ce qui change avec la bonne pratique professionnelle, modalités pratiques de la révélation des faits délictueux, 2014, p. 22. : (La circulaire précise : « *à l'exception des simples irrégularités ou inexactitudes ne procédant manifestement pas d'une intention frauduleuse, tous les faits délictueux relevés par un commissaire aux comptes au cours de l'accomplissement de sa mission doivent être portés à la connaissance du procureur de la République »).*

– إن الهدف من الممارسات المهنية الجيدة حسب المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات الفرنسي، هو تأكيد وتأمين تطبيق إلتزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الأفعال الجنحية لوكيل الجمهورية، إعادة الأخذ بالمبادئ المطورة في منشور 2014، تحديد الكيفيات والشروط الفعالة لمحافظي الحسابات من أجل الإبلاغ وأخيرا، الإتسام بالوضوح في تحديد هذا الإلتزام.

[3]Décision 2014-02 du 14 avril 2014, Décision du Haut Conseil du Commissariat au Comptes (Identification et promotion d'une bonne pratique professionnelle relative a la révélation des faits délictueux au procureur de la République).

[4]F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 3, p. 73.

وبالتالي، فإن عدم كشف محافظ الحسابات عن الوقائع الجنحية التي ليس لها علاقة وطيدة مع مهمته الرقابية، لا يمكن مساءلته عنها، ولكن جميع الأفعال الجنحية الأخرى والتي لها علاقة مع مهامه كمحافظ حسابات يجب أن يكشف عنها لوكيل الجمهورية.

عموما، يتوجب على محافظ الحسابات أن يكشف لوكيل الجمهورية كل الوقائع التي تبدو له أنها تشكل جريمة، درءا للمسؤولية، على أن المتابعة وتكييف الجريمة طبعا يبقى من إختصاص النيابة[1]، إذ لا يرجع لمحافظ الحسابات أن يكون قاضيا في تحديد مدى خطورتها[2]. إن الجرائم التي يتوجب على محافظ الحسابات أن يعيرها إهتماماهي تلك الواردة في القانون التجاري، كما هو الشأن بالنسبة للجرائم المتعلقة بانعقاد الجمعيات العامة وممارسة حق التصويت[3]، عدم المصادقة على الحسابات السنوية للشركة[4]، إساءة إستعمال أموال الشركة أو القروض الاجتماعية، تجاوز السلطة أو الأصوات، نشر أو تقديم ميزانية غير صحيحة[5]، توزيع أرباح صورية[6]، الزيادة التدليسية في الحصص العينية[7]،

مسك محاسبة صورية أو جنحة المساس بأسرار الوظيفة أو الرقابة[8]، والنظر للجنح الكلاسيكية الواردة في قانون العقوبات مثل السرقة والإحتيال[9]، خيانة الأمانة[1] أو تزوير الكتابات الخاصة[2].

---

[1] H3C, (Décision n° 2014-02 du 14 avril 2014), op. cit., parag. 2-3.: « *L'opportunité des poursuites relève de la seule appréciation du Ministère public* ».

[2] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 3, p. 74. : « *Il n'appartient pas au réviseur légal de se faire juge de la gravité de l'infraction.* ». V. aussi, Ph. MERLE, *Droit commercial- Sociétés commerciales*, Précis Dalloz, 11ème éd., 2007, p. 512. V. également, J.-F. BARBIERI, *Commissariat aux comptes*, éd., GNL JOLY, 1996 et la note n° 31.

[3] المواد من 814 إلى 821 ق.ت.ج.

[4] المادة 27 من القانون رقم 01.10 السابق الذكر.

[5] المادة 811 ف. 2 ق.ت.ج.

[6] المادة 807 ق.ت.ج.

[7] المادة 811 ف. 1 ق.ت.ج.

[8] المادة 830 ف. 2 ق.ت.ج.

[9] المواد من 350 إلى 371 (من الأمر رقم 66-156 الصادر في 8 يونيو 1966 يتضمن قانون العقوبات الجزائري)، ج.ر. الصادرة في 12 يونيو 1999، العدد 45، ص. 2.

يتعلق الأمر بصفة عامة بجميع الجرائم التي تجد مصدرها في قانون العقوبات أو القانون التجاري أو قانون العمل، أو حتى في قانون المالية أو قانون الجمارك، بما أنها يمكن أن تؤدي إلى الإضرار بالشركة المراقبة وبالمساهمين أو الغير[3]. وهذا ما يتطلب ضرورة صياغة معمقة لعبارة "أفعال جنحية" للحد من الفساد المالي داخل الشركة، يفرض ذلك على محافظ الحسابات الكشف على الأصناف الثلاثة للجريمة أي المخالفة والجنحة والجناية.

هذا، وقد ربط المشرعان الجزائري والفرنسي[4] عدم إحترام هذا الإلتزام بجزاء، أما الإجتهاد القضائي الفرنسي[5]، قد تدخل لتحديد هذا الإلتزام وذلك بالنص على أنه يقع على عاتق محافظي الحسابات الإلتزام بالكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الجنحية التي يمكن تصنيفها على أنها جريمة، بمجرد العلم بها في إطار ممارسته لمهمته، حتى ولو لم يتسنى له تحديدها بدقة[6].

إن إلتزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الوقائع الجنحية التي لها طابع جزائي، يدفع به إلى تقدير ما إذا كانت الوقائع تستحق أو لا الكشف عنها للسلطة القضائية. علما أنه وفي حالة وجود وقائع ذات طابع جزائي، فإنّ لوكيل الجمهورية وحده تقرير المتابعات من عدمها. ولكن هذا لا يمنع في جميع الحالات

---

[1] المواد من 376 إلى 382 مكرر 1 ق.ع.ج.

[2] المواد من 214 إلى 229 ق.ع.ج.

[3] سبع عائشة، المذكرة السالفة الذكر، ص. 165.

[4]Art L. 823-12 C. com. fr.

[5]Cass. crim., 15 septembre 1999, Bull. C.N.C.C., n° 117, 2000, p. 64, note Ph. Merle : « *Le commissaire aux comptes a l'obligation de révéler au procureur de la République, dès qu'il en a connaissance dans le cadre de sa mission, les irrégularités susceptibles de recevoir une qualification pénale, même si celle-ci ne peut en l'état être définie avec précision* ».

[6] نظرا للنقائص التي عرفها منشور 1985، تم تشكيل مجموعة عمل ثلاثية متكونة من المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات وكذا مديرية الشؤون المدنية والأختام ومديرية الشؤون الجنائية والعفو. وقد إجتمع المجلس الأعلى 10عشر مرات في 2014/2013، تهدف مجموعة العمل هذه إلى تحديد وتقريب وجهات النظر فيما يخص إلتزام محافظ الحسابات بالإبلاغ، تطوير وتحسين إجراءات الإبلاغ، تسهيل العلاقات بين المهنيين والنيابة، تحرير وثيقة خاصة بالمهنيين تلحق بالمنشور، وأخيرا، تفعيل وتحديث منشور 1985. وقد تم تبني الممارسات المهنية الجيدة من قبل المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات، بالإستعانة بقانون أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات الفرنسي بإصدار القرار رقم 2014- 02 ثم منشور 18 أفريل 2014.

محافظ الحسابات أثناء وجود وقائع ذات خطورة نسبية ويمكن إصلاحها، أن يعلم مسيري الشركة[1] وأن يدعوهم لتنظيم الإبلاغ عن الوقائع الجنحية، فبإمكان محافظ الحسابات الجديد أو المحافظ السابق له أن يعلم النيابة بأن الوقائع قد تم إصلاحها.

يقع الإلتزام بالكشف على عاتق محافظ الحسابات مهما كانت المهمة التي قام بها، أي سواء تعلق الأمر بالمصادقة على الحسابات السنوية أو المدعمة أو الإلتزامات المرتبطة مباشرة بمهمته الرقابية. وفي هذا الشأن، إذا وصل إلى علم محافظ الحسابات وهو بصدد القيام بمهمة المصادقة على الحسابات المدعمة بوقائع جنحية وقعت في الشركة والتي تدخل في نطاق مهمته، فيجب أن يكشف عنها للنيابة المختصة.

تجدر الملاحظة، على سبيل المقارنة إلى أن القرار الفرنسي رقم 2014ـ02 المتضمن تبني المجلس الأعلى للممارسات المهنية الجيدة السابق الذكر[2]، قام باستحداث هيئتين لهما دورا فعالا في تفعيل التزام محافظ الحسابات في الإبلاغ عن الأفعال الجنحية، يتعلق الأمر بكل من القاضي المنتدب ولجنة الربط. يعد تعيين القاضي المنتدب ضروريا على مستوى كل نيابة، حتى يكون مستعدا لاستقبال محافظي الحسابات بصورة منتظمة، والذي يستدعيهم من أجل طرح أسئلة إستجوابية حول أهمية فرصة قيامهم بعملية الإبلاغ. ويقوم هذا الأخير بدعوتهم لإضفاء طابع رسمي على هذا الكشف بإعطاءهم معلومات حول درجة الدقة المنتظرة، وحول المراجع الواجب جمعها من أجل تأمين فهم جيد للأفعال المكتشفة. وفي الأخير، يخبر محافظي الحسابات بالنتائج المترتبة عن هذا الكشف وذلك مع المحافظة على سر التحريات والتحقيق.أما لجنة الربط، فتعد مكانا للتبادل بين محافظي الحسابات والحالات مجهولة المصدر.

ب . الهدف من الإبلاغ

[1] المادتان 715 مكرر 10 ق.ت.ج. و23 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر.

[2] CNCC, *Le commissaire aux comptes et la révélation des faits délictueux*, op. cit., p. 25.

إن المهام الملقاة على عاتق محافظ الحسابات، تشترك مع مهمة الإبلاغ عن الوقائع الجنحية في كونها تعمل على الحفاظ على مصلحة المساهمين بالدرجة الأولى، أي ضمان حقوقهم في الإعلام وتوزيع الأرباح. أما الإبلاغ عن الوقائع الجنحية فهو يهدف إلى حماية المجتمع بأكمله قبل كل شيء، لأن الإبلاغ يكون متعلقا بالنيابة العامة التي يرجع لها حماية المجتمع[1]. يعد هذا الالتزام وسيلة لتأديب حياة الأعمال عن طريق مشاركتها في الحد من الفساد المالي، بالإضافة إلى أنها ذات طبيعة تقوي من استقلالية المراقب الشرعي[2]، والذي بعيدا عن كونه وكيلا يتدخل من أجل خدمة مصالح مختلفة لا تتعلق فقط بحماية مصلحة المسيرين ولكن أيضا مصلحة الشركة وشركائها، وبالتالي حماية المصلحة العامة. ولذلك فإن ممارسة هذا الأخير لمهامه الرقابية تضعه في المكان المناسب من أجل إكتشاف الوقائع الجنحية، كما أن الإبلاغ عن الأفعال الجنحية يهدف إلى حماية السوق ضد كل إحتيال يقع عليه وحماية المساهمين في آن واحد [3].

ثانيا: علاقة إستقلالية محافظ الحسابات بمهمة الإبلاغ وتجريده من السر المهني

إن التزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية له علاقة وطيدة مع درجة إستقلالية هذا الأخير، إذ عليه أن يكون محايدا وغير متأثر بما يتعرض إليه من ضغوطات أو تأثيرات سلبية نظرا لقيامه بعملية الإبلاغ عن الأفعال الجنحية التي تشكل حتما ضررا بمصلحة الشركة. على أنه ومن أجل تسهيل عملية الإبلاغ تم تجريده من السر المهني، وذلك حفاظا على مصلحة المجتمع بالدرجة الأولى.

---

[1] مسامح مختار، واجب الإبلاغ عن الأحداث الجنحية من طرف محافظ الحسابات بين الإلتزام القانوني والإلتزام المهني ـدراسة حالة المغرب العربي ـ، جامعة باتنة، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12ـ2014 ، ص. 49.

[2] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n°2, p. 73.

[3] HAL Archives-ouvertes. fr, *R. Zouari, La révélation des faits délictueux entre obligation et application : Cas de la Tunisie*, Laboratoire GREGOR ATER à l'IUT, Université Paris Descartes, 10 juin 2014. : « *La révélation des faits délictueux est l'une des principales spécificités du métier de l'auditeur légal en France mais aussi en Tunisie. Cette obligation résulte d'une volonté des pouvoirs publics de protéger le marché contre tout risque de fraude et s'inscrit dans un souci de protection des entreprises et de leur environnement économique et social* ».

أ. العلاقة ما بين إستقلالية محافظ الحسابات والإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية

نص المشرع الجزائري[1] على غرار نظيره الفرنسي[2] على ضرورة استقلالية محافظ الحسابات. كماأكد جانب من الفقه الجزائري[3]، بأن مهمة إعلام مراقب الحسابات عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية والتي علم بها أثناء تأديته لمهامه، من طبيعته تدعيم إستقلالية هذا الأخير إتجاه الشركة التي يتولى مراقبتها.

تعد الإستقلالية أهم مبدأ تقوم عليه مهمة محافظ الحسابات في مراقبة حسابات الشركة، غير أنه من الصعب تعريفه نظرا لتعلقه بالحالة الخلقية والعقلية والمالية لمحافظ الحسابات في علاقته مع شركة المساهمة التي يراقبها[4]. عموما، تعرف الإستقلالية اصطلاحا بأنها حالة الشخص الذي لا يخضع لأحد

---

[1] المادة 3 من القانون رقم 10ـ01 السالف الذكر.:" يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الإلتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل إستقلالية ونزاهة."
وكا المرسوم التنفيذي رقم 96ـ136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، المتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر الصادرة في 17 أفريل 1996، العدد 24، ص.4، الموضوعية والاستقلالية : "تعطي الموضوعية والاستقلالية قيمة لخدمات المهني وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة؛ وتتطلب الموضوعية من المهني أن يكون محايدا ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية وألا يكون له مصالح متعارضة؛ وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية".كما تنص المادتين 3 و5 من نفس المرسوم التنفيذي. على أن من واجب المهني أن:–تكون علاقته بزبائنه أو موكليه مستندة إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني؛ –يسهر فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات على احترام زبائنه التشريعات المعمول بها في هذا المجال مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية. »

[2] Art. 5 C. déont. fr. (Annexe 8-1 du Livre du Code de commerce, partie réglementaire. Décret n° 2010-131 du 10 février 2010 modifiant le Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes.) : « *L' indépendance: Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité dont il est appelé à certifier les comptes.L'indépendance du commissaire aux comptes se caractérise notamment par l'exercice en toute liberté, en réalité et en apparence, des pouvoirs et des compétences qui lui sont conférés par la loi.* »

[3]F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 2, p. 72.

[4] المادة 64 من القانون رقم 10ـ01 السالف الذكر، أنظر أيضا: خليفة وارد سمية زاهية، إستقلالية محافظ الحسابات في الشركات التجارية ـدراسة مقارنةـ، مذكرة ماجستير تخصص قانون الأعمال المقارن، جامعة وهران، 2013 ـ 2014، ص. 5. :" تعد

ماديا، معنويا وثقافيا[1]، ويراد بالإستقلالية في مجال الإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، القدرة الحقيقية لمحافظ الحسابات على الكشف عن الأفعال والتجاوزات، والتي يمكن أن يكون لها تأثير جاد على حسابات الشركة بصفة خاصة وعلى حياة الشركة بصفة عامة. فهي تقاس بالقدرة الفعلية للمراقب على تأمين إحترام القواعد من أجل إعطاء تأكيد على صحة الحسابات بالكشف عن كل خطأ، تدليس، تجاوز أو تواطؤ صناع المعلومة الحسابية والمالية. وحتى يؤدي محافظو الحسابات مهامهم على الوجه المنشود، ينبغي تمتعهم باستقلالية تامة عن أجهزة الإدارة والتسيير داخل الشركة[2]، يشكل هذا الاستقلال ضمانا مهما بالنسبة للمساهمين المالكين الأقلية، إذ يجعلهم واثقين من حياد مراقبي الحسابات وعدم قيامهم بالتواطؤ أو محاباة أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، إما عن طريق التغاضي عن بعض تصرفاتهم أو أعمالهم التي قد تكتسي صبغة تعسفية، وإما عن طريق تضليل المساهمين من خلال تقديم تقارير تتضمن معلومات خاطئة[3].

ب . تجريد محافظ الحسابات من السر المهني أثناء قيامه بالإبلاغ

إن المبدأ العام في التشريع الجزائري[4] هو إلتزام محافظ الحسابات بالسر المهني بالنسبة لجميع الوقائع أو الأفعال والمعلومات التي تسنى له معرفتها بحكم مهنته وذلك تحت طائلة تعرضه لعقوبات

استقلالية محافظ الحسابات مفهوما مبهما يصعب تحديده نظرا لتعلقه بحالة ذهنية وخلقية ومالية تربط المحافظ بالشركة المراقبة. فيمكن تعريفها بالوضعية التي يكون فيها غير خاضع وغير مرتبط بأي عنصر أو بأي شخص بالأخص المؤسسة المراقبة."

[1] Le petit LAROUSSE illustré 2017, éd., LAROUSSE, 2017, p. 611. :« *Indépendance : 1.Etat d'une personne indépendante, autonome. 2. Caractère, attitude d'une personne qui refuse les contraintes, les influences, les règles établies ; individualisme.* »

[2] عدنان شهلة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير تخصص قانون الأعمال المقارن، جامعة وهران، 2011 ــ 2012، ص. 12.:" لا يكون المراقب مستقلا إلا إذا كان قادرا على إعطاء تقدير موضوعي، حر، معتق وخال من كل تأثير ممارس عليه من قبل المحاورين له، كما تعرف الإستقلالية بأنها القدرة على مقاومة المراقب لضغوط مسيري الشركة."

[3] لقليطي لخضر، واقع الممارسة المهنية في الجزائر من خلال دراسة حالة إستبيان، مذكرة من أجل نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر. باتنة، 2008ـ2009، ص.78.

[4] المادة 715 مكرر 13 ق.ت.ج. والمادة 61 من القانون رقم 01.10 السالف الذكر.

جزائية، غير أنه يعفى من ذلك قانونا عندما يتعلق الأمر بالوقائع الجنحية التي علم بها أو إطلع عليها. هذا وإن نص التشريع الفرنسي[1]على نفس المبدأ، إلا أنه جاء بإستثناءات والتي تكمن فيما يلي[2]:

ـ إذا تعلق الأمر بإبلاغ محافظ الحسابات عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، أو في حالة إعلام المساهمين عن الأخطاء والمخالفات التي إكتشفها أثناء تأدية مهامه.

ـ إذا تعلق الأمر بهيئة تعد حسابات مدعمة و لها فروع، و إكتشف محافظ حسابات الشركة أفعالا جنحية في الشركة الفرع، فيجب هنا أن يتعاون مع محافظ حسابات الشركة الفرع حتى تكون هناك إمكانية لإبلاغ مشترك بينهما عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، وفي هاته الحالة يرفع السر المهني[3] بين محافظي الحسابات لنفس الهيئة من أجل وضع الحسابات المدعمة.

ـ وفي مجال مكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، يرفع السر المهني بين محافظ الحسابات ومصلحة معالجة المعلومات ومكافحة الشبكات المالية السرية[4].

---

[1] Art. L. 822-15 C. com. fr. : « *Sous réserves des dispositions de l'article L. 823-12 et des dispositions législatives particulières, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils on pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions…* ».

[2] A. CHARVERIAT, A. COURET et B. MERCADAL, *Droit des affaires, Sociétés commerciales*, Memento pratique Françis Lefebvre, 2008, n° 12908, p. 851.

[3] Art. L. 822-15 al. 2 C. com. fr.

[4] NEP 9605, *Obligations du commissaire aux comptes relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme,* Arrété du 20 avril 2010, J.O. n° 0101 du 30 avril 2010, *parag. 5, Lien éventuel entre la déclaration à TRACFIN et la révélation des faits délictueux au procureur de la République,* n° 27, p. 76. *: « Lorsque le commissaire aux comptes a connaissance d'opération dont il sait qu'elles portent sur des sommes qui proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieur à un an ou qui participent au financement du terroriste, il procède à une déclaration à TRACFIN et révélé concomitamment les faits délictueux au procureur de la République, en application du deuxième alinéa de l'article L. 823-12 du code de commerce. »*

المطلب الثاني: إجراءات الإبلاغ ومسؤولية محافظ الحسابات في حالة الإخلال بالتزام الإبلاغ عن الأفعال الجنحية لوكيل الجمهورية

يمر إلتزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الأفعال الجنحية لوكيل الجمهورية بإجراءات قانونية، وقد أغفل المشرع الجزائري النص على الإجراءات الواجب إتباعها لإعلام وكيل الجمهورية عن الأفعال الجنحية، وهذا على خلاف نظيره الفرنسي الذي تطرق إليها بموجب التنظيم، هذا، ويترتب على إخلال محافظ الحسابات بواجب التبليغ أو التأخير فيه قيام مسؤوليته.

أولا: إجراءات إبلاغ محافظ الحسابات عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية

لاحظ جانب من الفقه الجزائري[1] فراغا قانونيا في التشريع الجزائري وكذا القوانين المنظمة للمهنة في مجال الإجراءات المتبعة لإبلاغ محافظ الحسابات عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، علما أن قرار المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات الفرنسي[2] قد نظم هذه الإجراءات من خلال قرار 2014 ـ 02 السالف الذكر الذي تناول شكل الإبلاغ، القائم بالفعل الجنحي، الهيئة الموجه إليها الإبلاغ وأخيرا آجال الإبلاغ.

أ. شكل الإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية

لم يتناول المشرع الجزائري شكل الإبلاغ على أنه من الأحرى أن يتم ذلك بطريقة كتابية، تماما كما هو عليهالأمر في ظل القرار الفرنسي رقم 2014ـ02 السالف الذكر الذي نص على أنه لا بد أن يتم

[1] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 7, p. 80.:« *La loi ne précise ni le moment ni le délai de la révélation par le commissaire aux comptes au procureur de la République.* »

[2] Décision 2014-02 du 14 avril 2014 du Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (*Identification et promotion d'une bonne pratique professionnelle relative a la révélation des faits délictueux aux procureur de la République)*, préc.

الإبلاغ عن الوقائع كتابيا[1] ، وذلك حتى ولو كان هناك لقاء شفوي مع وكيل الجمهورية [2]، على أن يحدد الوقائع المكتشفة ويبين تسويتها الحالية أي إذا كانت محل تسوية بمبادرة من الشركة أو بطلب منها.

إذا كان محافظ الحسابات ممثلا في شركة محافظة حسابات، يجب أن يتم الإبلاغ بإسم هذه الشركة من قبل محافظ أو محافظي الحسابات الموقعين على التقارير.

وفي حالة العمل الجماعي، يلزم محافظي الحسابات المساعدين معا بإجراء الإبلاغ، وإذا لم يتم الإتفاق بينهم حول تحليل الوقائع، يمكن لهم إستشارة لجنة الربط وكيل الجمهورية أو القاضي المنتدب وإذا إستمر الخلاف بينهم يشار إلى ذلك في محضر الإبلاغ. أما فيما يخص الهيئة الموجه إليها الإبلاغ، فتوجه رسالة الإبلاغ عن الوقائع لوكيل الجمهورية للمحكمة العليا، الواقع بدائرة اختصاصها المقر الإجتماعي للشركة المراقبة أو المؤسسة التي وقع فيها الفعل الجنحي[3].

ب . آجال الإبلاغ عن الوقائع لوكيل الجمهورية

لم يتدخل لا التشريع ولا التنظيم المنظمين لمهنة محافظ الحسابات من أجل تحديد ميعاد عملية الإبلاغ، أي لم يتم توضيح متى يتولى هذا الأخير الكشف عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية، بمعنى هل يتحقق ذلك أثناء إكتشافه وعلمه بالفعل الإجرامي أو بعد قيامه بالتأكد والتحري. إن تاريخ الإبلاغ وبالرغم من أهميته البالغة، لم يحسم فيه الأمر وتركت المسألة غامضة بالنسبة لمراقب الحسابات وتحتاج إلى إجتهاد منه. فتسرعه في الإبلاغ يمكن أن يوقعه في الخطأ وينتج عنه إضرار بمصالح الشركة

[1] CNCC, *Le commissaire aux Comptes et la révélation des faits délictueux*, op. cit., p. 48.

[2] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 8, p. 81. : « *La révélation doit etre faite par écrit auprès du Parquet du siège social de la société controlé, meme si préalablement le commissaire aux comptes entretient oralement le procureur de la République du fait délictueux.* »

[3] Décision n° 2014-02 du 14 avril 2014, op. cit., n° 6-3.: « *La lettre de révélation des faits délictueux est adressée au Procureur du Tribunal de Grandes Instances dont dépond le siège social de l'entité controlée ou éventuellement ou été commis le fait délictueux.* »

والمسيرين ومتابعته من قبلهم بتهمة الإبلاغ الكاذب، كما أن التأخر في الإبلاغ قد ينتج عنه قيام مسؤولية لمحافظ الحسابات لعدم الإبلاغ[1].

لقد أثارت مسألة تحديد المدة التي يجب فيها على محافظ الحسابات إبلاغ وكيل الجمهورية المختص إشكالا قانونيا هاما، كونه ملزم بالتزام ببذل عناية فقط وليس بتحقيق نتيجة[2]، وبالتالي لا يمكن التأكد من أن المحافظ قد علم بالأفعال والجرائم حتى تحدد المدة، كما أنه ليس من حقه تقدير ملائمة الإبلاغ لأنه ليس قاضيا، فمهمته هي إطلاع وكيل الجمهورية عن الأفعال التي تشكل جرائم وكشفها في الوقت المحدد، وحسب البحوث التي قمنا بها لا يوجد اجتهاد قضائي جزائري يحدد هذه المدة أو يتطرق إليها.

إن التشريع الفرنسي كذلك، لم ينص على الآجال التي يلتزم بها محافظ الحسابات من أجل الإبلاغ عن الوقائع الإجرامية[3]، أما القضاء الفرنسي، فقد أجرى تقدير حالة بحالة، مع أخذه بعين الإعتبار الوقت اللازم لمحافظ الحسابات من أجل القيام بالإبلاغ بالنظر إلى تعقيد الأفعال، المهام والمراقبات المكملة من أجل الوصول إلى عناصر كافية لإتخاذ القرار في أقرب الآجال[4]. ولقد إعتبر القضاء الفرنسي[5] مهلة شهر أجلا معقولا وكافيا للتأكد من وجود أفعال يحتمل أن تكون مجرمة وتؤكد على القصد الجنائي للقائمين بالإدارة، وتبقى هذه المدة محل خلاف فقهي وقضائي متباين. أما محكمة النقض الفرنسية، فتبدو أكثر صرامة لما قررت بأنه يجب على محافظ الحسابات الإبلاغ عن الوقائع الإجرامية بمجرد العلم بها أثناء

---

[1] مسامح مختار، المقال السالف الذكر، ص. 48.

[2] المادة 59 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر:" يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج ".

[3] Ni l'article L. 823-12 ni l'article L.820-7 C.com.fr. ne précisent le délai dans lequel le commissaire aux comptes doit procéder à la révélation.

[4] TGI Paris, 10 janvier 2011, Bull. CNCC 2011, n° 165, p. 125.

[5] TGI Valence, 1er février 2011, Bull. CNCC 2011, parag. 161, p.82. : " *En l'espèce, le délai d'un mois entre les dires de Monsieur Y, qui se reconnaissait responsable de malversations et impliquait d'autres membres de la société dans des pratiques similaires et le rendez-vous chez le Procureur de la République, est un délai raisonnable au regard de la gravité des révélations faites au procureur de la République, de la nécessité de procéder à un minimum de vérifications d'abord comptables mais aussi humaines avec les dirigeants ou personnes mises en cause, mais aussi des obstacles dressés par la société elle-même.* "

تأدية مهامه[1].في حين أكدت المنظمة الوطنية لمحافظة الحسابات الفرنسية بأنه يجب أن يتم الكشف في أجل معقول[2].

عموما، يجب أن ينصب إهتمام محافظ الحسابات على فكرة أن الإبلاغ المتأخر عن الوقائع الجنحية بإمكانه أن يؤدي إلى مساءلته، وذلك في حالة ما إذا كيفته السلطات القضائية على أنه غياب للإبلاغ، وهكذا، فإن الإبلاغ المتأخر يؤدي إلى قيام المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات[3]. على أنه لا يهم تاريخ إرتكاب الوقائع، فمجرد علمه بها وعدم الإبلاغ عنها من قبل محافظ الحسابات السابق، يؤدي إلى إلزام مراقب الحسابات الحالي بالإبلاغ عنها لوكيل الجمهورية، أما إذا سبق وأن تم الكشف عن هاته الوقائع من قبل المراقب السابق ولم يصل إلى علمه عناصر جديدة، فإن المحافظ الجديد يعفى من الإلتزام بالإبلاغ[4].

ينتهي واجب الإبلاغ عن الوقائع الإجرامية المكتشفة بانقضاء مهمة محافظ الحسابات، وفيما يتعلق بالوقائع التي سبق وأن علمت بها النيابة العامة، فالمبدأ العام هو إلزامية الإبلاغ عنها من قبل محافظ الحسابات، أما الإستثناء فإنه لا يلزم هذا الأخير بالكشف إذا قدمت شكوى من قبل الشركة، وكذلك إذا لم يعلم المراقب بهذه الوقائع. ولكن إذا إكتشف محافظ الحسابات عناصر جديدة، فلا بد عليه في هاته الحالة

---

[1] Cass. Crim. 15 septembre 1999, Bull. Crim., n° 187, JCP. 2001, pp.1.948, obs.Y. MULLER, D 2001, somm. 626, obs. J.-L. navano, Bull. Joly. soc. 2000 25, note J.-F. Barbieri, Rev. soc. 2000,p. 353, note B. BOULOC, Bull. CNCC 2000, n° 117, p. 64, note Ph. MERLE.

[2] La norme CNCC 6-701 indique en ce sens que « *Le commissaire aux comptes qui a connaissance d'un fait délictueux procède à une révélation sinon immédiate, du moins dans un délai le plus rapide possible* ».

[3] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 7, p. 80. :« *Une dénonciation tardive risque d'engager la responsabilité pénal du commissaire aux comptes pour non révélation. Le droit positif francais mentionne, en ce sens, que si « la détermination du moment de la dénonciation est une question de fait, soumise à l'appréciation souveraine des tribunaux », « pour etre utile, la révélation doit etre faite avant que le procureur de la République ait eu connaissance des infractions », et en tous cas « une dénonciation intervenue après l'ouverture serait donc inopérante. »*

[4] CA Lyon, 2 février 2000, Bull. CNCC 2000, n° 117, p. 69. « *La mission du commissaire aux comptes, qui est d'alerter le procureur de la République afin de mettre ce magistrat a même d'exercer les poursuites opportunes, était remplie. »*.

الإبلاغ عنها لوكيل الجمهورية[1].

ثانيا: مسؤولية محافظ الحسابات عن الإخلال بإلتزام الإبلاغ

تقوم مسؤولية محافظ الحسابات في حالة عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية لوكيل الجمهورية، على أن التساؤل يبقى مطروحا في حالة ما إذا قام محافظ الحسابات بالكشف عن واقعة قام بتكييفها عن طريق الخطأ على أنها إجرامية[2].

أ. قيام مسؤولية محافظ الحسابات في حالة عدم إبلاغه عن الوقائع الجنحية

نص المشرع الجزائري[3] على غرار نظيره الفرنسي[4] على العقوبات الجزائية المترتبة عن إخلال محافظ الحسابات بواجب إبلاغ وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي إطلع عليها بمناسبة ممارسة مهامه

---

[1] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 9, p. 80.

[2] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n°. 9, p. 81.

[3] المادة 830 ف.1 ق. ت. ج.، راجع كذلك المادة 61 من القانون رقم 10-01 السابق الذكر.

أنظر أيضا، الطيب بلولة، ترجمة إلى العربية محمد بن وزة، قانون الشركات، سلسلة القانون في الميدان، بارتي للنشر، 2008، ص. 264.: "عمليا، لا يخبر مندوبو الحسابات وكيل الجمهورية عن الجرائم التي يكتشفونها، مع أن هذا الأخير يحرك دائما دعاوى ضد مسيري الشركات ".

[4]Art. L.820-7 C. com. fr. : « *Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 75.000 euros, pour toute personne exerçant les fonctions de commissaire aux comptes, de donner ou confirmer des informations mensongères sur la situation de la personne morale ou de ne pas révéler au procureur de la République les faits délictueux dont elle en a eu connaissance* ». V. Universités d'été , Septembre 2012, *La révélation des faits délictueux, Quelles Obligations? Quels risques?* Position du Parquet Général de Versailles de 2008 (2/2), p. 11. Exemples de condamnations pour non révélation de faits délictueux :

- *défaut de désignation d'un second CAC et obstacles à l'exercice des fonctions censoriales ;*
- *défaut de tenue d'une Assemblée Générale dans les 6 mois de la clôture de l'exercice ;*
- *tenue fictive d'une Assemblée Générale sur le papier ;*
- *absence de désignation d'un commissaire aux apports ;*
- *majoration frauduleuse d'un apport en nature ;*
- *non établissement des comptes annuels ;*
- *absence de convocation de l'AGE pour se prononcer sur le sort de la société après des pertes entamant gravement le capital ;*
- *infractions aux règles de facturation ;*

الرقابية، وذلك منذ الأمر رقم 75ـ59 الصادر 26 سبتمبر 1975 السالف الذكر[1]. ومن ثم "يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مندوب للحسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف إلى وكيل الجمهورية عن الوقائع الإجرامية التي علم بها[2]". إن عدم الكشف ينجر عنه كذلك قيام المسؤولية المدنية لهذا الأخير وذلك بنص صريح، مفاده أنّ محافظ الحسابات لا يساءل مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها أعضاء مجلس المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة حسب الحالة، إلا إذا كان على علم بها ولم يكشف عنها لوكيل الجمهورية[3]. هذا، وقد أكد القانون رقم 10ـ01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السالف الذكر[4]، على قيام مسؤولية محافظ الحسابات إذا تبين أنه لم يبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات أو لم يقم بمعالجتها أمام أقرب جمعية عامة[5]،أو إذا ما تبين أنها

- comptes débiteurs divers dissimulant des prêts personnels consentis par certains administrateurs avec les deniers de la société ;

- défaut de provisions et graves manipulations comptables (évaluation surfaite de titres de participation, plus value de convenance au sein du groupe) ayant permis de dégager un bénéfice fictif dont une partie a été distribuée

- bilans inexacts ;

- non révélation de la répartition de dividendes fictifs, tenue de comptabilité fictive et abus de biens sociaux. »

[1] أنظر المرسوم التشريعي رقم 93.08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم للأمر رقم 75ـ59 الصادر في 25 سبتمبر 1975، السالف الذكر.

[2] المادة 830 ق.ت.ج.

[3] المادة 715 مكرر 14 ف. 2 ق.ت.ج.

[4] المادة 61 من القانون رقم 10ـ01 السالف الذكر.: " يعد محافظ الحسابات مسؤولا إتجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

. ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".

[5] نص المشرع الجزائري في المادة 715 مكرر 13 ف.1 ق.ت.ج. على إلتزام محافظ الحسابات بإعلام مجلس الإدارة بالمخالفات والأخطاء التي لاحظها أثناء ممارسته لمهمته في الرقابة.

مخالفة لم يبلغ بها وكيل الجمهورية[1].

قرر المشرع الفرنسي[2] هو الآخر جزاءات ضد محافظ الحسابات في حالة عدم كشفه عن الوقائع الإجرامية لوكيل الجمهورية، إذ تكمن في الحبس خمس سنوات وغرامة مالية تقدر بـ 75.000 خمسة وسبعون ألف يورو أو بإحدى العقوبتين، وقد أكد مجلس القضاء الفرنسي في إحدى قراراته[3]، أنه إذا لم يقم محافظ الحسابات بالكشف عن هاته الوقائع لمدة سنتين، فإنّه يساعد ويساهم في هاته الحالة في الزيادة من خطورة وضعية الشركة في مواجهة الدائنين.

هذا، وقد وجهت المحكمة العليا الفرنسية[4]، لمحافظ حسابات عيادة متعددة الخدمات تهمة التصريح الكاذب للمعلومات فضلا عن كشفه المتأخر عن الأفعال الإجرامية لوكيل الجمهورية، على أساس أنه لم يتخذ الحيطة والحذر اللازمين ولم يجر أية رقابة ولا سبر آراء، والتي تمكنه من معرفة أن كل المستحقات الواجب دفعها للصندوق الإجتماعي قد تمت بطريقة منتظمة، وبالتالي فهو لم يؤد واجبه تجاه الإلتزامات المفروضة عليه قانونا، كما تقع على عاتق محافظ الحسابات مسؤولية مدنية[5].

ب . مسؤولية محافظ الحسابات في حالة الخطأ في تكييف الفعل الجنحي

ألزم المشرع الجزائري محافظ الحسابات بالإبلاغ عن جميع الوقائع الإجرامية التي علم بها، لكنه لم يأتي مع ذلك بنص خاص يحدد مسؤوليته في حالة خطأ في التكييف، وهو الأمر الذي دفع جانبا من الفقه الجزائري[6] إلى القول بأنه إذا ما بلغ محافظ الحسابات وكيل الجمهورية وبحسن نية، فإنه لا يمكن مساءلته

- V.en ce sens, en doit francais art. L. 823-12 C.com.fr.

[1] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 9-1, p. 82. : " *La non révélation entraine également la responsabilité civile du controleur légal ; la loi est claire à ce sujet.*"

[2] Art. L.820-7 C. com. fr.

[3] CA. Dijon, 27 novembre 1985, note Ph. MERLE.

[4] T.G.I. Versailles, 5e ch., 29 juin 1983, Bull. CNCC,1983, Juris. n° 55, p. 323.

[5] راجع بالنسبة للمسؤولية المدنية المادة 63 من القانون رقم 01.10 السالف الذكر.

[6] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 9 - 2, p. 82. : « *Il est pas le moins difficile d'engager, dans ces circonstances, les responsabilités civile (-dommages-intérets-) et pénale (-en dénonciation calomnieuse-) du controleur légal.* »

مدنيا ولا جزائيا، أي لا يجوز متابعته على أساس التصريح الكاذب ولا مطالبته بالتعويض. فأحيانا يكون من الصعب على محافظ الحسابات أن يكيف بعض الأفعال جزائيا، لذا يتطلب الوضع تدخل النيابة لأجل القيام بلقاءات تهدف إلى تكييف الوقائع التي لا تكون بالضرورة جنحية مع محافظ الحسابات [1].

كما أنه لا يمكن مساءلة محافظ الحسابات في حالة خطأه في تكييف فعل بالجنحي، وذلك راجع إلى طبيعة عمله والذي يعد عملا تقنيا في الأساس، غير أن تمركز مهمته حول المراقبة القانونية يؤدي بمراقب الحسابات إلى إعطاء الجوانب القانونية أهمية خاصة، مثل العقود والإتفاقيات. وبالتالي، فهو سيركز أكثر أثناء ممارسة مهامه سيتم عن طريق فحص الوثائق والتأكد من قانونيتها، لذلك فإنه ليست لديه خبرة ولا يجيد البحث والتعرف على الفعل الجنحي، الذي له ركنان، الأول مادي والثاني معنوي، فالمادي يتمثل في القيام بالفعل الجنحي ويسهل التعرف عليه، أما الركن المعنوي ويقصد به نية القائم بهذا الفعل، والذي من الصعب التأكد منه لأنه غير ملموس.

ولإتمام مهام محافظ الحسابات، فإن المشرع الفرنسي[2] ينص على أن مسؤولية هذا الأخير لا تقوم نتيجة لهذا الإبلاغ، وهو بذلك يستفيد من الحصانة في حالة الإبلاغ التعسفي نتيجة لخطأ مرتكب بحسن نية[3] أو في حالة الإبلاغ بحسن نية عن الشبهات لمصلحة معالجة المعلومات ومكافحةد المسارات المالية الخفية أو الممنوعة[4]. وهو الأمر الذي أقره القضاء الفرنسي في أحد الدعاوى المرفوعة عليه[5]. هذه الحصانة منحت من أجل تمكين محافظ الحسابات من الإبلاغ دون وجود أي ضغوطات من قبل الشركة المراقبة أو من قبل مسيريها. وتبقى فرضية سوء نية محافظ الحسابات الذي يعلم وكيل الجمهورية بجرائم

[1] F. ZERAOUI- SALAH et M. SALAH, op. cit., n° 9 - 2, p. 82. : «*Les dispositions spéciales à la société par actions ne résolvent pas la question de la responsabilité du commissaire aux comptes au cas ou le fait dénoncé par lui au procureur de la République s'avère non délictueux.* ».
[2] Art. L. 823-12, al. 2 (Modifié par ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016, art. 37.) C. com. fr.
[3] S. Prigent, op. cit., p. 12.
[4] Art. L. 823-12 al.3 C. mon. fr.
[5] TGI. Nanterre, 16 février 2005, Bull. CNCC Juin 2005, p. 277, note Ph. MERLE.

وهمية من أجل الإضرار بالشركة قائمة[1]. كما تقوم مسؤولية محافظ الحسابات في حالة عدم قيامه بالتصريح عن الشبهات التي تجرده من أية حصانة[2].

[1] CA. Paris, 19 février 1993, JCP. éd. E 1993, II, note J.F. BARBIERIi, Bull. CNCC 1994, p. 568, note Ph. MERLE.

[2] S. PRIGENT, op. cit., p. 12. : « *Celui qui s'abstient de toutes déclaration de soupçon donne matière à application de l'article L. 561-36, I, du CMF, d'ordre disciplinaire (RFC novembre 2009, n° 426, p. 13, J. Bertrandon) et privé naturellement de toute immunité.* »

المبحث الثاني: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام لجنة المشاركة وخلية معالجة الإستعلام المالي

نص المشرع صراحة على ضرورة وجود لجنة مشاركة في كل مؤسسة تتكون من (20) عشرون عاملا على الأقل[1]، وبالتالي يقع على عاتق كل مستخدم توافرت فيه هاته الشروط انتخاب لجنة مشاركة في مؤسسته[2]، المسماة في ظل في التشريع الفرنسي لجنة المؤسسة والتي من المفروض قيام محافظ الحسابات بإعلامها نظرا لدورها الهام في تمثيل الأجراء، هذا فضلا عن خلية معالجة الإستعلام المالي في مجال تبييض الأموال ومكافحة الإرهاب عن كل فعل يكون ذو صلة بهاتين الجريمتين، لذا، يستلزم الأمر التعرض لإلتزام محافظ الحسابات بإعلام لجنة المشاركة في المطلب الأول، ثم الوقوف على مدى إلتزام محافظ الحسابات بإعلام خلية معالجة الإستعلام المالي.

المطلب الأول: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام لجنة المشاركة

إن السبب في ضرورة قيام محافظ الحسابات بإعلام لجنة المشاركة أي ممثلي العمال، يرجع للدور الذي يلعبه هؤلاء في الدفاع على مصالح العمال في ظل شركة المساهمة، حيث" تتكون هاته الأخيرة من مجموع مندوبي المستخدمين، يتم إنتخابهم على مستوى مقر الهيئة المستخدمة التي يتجاوز عدد عمالها (50) خمسون عاملا[3]، بحيث يتم تنظيم إنتخابات من أجل إختيار مندوبي المستخدمين، على أن يتولى

---

[1] المادة 10 ف. 1 من الأمر رقم 96ـ21المتعلق بعلاقات العمل.: "تتم مشاركة العمال في الهيئة المستخدمة بواسطة مندوبي المستخدمين في مستوى كل مك0020ان عمل متميز يحتوي على 20 عاملا على الأقل".

[2] المادة 10 ف. 2 من الأمر رقم 96ـ21 المتعلق بعلاقات العمل، السالف الذكر.:" تتم مشاركة العمال في الهيئة المستخدمة بواسطة لجنة مشاركة تضم مندوبي المستخدمين في مستوى مقر الهيئة المستخدمة".

[3] المرسوم التنفيذي رقم 90ـ289 الصادر في 29 سبتمبر 1990 المتعلق بكيفيات إنتخاب مندوبي المستخدمين، ج.ر. الصادرة في 3 أكتوبر 1990، العدد 42، ص. 1130، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 97ـ248 الصادر في 08 جويلية 1997، ج.ر. الصادرة في 09 جويلية 1997، العدد 46، ص. 9.

هؤلاء بعد إختيارهم وتعيينهم ممارسة صلاحياتهم تحت مراقبة لجنة المشاركة[1].

تجدر الإشارة، إلى أنه وقبل دراسة أو تناول مسألة الإعلام من قبل محافظ الحسابات، يقتضي الوضع أولا الوقوف على التطور التاريخي لمشاركة الأجراء في تسيير الشركة ثم تحديد دور لجنة المشاركة بكونه الدافع الذي يبرر مسألة الإعلام.

أولا: التطور التاريخي لمشاركة الأجراء في تسيير الشركة

تعد مشاركة الأجراء في تسيير الشركة من المواضيع الهامة، علما أنها قد مرت بعدة تطورات أو مراحل، تبدأ المرحلة الأولى من إستقلال الجزائر في 5 جويلية 1962[2] والتي يطلق عليها مرحلة الإقتصاد الموجه، إلى غاية صدور القانون رقم 88-01 الخاص باستقلالية المؤسسات[3]، ولعل أهم فترة أحدثت نقلة نوعية هي مرحلة التسيير الإشتراكي بصدور الأمر رقم71ـ74 الصادر في 16 نوفمبر 1971، والمتعلق بالتسيير الإشتراكي للمؤسسات[4]، والتي تم من خلالها تكريس مشاركة العمال الأجراء في تسيير الشركة، إذ لم يبقى العامل الأجير مجرد منتج في الشركة، لكنه أصبح مؤثرا في قراراتها، وقد تمت مشاركة العمال في الإدارة والتسيير عن طريق أجهزة تتمثل في مجلس العمال، اللجان الدائمة ومجلس المديرية[5].

أما المرحلة الثانية فهي مرحلة الإنفتاح على السوق والتي تبدأ من نهاية المرحلة الاولى، أي منذ صدور القانون رقم 88-01 السالف الذكر إلى غاية يومنا هذا، حيث سعى المشرع الجزائري في هاته

---

[1] المادة 93 من الأمر رقم 96ـ21 السالف الذكر.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 63-95 المؤرخ في 22 مارس 1963، المتعلق بتنظيم وتسيير المؤسسات الصناعية، المنجمية، الحرفية والمستثمرات الفلاحية الشاغرة، ج.ر. الصادرة في 29 مارس 1963، العدد 17، ص. 298.

[3] القانون رقم 88-01 الصادر في 12 جانفي 1988، المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، ج.ر. الصادرة في 13 جانفي 1988، العدد 02، ص. 18.

[4] الأمر رقم 71-74 الصادر في 16 نوفمبر 1971، والمتعلق بالتسيير الإشتراكي للمؤسسات، ج.ر. الصادرة في 13 ديسمبر 1971، العدد 101، ص. 1354.

[5] عبد الرحمان خليفي، الوجيز في منازعات العمل والضمان الإجتماعي، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص. 36.

الفترة إلى جعل كل من مجلس الإدارة ومجلس المراقبة مجالا لتمثيل العمال داخل المؤسسات[1]، بعد ذلك صدر القانون رقم 11.90 المتعلق بعلاقات العمل[2]حيث أحدث هيئة جديدة تسمى ب" لجنة المشاركة "، تعود لها مهمة تمثيل العمال الأجراء داخل الشركة ويضمن مشاركتهم في التسيير[3]، إذ نصت المادة 91 من هذا القانون على أنه:" تتم مشاركة العمال في الهيئة المستخدمة كما يأتي:

. بواسطة مندوبي المستخدمين في مستوى كل مكان عمل متميز يحتوي على عشرون 20 عامل على الأقل.

. بواسطة لجنة المشاركة تضم مندوبي المستخدمين، في مستوى مقر الهيئة المستخدمة، المنتخبين."

وفيما بعد، صدر الأمر رقم 95ـ25 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة[4]، والذي خصص للعمال الأجراء الذين تتولى لجنة المشاركة تعيينهم مقعدين في مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، وقد ألغي هذا الأمر وحل محله الأمر رقم 01ـ04 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الإقتصادية وتسييرها وخوصصتها[5]، والذي أكد نفس المبدأ المتمثل في ضرورة مشاركة الأجراء في تسيير الشركة[6].

تجسدت مشاركة العمال الأجراء لأول مرة في فرنسا بموجب دستور 4 أكتوبر 1958، بنصه على أنه "يشارك كل عامل من خلال ممثليه أو مفوضيه في تحديد الشروط الجماعية للعمل فضلا عن المساهمة

---

[1] سبع عائشة، المذكرة السالفة الكر، ص. 238.

[2] القانون رقم 90ـ11 المؤرخ في 21 أبريل 1990 يتعلق بعلاقات العمل، ج.ر. الصادرة في 25 أبريل 1990، العدد 17، ص. 562، المعدل والمتمم بالأمر رقم 96ـ21 المؤرخ في 09 جويلية 1996، ج.ر. الصادرة في 10 جويلية 1996، العدد 43، ص. 07.

[3] محمد الصغير بعلى، تشريع العمل في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2000، ص.12.

[4] الأمر رقم 95ـ25 الصادر في 25 سبتمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، ج.ر. الصادرة في 27 سبتمبر 1995، العدد 55، ص. 6.

[5] الأمر رقم 01ـ04 الصادر في 20 أوت 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الإقتصادية وتسييرها وخوصصتها، ج.ر. المؤرخة في 22 أوت2001، العدد 47، ص. 9.

[6] بوكلي شكيب، الحق النقابي في إطار القوانين الحديثة وإقتصاد السوق، رسالة ماجستير في القانون الخاص، جامعة سيدي بلعباس، 2000ـ2002، ص. 191.

في تسيير المؤسسة"[1]، وقد تم تكريس حق مشاركتهم في اتخاذ القرارات من خلال منحهم حقوق إضافية[2]، علما أنه تم تدعيم مشاركتهم في التسيير بواسطة مرسوم 21 أكتوبر 1986[3]، والقانون رقم 2001-152 حول إدخار الأجور والصادر في 19 فيفري 2001[4].

وقد دفع النّظام الأنجلوساكسوني لحوكمة المؤسسات بالشركات الكبرى الفرنسية إلى تشكيل لجان مؤسسة، فمنذ قانون السلامة المالية الصادر في 01 أوت 2003 أصبح تعيين هاته اللّجان أمرا إلزاميا في جميع شركات المساهمة، بما أنّه كان يجب على رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين (حسب الحالة) أن يقدم للجمعية العامة تقريرا يتضمن حوصلة حول نظام الرقابة الداخلية الذي تتبناه الشركة[5].

تجدر الإشارة، إلى أنه قد تتم مشاركة الأجراء في تسيير الشركة من قبل لجنة المؤسسة، كما أنه يمكن للأجراء المساهمة في الأرباح وإكتساب صفة شريك أو المشاركة في الإدارة[6].

هذا، وقد عرف المشرع الجزائري العمال الأجراء بموجب المادة الثانية من القانون رقم 11.90 المتعلق بعلاقات العمل بنصها: " يعتبر عمالا أجراء، في مفهوم هذا القانون، كل الأشخاص الذين يؤدون

---

[1] Al. 8 du Préambule de la constitution du 27 Octobre 1946, repris par la constitution du 4 Octobre1958,: « *Tout travailleur participe, par l'intermédiaire de ses délégués, à la détermination collective des conditions de travail ainsi qu'a la gestion des entreprises* ».

[2] شوقي محمد الصباغ، عبد العزيز علي مرزق وثروت صبري الغرب عبد الجواد، نموذج مقترح لمشاركة العاملين في صنع القرارات كمتغير وسيط في العلاقة بين صوت العاملين والولاء التّنظيمي، جامعة المنوفية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 17، السداسي الثاني، 2017، ص. 142.

[3] Ordonnance n° 86-1134 du 21 octobre 1986 relative à l'intéressement et à la particpation des salaiés aux résultats de l'entreprise et à l'actionnariat des salariés, J.O.R.F. du 23 octobre 1986, n° 247, pp. 12771-12775.

[4] Loi n° 2001-152 du 19 février 2001 sur l'épargne salariale, J.O.R.F. n° 43 du 20 février 2001, p. 2774, texte n°1.

[5] A. Cornet, *Les dispositions de la loi de sécurité financière intéressant le droit des sociétés*, J.C.P. éd.E 2003, I, p.1290.

[6] مزاري أحلام، المذكرة السالفة الذكر، ص. 10.

عملا يدويا أو فكريا مقابل مرتب، في إطار التنظيم، ولحساب شخص آخر، طبيعي أو معنوي عمومي أو خاص يدعى المستخدم".

أما عن واجبات العمال الأجراء في التشريع الجزائري، فقد نصت المادة 07 من القانون رقم 90ـ11 المتضمن علاقات العمل السالف الذكر[1] على أنه :" يخضع العمال في إطار علاقات العمل للواجبات الأساسية التالية:

أن يؤدوا، بأقصى ما لديهم من قدرات، الواجبات المرتبطة بمنصب عملهم ويعملون بعناية ومواظبة في إطار تنظيم العمل الذي يضعه المستخدم،

أن يساهموا في مجهودات الهيئة المستخدمة لتحسين التنظيم والإنتاجية،

أن ينفذوا التعليمات التي تصدرها السلطة السلمية التي يعينها المستخدم أثناء ممارسته العادية لسلطاته في الإدارة،

أن يراعوا تدابير الوقاية الصحية والأمن التي يعدها المستخدم وفقا للتشريع والتنظيم،

أن يتقبلوا أنواع الرقابة الطبية الداخلية والخارجية التي قد يباشرها المستخدم، في إطار طب العمل أو مراقبة المواظبة،

أن يشاركو في أعمال التكوين وتحسين المستوى وتجديد المعارف التي يقوم بها المستخدم في إطار تحسين التسيير أو فعالية الهيئة المستخدمة أو من أجل تحسين الوقاية الصحية والأمن[2]،

ألا تكون لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة في مؤسسة أو شركة منافسة أو مقاولة من الباطن إلا إذا كان إتفاق مع المستخدم وأن لا تنافسه في مجال نشاطه،

[1] المادة 07 من القانون رقم 90ـ11 السالف الذكر.

[2] بطاهر آمال، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 41.

ألا يفشوا المعلومات المهنية المتعلقة بالتقنيات والتكنولوجيا وأساليب الصنع وطرق التنظيم بصفة عامة ألا يكشفوا مضمون الوثائق الداخلية الخاصة بالهيئة المستخدمة إلا إذا فرضها القانون أو طلبتها سلطتهم السلمية، أن يراعوا الإلتزامات الناجمة عن عقد العمل."

يتمتع العمال وفقا لقانون العمل بعدة حقوق[1]، أهمها المقابل المالي أي الأجر، ويعرّف الأجر على أنّه المقابل المالي للعمل، أي أنّ العامل يعمل من أجل تلقي أجر في حين يقابل هذا الحق التزام المستخدم بدفع الأجر[2]، هذا فضلا عن حقوق أخرى[3] والتي من بينها المساهمة في اتخاذ القرارات عن طريق المشاركة في الهيئة المستخدمة، ممارسة الحق النقابي، التفاوض الجماعي، المساهمة في الوقاية من نزاعات العمل وتسويتها، الراحة، الضمان الإجتماعي والتقاعد، كما منح القانون لممثلي العمال حقوق أخرى حتى يتسنى لهم القيام بمهامهم على أكمل وجه، وبإستقلالية تامة، وهاته الحقوق والضمانات مقررة قانونا وتعد من النظام العام[4]، إذ تتولى الشركة المستخدمة تمكين العمال من الحصول عليها وتسهيل طريقة الحصول عليها من قبل هاته الأخيرة وعدم عرقلتها تحت طائلة التعرض لعقوبات، تتمثل هاته الحقوق بصفة عامة في حق التنقل وحق التحدث مع العمال داخل الشركة، حرية الإعلام وتوزيع المنشورات وحرية عقد الإجتماعات. إذ نص التشريع الجزائري على ضرورة تمكين الشركة لجنة المشاركة وممثلي العمال من جميع الوسائل الضرورية لتسهيل قيامهم بعقد الإجتماعات وكذا كافة الأعمال السكرتارية[5].

---

[1] المادة 02 من القانون رقم 90-11 السالف الذكر.

[2] المادة 80 من القانون رقم 90-11 السالف الذكر.: "للعامل الحق في أجر مقابل العمل المؤدى، ويتقاضى بموجبه مرتبا أو دخلا يتناسب ونتائج العمل"

[3] المادتان 5 و6 من القانون رقم 90-11 السالف الذكر.

[4] أحمد حسين البرعي، الوسيط في شرح التشريعات الإجتماعية علاقات العمل الجماعية، ـ النقابات العمالية ـ، الجزء الثالث، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص. 124.

[5] المادة 109 من القانون رقم 90ـ11 السابق الذكر.:" يضع المستخدم تحت تصرف لجنة المشاركة ومندوبو المستخدمين الوسائل الضرورية لعقد إجتماعاتهم ولإنجاز أعمالهم السكرتارية."

وتجدر الملاحظة، إلى عدم نص المشرع الجزائري على حق أعضاء لجنة المشاركة في القيام بنشر إعلانات أو توزيع منشورات، وذلك بالرغم من أن من بين المهام الرئيسية التي أوجدت هاته اللجنة من أجلها هي القيام بإعلام العمال الأجراء بصفة منتظمة عن جميع المسائل التي قامت اللجنة بمعالجتها مع الشركة المستخدمة، في حين ترك مشرعنا المجال للإتفاقيات الجماعية لتقوم بتحديد أماكن وضع اللوحات المخصصة للمنشورات النقابية وعددها ومساحتها كما يمكن أن تتم باتفاق بين لجنة المشاركة والشركة المستخدمة[1].

يتوجب على شركة المساهمة توفير محل مناسب لممثلي العمال وتزويده بالوسائل الضرورية لمواصلة ممارسة الحق النقابي، وفقا لجانب من الفقه الفرنسي[2]، ولكن لا يمنح هذا المحل على سبيل التملك أو الإيجار، على أن يظل ملكا للهيئة المستخدمة وأن يتولى ممثلوا العمال المحافظة عليه وإستخدامه من أجل الهدف الذي منح من أجله. وقد أقر المشرع الجزائري عقوبات لكل مستخدم إمتنع عن تقديم التسهيلات القانونية والمادية لممثلي العمال، حيث إعتبر هذه الأفعال بمثابة عرقلة لحرية ممارسة الحق النقابي، والتي يرجع لمفتش العمل صلاحية التحري عنها وإخطار الجهة القضائية المختصة بواسطة تقديم محضر يسلمه لهاته الهيئة، والتي تتولى الفصل بحكم نافذ (حتى ولو تم الطعن فيه بالمعارضة أو الإستئناف)، في حالة عدم إمتثال الشركة المستخدمة في أجل أقصاه ثمانية 8 أيام[3]. أما التشريع الفرنسي[4]، فقد رتب على إعاقة ممارسة الحق النقابي جزاءات مشددة تتمثل في الحبس لسنة كاملة ودفع غرامة مالية قدرها ثلاثة آلاف وسبعمائة وخمسون 3750 أورو.

---

[1] بوكلي حسن شكيب، الحق النقابي في إطار القوانين الحديثة وإقتصاد السوق، رسالة ماجستير في القانون الخاص، جامعة الجيلالي إلياس، سيدي بلعباس، 2000-2001، ص. 191.

[2] J-P. LE COM, *Syndicats et comités d'entreprises:histoie d'un vieux couple instable, Agone-histoire, politique et sociologie,* Agone, 2005, p. 56.

[3] بطاهر آمال، الأطروحة السالفة الذكر، ص. 43.

[4] Art.L. 2146-1 C.trav.fr.

تجدر الإشارة، إلى عدم إشارة كلا المشرعين الجزائري والفرنسي إلى حجم المحل الذي تلزم الهيئة المستخدمة بمنحه لممثلي العمال، على أنه إذا ما كان المحل الممنوح صغير الحجم جدا في التشريع الفرنسي، فيشكل جنحة إعاقة ممارسة الحق النقابي، تترتب عنها غرامة مالية قدرها 7500 أورو.

وقد أقر القضاء الفرنسي في قضية مماثلة[1]، موضوعها منح ممثلي عمال في شركة عددهم سبعة محل حجمه مترين على خمسة أمتار، حيث أصدرت محكمة النقض حكما مفاده أن هذا المحل لا يعد كافيا، لأنه لا يسمح بإجتماع الممثلين السبعة، ولا القيام بأي نشاط نقابي مثل دعوة شخصيات خارجية.

وفي قرار آخر لمحكمة النقض الفرنسية[2]، أكدت هاته الأخيرة بأنه لممثلي العمال حرية التنقل في المحل الممنوح لهم بغرض تأدية العمل النقابي، ولا يمكن الحد من هذه الحرية إلا في حالات محددة، كواجب السلامة أو في حالة حدوث عائق هام لمواصلة عمل الأجراء.

كما أكد القضاء الفرنسي أيضا ، على أنه بإمكان الهيئة المستخدمة أن تفرض على ممثلي العمال نقل المحل متى إقتضت الضرورة ذلك، شريطة أن يسمح المحل الجديد لهؤلاء الممثلين ممارسة مهامهم بصورة عادية [3].

عموما، تعد المشاركة في صنع القرار من أهم ركائز الإدارة الحديثة[4]، وتعرف مشاركة العمال في صنع القرار، بأنّها مشاركة المرؤوسين في إتخاذ القرارات الإدارية، وبالتالي تعد علاقة متبادلة بين الإدارة

[1] Cass. Crim., 26/01/2016, n° 13-85.770, Bull. CNCC 2016, p. 612, note PH. MERLE
[2] Cass. Crim., 12/04/2016, n° 15-80.772. Bull. CNCC 2016, p. 629, note PH. MERLE
[3] Cass. Crim., 22/10/2014, n° 13-16.614. Bull. CNCC 2014, p. 1128, note D. VIDAL.
[4] مجذوب أحمد محمد قمر، الولاء التّنظيمي وعلاقته بالرّضا الوظيفي لدى أعضاء هيئة التدريس بجامعة دنقلا، دراسة ميدانية، على عينة من أعضاء هيئة التدريس بجامعة دنقلا، مجلة رؤى الاقتصادية، العدد 9، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التّسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2015، ص. 215.

والعمال، فالهدف منها الزيادة في إنتاج الشركة باستمرار(بواسطة اشتراك العمال) من خلال التأثير على القرارات وهذا ما ينتج عنه تحقيق التعاون بين الإدارة من جهة والعمال من جهة أخرى والتفاهم فيما بينهم للنهوض بالشركة. علما أنّ شعور العاملين بحالة من عدم الرضا قد يؤدي بهم إلى ترك العمل والهروب، كما قد يدفعهم إلى البقاء في الشركة والتنديد بظروف العمل وضرورة تغييرها وإشراكهم في اتخاذ القرارات التي تمس بعملهم داخل الشركة[1].

يترتب على مشاركة العمال في اتخاذ القرار عدّة نتائج منها تحسين الاتصالات، الاستخدام الأمثل للمعلومات، زيادة ثقة العاملين، زيادة مهارات العمل، وشعور العمال بالتحكم والسيطرة، الزيادة من مستوى الالتزام التّنظيمي للعمال، تشجيع العمال على الإبداع في عملهم، تحسين العلاقات الإنسانية بين العمال والمستخدم، مما يزيد من فعالية القرارات وجودتها ويرفع من معنويات العاملين.

تكمن أهمية مشاركة العامل في اتخاذ القرارات في انعكاس دور العامل في صنع القرار على أدلة وفعاليته[2]، إذ أنّ العامل الذي تتم استشارته في الأمور المتعلقة بالشركة التي ينتمي إليها يشعره بأهمية وثقة مستخدمه فيه، وبالتالي ثقة الشركة ككل، وفي قدراته على المساعدة والمشاركة في إتخاذ القرار،وحتى بعد صدور القرار المناسب، فإن العمال الذين شاركوا في إتخاذه سيلتزمون به نظرا لعلمهم الكافي بالموضوع الذي صدر بموجبه القرار[3].

ثانيا: دور لجنة المشاركة ومدى إلتزام محافظ الحسابات بالإعلام

للجنة المشاركة دوران الأول إعلامي والثاني إستشاري، و من ثم يقع على عاتق محافظ الحسابات

---

[1] أبو النصر مدحت محمد، بناء تدعيم الولاء المؤسسي لدى العاملين داخل المنظمة، أتراك للنشر والتوزيع القاهرة، 2005، ص. 160.

[2] مزاري أحلام، المذكرة السالفة الذكر، ص. 04.

[3] بن داود العربي، المشاركة في اتخاذ القرارات والعلاقات الإنسانية من ركائز الاتصال الفعال في المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 16، سبتمبر 2014، ص. 174.

إعلام الأجراء بكل أمر يتعلق بشركة المساهمة وقد يمس بمصالحهم.

أ: دور لجنة المشاركة

إن الهدف وراء فرض تواجد لجنة مشاركة هو الدفاع عن مصالح الأجراء عن طريق تمكين اللجنة من الحصول على جميع المعلومات التي تمس بوضعية الأجراء داخل الشركة، كما يقع على عاتق الشركة إستشارتها كلما دعت الضرورة إلى ذلك.

تجتمع لجنة المشاركة مرة واحدة كل ثلاثة (3) أشهر على الاقل، وتجتمع بصورة إستثنائية في دورات غير عادية بناء على طلب من رئيس اللجنة أو بطلب من أغلبية اعضائها، على أن يتم إبلاغ المستخدم بجدول أعمال اللجنة قبل خمسة عشر (15) يوما من تاريخ الإجتماع، والذي يكون فيه لمفوضي المستخدم حق الحضور[1]، أما المشرع الفرنسي فقد عدد إجتماعات لجنة المؤسسة بحجم هاته الأخيرة، إذ تجتمع مرة في الشهر على الأقل إذا كان عدد عمال الشركة يبلغ مئة وخمسون (150) عاملا على الأقل، وفي هاته الحالة يتم الإجتماع بطلب من الهيئة المستخدمة أو ممثلها القانوني، في حين تجتمع لجنة المؤسسة التي يكون عدد عمالها أقل عن مئة وخمسون (150)عاملا مرة واحدة كل شهرين[2].

الأمر الذي دفع جانب من الفقه الجزائري[3] إلى القول بضرورة تدخل المشرع الجزائري ليقوم هو الآخر بربط عدد إجتماعات لجنة المشاركة بحجم الشركة، فيقوم بتقليص عدد الإجتماعات في الشركات الصغرى ويزيد من عدد هاته الإجتماعات في الشركات الكبرى.

وقد منح القانون للجنة المشاركة أجل خمسة عشر (15) يوما كحد أقصى، بعد أن تقوم شركة المساهمة بعرض الأسباب من أجل الإدلاء برأيها[4]، أما إذا إختلفت كل من لجنة المشاركة وشركة

---

[1] المادة 103 من القانون رقم 90ـ11 السابق الذكر.

[2] المادة 92 من القانون رقم 90ـ11 السابق الذكر.

[3] مازة عبلة، المذكرة السالفة الذكر، ص. 115.

[4] المادتان 54 و94 من القانون رقم 90ـ11 السالف الذكر.

المساهمة على النظام الداخلي للشركة، فلا بد في هاته الحالة من القيام بإخطار مفتش العمل. تجدر الملاحظة، على سبيل المقارنة إلى أن المشرع الفرنسي قد نص هو الآخر على إمكانية إستشارة لجنة المؤسسة وعلى حقها في الإعلام[1].

عموما، فإنه لا يمكن للجنة المشاركة القيام بدورها، إلا إذا كان لها الحق في الإعلام من قبل محافظ الحسابات والإستشارة من طرف الشركة المستخدمة[2]، مع التنويه، إلى أن الإعلام ليس هو الإستشارة والعكس صحيح، وبالرغم من ذلك فكلاهما يكمل الآخر، فلا يمكن للمستخدم القيام بإستشارة لجنة المشاركة دون القيام بإعلامها، كما يمكن للمستخدم إعلام اللجنة دون القيام بإستشارتها فيما بعد.

نص المشرع على حق الإعلام في المادة 94 من القانون رقم 90ـ11 المتعلق بعلاقات العمل والتي يتضح من خلالها أن القانون قد منح للجنة المشاركة عدة صلاحيات، ليس هذا فحسب، بل إن لها رأي إستشاري قبل تنفيذ القرارات من لدن الهيئة المستخدمة والمتعلقة بصفة عامة بما يلي[3]:

---

[1] لمادة 96 من القانون رقم 90ـ11 السالف الذكر.

[2] Art.L. 2323-4 C.trav.fr. : « *Pour lui permettre de formuler un avis motivé, le comité d'entreprise dispose d'information précises et écrites transmises par l'employeur, d'un délai d'examen suffisant et de la réponse motivée de l'employeur à ses propre observations.* »

[3] المادة 94 من القانون رقم 90ـ11 السالف الذكر. :" للجنة المشاركة الصلاحيات التالية:

1. تتلقى المعلومات التي يبلغها إليها المستخدم كل ثلاثة أشهر على الأقل والخاصة ب:
   - تطوير إنتاج المواد والخدمات والمبيعات وإنتاجية العمل،
   - تطور عدد المستخدمين وهيكل الشغل،
   - نسبة التغيب وحوادث العمل والأمراض المهنية،
   - تطبيق النظام الداخلي.
2. إذ لها مراقبة تنفيذ الأحكام المطبقة في ميدان الشغل والوقاية الصحية والأمن والأحكام المتعلقة بالضمان الإجتماعي.
3. كما لها القيام بكل عمل ملائم لدى المستخدم في حالة عدم إحترام الأحكام التشريعية والتنظيمية الخاصة بحفظ الوقاية الصحية والأمن وطب العمل.

- المخططات السنوية وحصيلة تنفيذها،
- تنظيم العمل (مقاييس العمل، وطرق التحفيز، ومراقبة العمل، وتوقيت العمل)،
- مشاريع إعادة هيكلة الشغل (تخفيض مدة العمل، وإعادة توزيع العمال، وتقليص عددهم)،
- مخططات التكوين المهني وتحديد المعارف وتحسين المستوى والتمهين،
- نماذج عقود العمل والتكوين والتمهين،
- النظام الداخلي للهيئة المستخدمة."

إن للجنة المشاركة حق فعلي في الإعلام والذي يتجسد أساسا بطريقتين:

فمن جهة، فلا بد أن يتم إعلامها بإنتظام بنشاط الشركة ونتائجها مهما كان شكلها القانوني[1]، كما

---

4. إبداء الرأي قبل تنفيذ المستخدم القرارات المتعلقة بما يلي:
   - المخططات السنوية وحصيلات تنفيذها،
   - تنظيم العمل (مقاييس العمل، طرق التحفز، ومراقبة العمل وتوقيت العمل)،
   - مشاريع إعادة هيكلة الشغل (تخفيض مدة العمل، إعادة توزيع العمال وتقليص عددهم)،
   - مخططات التكوين المهني وتحديد المعارف وتحسين المستوى والتمهين،
   - النظام الداخلي للهيئة المستخدمة.

يجب الإدلاء بالآراء في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما بعد تقديم المستخدم لعرض الأسباب، وفي حالة الخلاف حول النظام الداخلي، يتم إخطار مفتش العمل وجوبا.

5. فضلا عن تسيير الخدمات الإجتماعية للهيئة المستخدمة إذا أسند تسيير الخدمات الإجتماعية للمستخدم بعد موافقته، تحدد إتفاقية تبرم بين لجنة المشاركة والمستخدم شروط وكيفيات ممارستها والرقابة.
6. الإطلاع على الكشوف المالية للهيئة المستخدمة:

   تحصيلات وحسابات الإستغلال، وحسابات الأرباح والخسائر.
7. إعلام العمال بانتظام بالمسائل المعالجة ماعدا المسائل التي لها علاقة بأساليب الصنع والعلاقات مع الغير والمسائل التي تكتسي الكتمان والسرية."

[1] V.FRANCONI, *L'actualité des attributions du comitè d'entreprise en matière économique*, thèse de Doctorat en droit, Université Lyon 2, 2010, parag. 20, p. 23.

تتلقى لجنة المشاركة إلزاميا مجموعة من الوثائق كتلك المرسلة إلى المساهمين[1]، ومن بينها تقارير محافظي الحسابات[2]. ويمكن للجنة إبداء ملاحظات يتم إيصالها إلى الجمعية[3]. تجدر الإشارة، إلى أنه يمكن للجنة المشاركة إستدعاء محافظ الحسابات من أجل الحصول على شروحات وتوضيحات حول الوثائق المرسلة إليها وكذلك حول الوضعية المالية للشركة، إذ أنها تتلقى المعلومات التي يبلغها إليها المستخدم كل ثلاثة أشهر على الأقل والمتعلقة بتطوير إنتاج المواد والخدمات والمبيعات وإنتاجية العمل، تطور عدد المستخدمين وهيكل الشغل، نسبة التغيب وحوادث العمل وهيكل الشغل بالإضافة إلى تطبيق النظام الداخلي، كما تتولى لجنة المشاركة مراقبة تنفيذ الأحكام المطبقة في ميدان الشغل والوقاية الصحية والأمن والأحكام المتعلقة بالضمان الإجتماعي، وهي تقوم بكل عمل ملائم لدى الشركة المستخدمة في حالة عدم إحترام الأحكام التشريعية والتنظيمية الخاصة بحفظ الوقاية الصحية والأمن وطب العمل.

ومن جهة أخرى، يتجسد حق إعلام لجنة المشاركة في حضور عضوين من هاته اللجنة في جلسات الجمعيات العامة للمساهمين. وفي شركة المساهمة يحضر هاذين العضوين بأصوات إستشارية في جميع جلسات مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة حسب الحالة، من خلال تعيين أعضاء أو غير أعضاء "كقائمين بالإدارة"[4]. إن حق العامل الأجير في المشاركة في تسيير الشركة، لا يتجسد إلا بحصول هذا الأخير على المعلومات الضرورية.[5]

---

[1] وقد قضت المادة 94 من القانون 11.90 السالف الذكر، على أنه للجنة الحق في الإطلاع على كافة الكشوف المالية للمستخدم كالحصيلات، حسابات الإستغلال وحسابات الأرباح والخسائر.

[2] V. en droit français, art. L. 2323-13 C.trav.fr.

[3] شبة سفيان، مشاركة العامل الأجير في الشركات التجارية، مذكرة ماجستير في الحقوق تخصص القانون الخاص، جامعة أبي بكر الصديق ـ تلمسان، 2007-2008، ص. 68.

[4] المادة 95 من القانون رقم 11.90 السالف الذكر.

-V. en droit français, arts. L2323-62 à L. 2323-67 C.trav.fr.

[5] B.LARDY-PELISSIER, *L'information du salarié :In Analyse juridique et valeur en droit social*, études offertes à Jéllissier, Dalloz, 2004, p. 331. : *« Le droit des salariès à participer à la gestion des entreprises (…) ne prend son sens que si les salariés disposent des informations indisponsables. »*

تجدر الإشارة، على سبيل المقارنة إلى أن المشرع الفرنسي قد قام بدوره بمنح صلاحيات هامة للجنة المؤسسة، علما أن هذه الأخيرة تخضع دائما للتغييرات، فقد صدر قانونين منذ سنة 2003 كان لهما تأثير بصورة خاصة على مهمة إعلام وإستشارة لجنة المؤسسة، يتعلق الأمر بالقانون رقم 2013-504 الصادر في 14 جوان 2013 المتعلق بتأمين الشغل والذي أدرج إستشارة جديدة متعلقة بالتوجهات الإستراتيجية، والتي شكلت ثورة حقيقية في هذا المجال، حيث أنها المرة الأولى التي يلزم فيها المشرع المستخدم بإعطاء بيانات والتبادل مع لجنة المؤسسة حول التوجهات التي سوف تتبعها الهيئة المستخدمة في السنوات المقبلة. وقد دعم المشرع لجنة المؤسسة بلوحة معلومات إقتصادية وإجتماعية تتضمن السنتين السابقتين، السنة الجارية والسنوات الثلاث المقبلة حتى تكون السند لهاته الإستشارة[1].

هذا، وقد قام القانون رقم 2015-994 الصادر في 17 أوت 2015 المتعلق بالحوار الإجتماعي وبالشغل، والمسمى قانون رابسامان "LOI REBSAMEN"، بجمع مختلف إلتزامات المستخدم الخاصة بإعلام وإستشارة لجنة المؤسسة والمقدرة بسبعة عشر 17 موضوع تدور حوله الإستشارة السنوية للجنة المؤسسة، في ثلاث إستشارات كبرى تطبق منذ 1 جانفي 2016 والتي تخص التوجهات الإستراتيجية ونتائجها؛ الوضعية الإقتصادية والمالية للشركة؛ السياسة الإجتماعية، شروط العمل والشغل. مع التنويه، إلى أنه قد تم تدعيم بطاقة المعلومات الإقتصادية والإجتماعية[2]، بما أنها أصبحت تشكل القاعدة لهاته الإستشارات الثلاث، وأصبح لديها دور إحتواء المعلومات حتى ذلك الحين في مختلف الميزانيات المقدمة من قبل الهيئة المستخدمة. تعبر لجنة المشاركة عن آراء ومطالب جميع الأجراء، فيقع على عاتقها التأكد إذا ما تم الأخذ بعين الإعتبار مصالح الأجراء بالنسبة للقرارات المرتبطة بالتسيير وبالتطور الإقتصادي والمالي للشركة، تنظيم العمل؛ التكوين المهني؛ وكذا تقنيات الإنتاج[3].

[1]WWW.Credes.asso.fr., *Guide de l'information-consultation du comité d'entreprise,* Cezam, Réseau inter-CE, décembre 2016, le 12 janvier 2019 à 23 :15.
[2]Art. L. 2323-8 C.trav.fr.
[3]Art. L. 2323-1al. 1 C. trav.fr. :" *Le comité d'entreprise a pour objet d'assurer une expression collective des salariés permettant la prise en compte permanante de leurs intéréts dans les décisions*

يتوجب على الهيئة المستخدمة أخذ رأي لجنة المؤسسة قبل إتخاذ أي قرار بمعنى قبل تنفيذه بالفعل[1]، إذ يجب أن يسمح رأي لجنة المؤسسة عند الإقتضاء بتعديل المشروع، على أنه يتعين تسليم المعلومات مباشرة قبل الإجتماع أو في بدايته، إذ لابد أن تحصل لجنة المؤسسة على وقت كاف لفهم بالتقرب من الأجراء للحصول على وجهة نظرهم أو أية معلومة أخرى ضرورية[2].

يمكن أن يحدد هذا الأجل لجنة المؤسسة عن طريق إتفاق، على ألا يكون أقل من خمسة عشر(15) يوما، وفي حالة غياب الإتفاق، يكون أجل إستشارة لجنة المؤسسة شهر، ويمدد لشهرين في حالة الإستعانة بخبير، وفي حالة لجوء الشركة المستخدمة للجنة النظافة والسلامة وشروط العمل تتم إستشارة اللجنة خلال ثلاثة (3) أشهر[3]، ويمدد الأجل إلى أربعة (4) أشهر في حالة ما إذا تم إحداث هيئة تنسيق لدى لجنة النظافة والسلامة وشروط العمل[4]، سواء تم الإستعانة بخبير أم لا.

أما فيما يخص المعلومات المقدمة من قبل الشركة المستخدمة للجنة المؤسسة، فلا بد أن تكون دقيقة ومكتوبة[5]، وأن يتم إيصالها باللغة الوطنية، وفي حالة ما إذا كانت اللجنة بحاجة إلى توضيحات أو ملاحظات من قبل الشركة، فإن هذه الأخيرة تتولى إعطاء جواب مبرر في مرحلة مبكرة أو أثناء إجتماع لجنة المؤسسة. أما إذا كانت المعلومات متكررة فإنها ترسل عن طريق قاعدة البيانات الإقتصادية والإجتماعية[6]، والتي تعد بمثابة توصيل للمعلومة[7]، ويبدأ أجل الإستشارة من التاريخ الذي دمجت فيه المعلومات في قاعدة البيانات الإقتصادية والإجتماعية[8]. أما إذا تعلق الأمر بمعلومات متعلقة بالإستشارات

---

relatives à la gestion et à l'évolution économique et financière de l'entreprise, à l'organisation du travail, à la formation professionnelle et aux techniques de production. »

[1].Arts. L. 2323-2 et L. 2323-29 C. trav.fr. V. En se sens ; V. FRANCONI, thès. préc., p. 28.

[2] Art. L. 2323-3 al. 2 C. trav.fr

[3] CHSCT : Comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail.

[4] CIC: Comité des instances de coordination. (Arts.R.2323-1 et R.2323-1-1 C.trav.fr.). V. En se sens ; S. RIOCHE, *La représentation du personnel dans l'entreprise : Du regroupement à la fusion,* Thése de Doctorat en droit social, université Paris 2, 2018-2019, p. 65.

[5] Arts. L.2323-4 et L.2323-13 C.trav.fr.

[6] Art. L.2323-8 C.trav.fr.

[7] Art. L.2323-9 C.trav.fr.

[8]BDES:Base de données économiques et sociales.

في الوقت المحدد، فلا تدمج المعلومات بالضرورة في قاعدة البيانات الإقتصادية والإجتماعية ويحتسب الأجل من تاريخ إعطاء الشركة المستخدمة المعلومات لممثلي العمال[1].

إنه وبالموازاة مع الإستشارات السنوية الثلاث السالفة الذكر، يمكن أن تتم إستشارة لجنة المشاركة الأجراء، هذا، ولا بد من إستشارة اللجنة حول جميع المواضيع التالية:

- إدخال تكنولوجيات جديدة أو تغيرات تكنولوجية[2]،
- إعادة الهيكلة، تقليص عدد العمال وكل مشروع ينفذ فيه برنامج حماية الشغل وكيفياته[3]،
- تعديل في التنظيم الإقتصادي أو القانوني للشركة[4]،
- العرض العلني للشراء (للحيازة)[5]،
- في حالة حدوث إشكال حول ظروف العمل الناتجة عن تنظيم العمل، التكنولوجيا،
- ظروف الشغل، تنظيم وقت العمل، المؤهلات، طرق دفع المكافآت[6]،
- إجراء الوقاية من التسوية القضائية والتصفية[7]،
- البطالة الجزئية في إطار إتفاقية تتمحور حول التدابير المتخذة، من أجل التسوية الإقتصادية للشركة،
- المساواة المهنية بين الرجال والنساء: في غياب الإتفاق الجماعي، يقع على عاتق الشركة المستخدمة إعداد خطة عمل، وفي هاته الحالة، تتم إستشارة لجنة المشاركة حول خطة العمل هذه قبل تنفيذها[8]،

[1] Arts. L. 2323-9 et R. 2323-1C. trav. fr. V. En se sens ; V. FRANCONI, thés. préc., p. 26.
[2] Arts.L. 2323-29 et 30 C. trav. fr.
[3] Arts.L. 2323-31 et 32 C. trav. fr.
[4] Art. L. 2323-33 C. trav. fr.
[5] Arts. L.2323-34 et 45 C. trav. fr. V. En se sens ; S. RIOCHE, thés. préc., p. 70.
[6] Arts. L.2323-46 et 47 C. trav. fr.
[7] Arts. L. 2323-48 et 49 C. trav. fr.
[8] Art. L. 1143-2 C. trav. fr. (Ordonnance n°2017-1386 du 22 septembre 2017- art. 4)

- مساهمة الأجراء، الدخول في البورصة، قرارات الجمعية العامة الإستثنائية للمساهمين وتحديد مدى مساسها بالسير العام للشركة[1]،
- الإعانات العلنية المختلفة[2]،
- إعداد شبكة التصنيف،
- نظام الأجور،
- اللجوء إلى العقود المحددة المدة،
- آلية رقابة النشاط وتقييم الأجراء،
- مدة العمل،
- برنامج التكوين للحماية،
- طرق أو آليات التشغيل،
- تعديل عقود العمل،
- النظام الداخلي للشركة ومذكرة العمل،
- وضع عقود صحة تكميلية أو عقد توفير وإحتياط.

تجدر الملاحظة، إلى أنه في حالة عدم وجود إتفاق، تقوم الشركة المستخدمة بتحديد كيفية تنظيم المناوبات وتعويضاتها، بعد إعطاء لجنة المؤسسة رأيها[3]. على أنه يمكن في حالات معينة ومن أجل تحديد مدة العمل، إعطاء ترخيص لتجاوز المدة القصوى للعمل المحددة و المقدرة بثمانية وأربعون (48) ساعة في الأسبوع، من طرف السلطة الإدارية بعد إدلاء لجنة المؤسسة رأيها[4]. كما يمكن لهذه الأخيرة التدخل لإبداء رأيها عندما يتعلق الأمر بوضع نظام ساعات فردية والذي يسمح بساعات من الراحة من

[1]Arts.L 2323-4 C. trav. fr. V. En se sens ; B.LARDY-PELISSIER, op. cit., p. 339.
[2]Arts. R.2323-7-1 et D.5121-9 C. trav. fr. (Modifié par le décret n°2017-1819 du 29 décembre 2017)
[3]Art. L. 3121-12 C. trav. fr.
[4] Art. L. 3121-21 C. trav. fr.

أسبوع لآخر[1]، في حالة وجود ظروف إستثنائية يمكن لمفتش العمل الموافقة على تحديد فترة مغايرة للعمل بالليل بعد إستشارة لجنة المؤسسة[2].

تكمن قوة الإستشارة في تبرير لجنة المؤسسة رأيها الذي سوف تدلي به، ولم ينص القانون على أي شكلية للإدلاء بالرأي، في حين لا بد من إحترام ثلاثة عناصر:

- يتم الإدلاء بالرأي جماعيا من قبل ممثلي العمال،
- أن يعبر هذا الرأي عن الإرادة الجماعية للأجراء وأن يأخذ بعين الإعتبار مصالحهم.
- أن يكون الرأي مبررا ومفصلا.

تجدر الإشارة، إلى أنه يمكن للجنة المؤسسة التعبير عن رأيها بالقبول أو بالرفض، على أن تتحلى اللجنة بالوعي أثناء تحديد النقاط القوية ونقاط الحذر من المشروع، على اللجنة إبداء رغباتها وإقتراحاتها ولا يمكن لهاته الأخيرة أن ترفض إعطاء رأيها، وفي حالة ما إذا لم تدلي اللجنة برأيها في الآجال المحددة رغم إحترام الشركة لإجراء الإستشارة، فيصنف الرأي على أساس أنه سلبي[3]. يعتبر القانون في هاته الحالة بأن الإستشارة قد تمت، ويمكن للشركة تنفيذ مشروعها دون أن يكون هناك إرتكاب لجنحة إعاقة ممارسة عمل اللجنة وبالتالي فإنه يتم دون ملاحظات ورغبات اللجنة، وفي حالة ما إذا كان هناك نقص في الإعلام، يمكن للجنة أن توضح المعلومات الإضافية التي تسلم لها وتطلب إجتماع خاص لاحق من أجل إحترام الآجال للإدلاء برأيها[4].

يحضر الرأي في مرحلة مبكرة من الإجتماع العام حيث يكون أجل الفحص كافيا. ويتم التفكير في إجتماع تحضيري أين تحضر لجنة المؤسسة أسئلتها للشركة المستخدمة، (حول النقاط التي تتطلب تعمق وتوضيح). يصاغ الرأي فيما بعد في الإجتماع العام نتيجة لمناقشة أسئلة لجنة المؤسسة الموجهة للشركة.

---

[1] Art. L. 3121-48 C. trav. fr. V. En se sens; B.LARDY-PELISSIER, op. cit., p. 67.
[2] Art. L. 3121-22 C. trav. fr.
[3] Art. L. 2325-3 C. trav. fr.

[4] شبة سفيان، المذكرة السالفة الذكر، ص.70.

يمكن للجنة طلب تعليق الجلسة من أجل العمل على الرأي الذي سوف يعطى بصفة نهائية في الجلسة، يظهر الرأي فيما بعد في المحضر الشفوي للإجتماع. [1]

إن الهدف من الإستشارة هو إعطاء إجابة مبررة وخلق نقاش حقيقي مع الشركة وتقديم حلول مقنعة، إذ تقوم هاته الأخيرة بدراسة ملاحظات وإقتراحات اللجنة بجدية. ولذلك من المهم أن تقوم اللجنة وكما سبقت الإشارة بمراعاة المصلحة الجماعية للأجراء والتي يجب أن تسهر عليها. إلا أن المشرع أثقل كاهل الشركة المستخدمة بما أنها تلزم بإعطاء إجابة بحجج اللجنة. ويكون هذا الجواب في الإجتماع المقبل في حالة ما إذا أودعت الشركة عناصر الإجابة وأدرجت في المحضر الشفوي للإجتماع[2].

عموما، فإنه وكما سبق القول تقدم الشركة المستخدمة ثلاث إستشارات سنوية للجنة المؤسسة، تدور حول مواضيع عامة، وعدة إستشارات خاصة في الاوقات المناسبة مرتبطة بحياة الشركة حول مشاريع المستخدم التي يكون لديها تأثير على الأجراء.

على كل، فإنه ومنذ صدور القانون رقم 2015-994 الصادر في 17 أوت 2015 المتعلق بالحوار الإجتماعي وبالشغل[3]، يتم إستشارة لجنة المؤسسة كل سنة حول ثلاثة محاور كبرى وهي[4]:

ـ التوجهات الإستراتيجية للشركة،

ـ الوضعية الإقتصادية والمالية للشركة،

ـ السياسة الإجتماعية للشركة، شروط العمل والشغل. وهي النقاط التي سيتم التطرق لها إتباعا:

---

[1] الشيخ صراح، الهيئات العمالية المنتخبة في المؤسسات المستخدمة (حالة لجنة المشاركة)، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، ص. 76 .

[2] Arts. L. 2323-3 et L. 2323-4 C. trav. fr.

[3] Loi n° 2015-994 du 17 aout 2015 relative au dialogue social et à l'emploi, J.O.R.F. n°0189 du 18 aout 2015, p. 143246, texte n° 3.

[4] Art. L. 2323-6 C. trav. fr. V. En se sens; B.LARDY-PELISSIER, op. cit., p. 345.

ـ الإستشارة حول التوجهات الإستراتيجية للشركة

تدور هاته الإستشارة حول:

ـ التوجهات المحددة من قبل الهيئة المكلفة بالإدارة ورقابة الشركة ونتائجها حول النشاط، الشغل، تقييم المهن والكفاءات، تنظيم العمل، اللجوء إلى موارد خارجية، الإنابة، العقود المؤقتة والتربصات.

ـ إدارة الشغل والكفاءات،

ـ توجهات التكوين المهني.

تقوم لجنة المؤسسة في إطار هذه الإستشارة بإعطاء رأيها حول التوجهات الإستراتيجية للشركة ويمكن أن تقترح توجيهات بديلة، حيث يبلغ هذا الرأي إلى الهيئة المكلفة بإدارة ومراقبة الشركة، والتي تحرر إجابة بحجج، وتتلقى اللجنة البيان ويمكنها ان تقوم بالرد[1].

ـ الإستشارة حول الوضعية الإقتصادية والمالية للشركة

تتمحور هاته الإستشارة حول:

ـ الوضعية الإقتصادية والمالية للشركة،

ـ سياسة البحث والتنمية التكنولوجية للشركة وإستعمال القرض الضريبي لمصاريف البحث،

ـ إستعمال القرض الضريبي للتنافس والشغل.

يرسل رأي لجنة المؤسسة إلى الهيئة المكلفة بإدارة ومراقبة الشركة[2]. علما أنه يمكن أن تحدد كيفيات هذه الإستشارة عن طريق إتفاق في الشركة.

[1]Art. L. 2323-10 C. trav. fr.
[2]Art. L. 2323-12 C. trav. fr.

ـ الإستشارة حول السياسة الإجتماعية للشركة، شروط العمل والشغل

تتمحور هذه الإستشارة حول[1] تطوير الشغل، برنامج التكوين المتعدد السنوات، النتائج بالنسبة للأجراء فيما يخص الإتفاق المبرم، وعند الإقتضاء بهدف الحفاظ على الشغل وتطويره، شروط الإستقبال في التربص، مدة العمل، المساواة المهنية بين النساء والرجال، العطل وتهيئة أوقات العمل، كيفيات ممارسة حق تعبير الأجراء في الشركات التي لم يعين فيها أي ممثل[2] أو في تلك التي لم يبرم فيها أي إتفاق حول الحق في التعبير، المهارات، أسهم الوقاية والتكوين المقرران من قبل الشركة وكذا التدريب، ويمكن أن تحدد كيفيات هاته الإستشارة عن طريق إتفاق في الشركة[3].

بالموازاة مع الإستشارات الثلاثة السنوية، يمكن للجنة المؤسسة أن تستشار في الوقت المناسب من قبل الشركة المستخدمة وعند الإقتضاء عندما تتخذ هذه الأخيرة تدابير تؤثر على الأجراء، كما تستشار اللجنة حول تعديل عقود العمل[4].

ب ـ مدى إلتزام محافظ الحسابات بإعلام الأجراء

يظهر محافظ الحسابات بصورة المنسق والمحاور المفضل لدى أعضاء لجنة المؤسسة والذين يكونون بحاجة إلى استشارته من أجل التقدم في أفكارهم[5]، وفي نهاية عهدة محافظ الحسابات يمكن أن يتم سماعه من قبل لجنة المؤسسة والتي تطلب منه في أغلب الحالات إعطاء رأي مسبق من أجل تجديد عهدته[6].

---

[1]Art. L. 2325-15 C. trav. fr. V. En se sens ; S. LIMOU, N. MARIGNIER et TH. RUCKEBUSCH, op.cit., p. 86.

[2] G. BORENFREUND, *La négociation collective dans les entreprises dépourvues de délégués syndicaux*, droit social, juin 2004, parag. 6, p. 616.

[3]Art. L. 2323-7 C. trav. fr.

[4] Cass.crim., 19 novembre 2002: JCP éd. E 2003, n° 02, p. 1290.

[6] E.GARAUD, *Le Commissaire aux comptes*, op. cit., parag. 127, p. 31.

يقع على عاتق محافظ الحسابات أن يتعاون مع لجنة المشاركة[1] دائما، مع احترام حدود السّر المهني، إذ أنّه لا يوجد أي نص يعفيه من المحافظة عليه في علاقاته مع اللجنة، علما أنه لا يمكن لمحافظ الحسابات وفقا لجانب من الفقه الفرنسي الإحتجاج بالسر المهني لأجل التهرب من مسؤوليته ومن إجراء تحقيق وقائي أمر به القاضي قبل المحاكمة[2]. وفي هذا الصدد قامت مديرية غاز فرنسا " Gaz de France" بتكليف المجلس الأعلى من أجل فحص اللجان المختلطة للإنتاج GDF–EDF أمام القاضي المنتدب، حيث طالبت هاته المديرية المجلس أن يأمر بناء على شمولية المعلومة المقدمة للأعضاء المنتخبين، ولتاريخ الإختبارات التي حصل عليها هؤلاء وللمساعدة المقدمة لهم من قبل الخبير، أن يقوم الممثلين بتقديم رأي حول مشروع إدماج الشركة، خلال الإجتماع المبرمج في 20 سبتمبر 2007، في حين كانت المديرية تؤكد بأن المشروع يقوم دائما على نفس المبادئ، فهو يخص إدماج بسيط من حيث معطياته المالية، وأن الأمر يخص تنظيم إستراتيجية إجمالية ولها نفس الطبيعة. أما لجنة المؤسسة، فكانت تدعم فكرة أن الأمر يفضل بمشروع جديد جذريا، وهذا ما أكدته المحكمة، وقد قامت محكمة المنازعات الكبرى بإستبعاد التأكيدات المقدمة من طرف مديرية "GDF"، حيث أصدرت قرارا مفاده أن إجراءي الإعلام والإستشارة للجنة المؤسسة لهاته الشركة لم يتم بإحترام الحقوق وأنه لم يتم الإنتهاء منه. ولهذا السبب أمرت المحكمة بالمواصلة أو الإعادة في الإجراءات دون تحديد آجال، وكذا منع شركة "GDF" من إتخاذ أي قرار متعلق بمشروع الإدماج أو الضم. يعد هذا القرار أكبر دليل على وجوب إحترام الشركة المستخدمة والمديرين للجنة المؤسسة ولصلاحيات ممثلي العمال،وهذا المثال يجب أن يشجع ممثلي العمال العمال للسهر على إحترام صلاحياتهم وعدم عرقلتها[3].

هذا، وقد إعتبر المجلس الوطني لمحافظي الحسابات الفرنسي[1]، بأنه لا يشكل خرقا للسر المهني قيام محافظ الحسابات الذي يمدّ إداري بمعلومات دقيقة لصالح شركة تمر بظروف صعبة تحت وصاية قضائية

---

[1] مازة عبلة، المقال السالف الذكر، ص. 112.

[2] M..-C. PINOT, *La responsabilité du commissaire aux comptes : la portée du secret professionnel face à l'expert judiciaire,* R .D. compt. n° 96-1, p. 71.

[3] J-P. LE COM, op.cit., p. 67.

وذلك بعد طلب هذا الأخير لهاته المعلومات[2].

وقد أصدر مجلس إستئناف "فارساي" بفرنسا قرارا مفاده أنه ليس بالإمكان الحصول من القضاء على تعيين خبير مكلف بتبليغ المعلومة ودراسة ملفات عمل محافظ الحسابات وذلك من أجل جمع أدلة تدل على أنّ التسيير الإجتماعي محل اعتراض (معيب)[3]. كما أكد القضاء الفرنسي في قرار صادر عن محكمة باريس، على عدم تصنيف المفتشية العامة للشؤون الاجتماعية ضمن الهيئات التي لها الحق في الإطلاع على ملفات عمل محافظ الحسابات، و أنّ هذا الأخير قد احترم القانون برفضه تسليم هاته المصلحة حوصلة عن التدخلات التي أجراها في صندوق التقاعد والاحتياط[4].

تجدر الإشارة، إلى أنه وإن خول المشرع الجزائري للجنة المشاركة حق الإعلام أو حق الإطلاع على جملة من الوثائق التي تخص الوضعية المالية للشركة، أي أن الأمر يتعلق بنفس الوثائق الحسابية الموجهة للمساهمين[5]، إلا أنه لم ينص على خلاف نظيره الفرنسي[6] على إمكانية إستدعاء ممثلي العمال لمحافظ الحسابات للحصول على توضيحات فيما يخص الوثائق المبلغة أو تلك التي تتعلق بالوضعية المالية للشخص المعنوي. إن الإعلام الذي يقوم به محافظ الحسابات يقتصر على مجموعة من الأسئلة التي تطرح عليه من قبل هاته اللجنة، دون أن يقدم لها محافظ الحسابات عرضا عاما[7]، على أن تتمحور هاته الأسئلة حول الوثائق المحاسبية والوضعية المالية للشركة[8]. حيث يقوم محافظ الحسابات بالإجابة على الأسئلة الموجهة شفويا أو كتابيا، حتى يقدم للممثلين التوضيحات الضرورية لإنارتهم.[9]، وهذا ما أكده جانب آخر من الفقه الفرنسي الذي نص على إمكانية إستدعاء محافظ الحسابات من لدن اللجنة، ذلك من أجل

---

[1] Bull. CNCC 2001, p. 154.
[2] Cass. Com., 14 Nov1995, Dr. soc. 1996, com. 4, note. D. Vidal.
[3] CA. Versailles, 12 Sept.2002, Bull. CNCC 2002, p. 572, note PH. MERLE.
[4] TGI Paris, 13 Juin 2001, Bull. CNCC2001, p. 631, note PH. MERLE.
[5] المادة 94 من القانون رقم 11.90 السالف الذكر.
[6] Actuellement art.L. 2323-13 C.trav.fr. (Ancien article L. 432-4 C.trav.fr.)
[7] شبة سفيان، المذكرة السالفة الذكر، ص. 78.
[8] D.VIDAL et K. LUCIANO, *Cours de droit général des sociétés*, Gualiano, 2017, p. 80.
[9] D.VIDAL et K. LUCIANAUX, op. cit., 90.

تلقي توضيحات حول مختلف الوثائق المرسلة والتي تتعلق بالوضعية المالية للشركة[1]. لعل سبب ذلك هو الدور الهام الذي يلعبه ممثلي الأجراء، حيث ينبغي أن يكونوا على دراية تامة بكل ما يجري في الشركة تماما كما هو عليه الأمر بالنسبة للمساهمين حتى يتسنى لهم آداء مهامهم على أكمل وجه.

إن الهدف من الإعلام هو إنارة لجنة المشاركة، لذا من الأفضل قيام المشرع الجزائري بإتباع نفس موقف المشرع الفرنسي في إستدعاء محافظ الحسابات من قبل ممثلي العمال. بغية الحصول على المعلومات الكافية.

[1]S. LIMOU, N. MARIGNIER et TH. RUCKEBUSCH, *L'information économique et financière des salariés*, *Liaisons soc.*2012, point spéc. n° 16028, p. 80. : *« Le comité d'entreprise est également le destinataire de la mission d'information des commissaires aux comptes. Il peut les convoquer « pour recevoir leurs explications sur les différents postes des documents communiqués ainsi que sur la situation financière de l'entreprise. »*

المطلب الثاني: تبليغ محافظ الحسابات خلية معالجة الإستعلام المالي في إطار الوقاية من جريمة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب

تطرق المشرع للإلتزام بالشبهة بموجب القانون رقم 05-01 [1]المعدل والمتمم، حيث أنه وطبقا للمادة 20 المتممة بالمادة 9 من القانون رقم 15-06 الصادر في 15 فبراير 2015[2]، "يتعين على الخاضعين إبلاغ الهيئة المختصة، بمعنى خلية معالجة الإستعلام المالي بكل عملية تتعلق بأموال يشتبه أنها تبييض أموال أو تحصل عليها من جريمة أو يبدو أنها موجهة لتبييض الأموال و/أو تمويل الإرهاب"، في حين حددت المادة 19 من القانون رقم 05-01 السالف الذكر[3] الهيئات والأشخاص الذين يقع عل عاتقهم واجب الإخطار بالشبهة، يتعلق الأمر "بالبنوك والمؤسسات المالية لبريد الجزائر والمؤسسات المالية المشابهة الأخرى وشركات التأمين ومكاتب الصرف والتعاضديات والرهانات والألعاب والكازينوهات، كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم في إطار مهنته بالإستشارة و/أو توظيفات أو تحويلات أو أية حركة لرؤوس الأموال، لا سيما على مستوى المهن الحرة المنظمة وخصوصا مهن المحامين والموثقين ومحافظي البيع بالمزايدة وخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والسماسرة والوكلاء الجمركيين وأعوان الصرف والوسطاء في عمليات البورصة والأعوان العقاريين ومؤسسات الفوترة وكذا تجار الأحجار الكريمة والمعادن الثمينة والأشياء الأثرية والتحف الفنية". وهكذا، يتضح أن محافظ حسابات يعد من بين الأشخاص أو الهيئات

---

[1] القانون رقم 05-01 الموافق 6 فبراير 2005 يتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، ج. ر. الصادرة في 9 فبراير 2005، العدد، 11، ص. 3.

[2] القانون رقم 15-06 الصادر في 15 فبراير 2015، المعدل والمنمم للقانون رقم 05-01 الموافق 6 فبراير 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، ج. ر. 15 فبراير 2005، العدد 08، ص. 4، أنظر أيضا: عمار مصطفاوي، دور خلية معالجة الإستعلام المالي في مكافحة العمليات المالية المشبوهة، مجلة الفكر، جوان 2017، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 15، ص. 673.

[3] المادة 10 من الأمر رقم 12-02 الموافق 13 فبراير 2012 المعدلة للمادة 21 من القانون رقم 05-01 الصادر في 6 فبراير 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، ج. ر. الصادرة في 15 فبراير 2005، العدد 08، ص. 6.

المكلفة بإبلاغ خلية معالجة الإستعلام المالي بكل عملية تتعلق بأموال يشتبه أنه تم التحصل عليها من جنحة أو جناية لا سيما المتاجرة بالمخدرات والمؤثرات العقلية أو يشك أنها تكون مصدرا لتمويل الإرهاب أو إذا إتضح بأنها جريمة منظمة[1]، ويتولى محافظ الحسابات القيام بالإخطار فور وجود الشبهة[2]، حتى ولو تعذر عليه تأجيل تنفيذ هاته العمليات أو بعد إنجازها، كما يلزم محافظ الحسابات بعدم التأخر في إبلاغ خلية الإستعلام المالي عن جميع العمليات التي تهدف إلى تأكيد الشبهة أو نفيها[3].

تعتبر خلية معالجة الإستعلام المالي من الهيئات المستحدثة في مجال تنفيذ الإلتزامات الدولية للجزائر بعد مصادقتها على الإتفاقيات الدولية المتعلقة بتجريم عمليات تبييض الأموال[4]، عملا بالقرار رقم 1373ـ2001 الصادر عن مجلس الأمن التابع للأمم المتحدة، والذي من خلاله تم إلزام جميع الدول الأعضاء بإنشاء خلايا تهدف إلى الوقاية من جرائم تبييض الأموال وتمويل الإرهاب[5]، وكذا التوصية السادسة والعشرين (26) من توصيات مجموعة العمل المالي، حيث ألزمت كل دولة بإنشاء وحدة للتحريات المالية تتولى عملها كمركز وطني لتلقي الإخطارات، طلبها، تحليلها وتوجيه الإخطارات المتعلقة بجميع العمليات والنشاطات المشتبه فيها والتي تكون لها صلة بعمليات تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، وفي إطار تفعيل دور البنوك والمؤسسات المالية في إكتشاف نشاطات تبييض الأموال، باعتبارها من أخطر الجرائم المنظمة دوليا، وفي مجال التعاون الدولي المستمد من الإتفاقيات الدولية المصادق عليها من قبل الجزائر، ومباشرة بعد المصادقة على الإتفاقية الدولية لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية، إستحدث

---

[1] المادة 20 من القانون رقم 05ـ01 السابق الذكر.

[2] عمار مصطفاوي، دور خلية معالجة الإستعلام المالي في مكافحة العمليات المالية المشبوهة، مجلة الفكر، جوان 2017، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 15، ص. 675.

[3] المادة 21 من القانون رقم 05ـ01 المعدلة بالمادة 10 من الأمر رقم 12ـ02 السالف الذكر:"" ترسل كل من المفتشية العامة للمالية ومصالح الضرائب والجمارك وأملاك الدولة والخزينة العمومية وبنك الجزائر تقرير سري إلى الهيئة المختصة حالة إكتشافها أموال أو عمليات يشتبه أنها متحصل عليها من جريمة أو يبدو أنها موجهة لتبييض الأموال و/أو لتمويل الإرهاب."

[4] محمد الطاهر سعيود، دور خلية معالجة الإستعلام المالي في الوقاية من جريمة تبييض الأموال ومكافحتها، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49، المجلد أ، جوان 2018، ص. 369.

[5] القرار المتخذ من طرف مجلس الأمن في الجلسة 4385 المنعقدة بتاريخ 28 سبتمبر 2001.

المشرع الجزائري خلية معالجة الإستعلام المالي بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02ـ127 الصادر في 07 أفريل 2002 المتضمن إنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي وتنظيمها وعملها[1]، تجدر الملاحظة، إلى أن إنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي جاء في وقت سابق لصدور القانون رقم 05ـ01 المؤرخ في 26 فبراير 2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب[2]، معنى ذلك أنه لم يتم بعد تجريم تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، وبالتالي لم يتولى العمل بالمرسوم التنفيذي رقم 02ـ127السالف الذكر إلى غاية تعيين أعضاء الخلية الستة سنة 2004، حيث تم تجريم الأفعال التي تشكل تبييضا للأموال بمقتضى القانون رقم 04ـ15 المعدل والمتمم لقانون العقوبات[3].

بعد تعديل المرسوم التنفيذي رقم 02ـ127 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 08ـ275 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008[4]، والمرسوم التنفيذي رقم 13ـ157 الصادر في 15 أبريل 2013، تم إستحداث هيئة جديدة مكلفة بمكافحة جريمة تبييض الأموال في إطار تفعيل دور البنوك والمؤسسات المالية في مكافحة الجرائم المالية.

إن تناول مسألة الإخطار بالشبهة من لدن محافظ الحسابات تستلزم التعرف أولا على محتوى الإلتزام

---

[1] صادقت الجزائر بتحفظ على الإتفاقية الدولية لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية، المعتمدة من طرف الجمعية العامة لمنظمة الأمم المتحدة يوم 15 نوفمبر 2000، بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02ـ55 الصادر في 05 فيفري 2002، ج. ر. الصادرة في 07 أفريل 2002، العدد 23، ص. 16. أنظر المرسوم التنفيذي رقم 02ـ127الصادر في 07 أفريل 2002 المتضمن إنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي وتنظيمها وعملها، ج. ر. 1 أبريل 2002، العدد 23، ص. 16. المعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 13ـ157 الصادر في 15 أبريل 2013، ج. ر. الصادرة في 28 أبريل 2013، العدد 23، ص. 6.

[2] محمد الطاهر سعيود، دور خلية معالجة الإستعلام المالي في الوقاية من جريمة تبييض الأموال ومكافحتها، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49، المجلد أ، جوان 2018، ص. 371.

[3] القانون رقم 04ـ15 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004 المعدل والمتمم لقانون العقوبات، ج.ر. الصادرة في 10 نوفمبر 2004، العدد 71، ص. لمزيد من التوضيح، أنظر وهيبة الهاشمي، خلية معالجة الإستعلام المالي، مجلة الإجتهاد للدراسات القانونية والإقتصادية، جامعة تامنغاست، العدد 04، جوان 2013، ص. 162.

[4] المرسوم التنفيذي رقم 08ـ275 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 المتضمن إنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي وتنظيمها وعملها، ج. ر. الصادرة في 7 سبتمبر 2008، العدد 50، ص. 14.

بالإخطار وكيفية تنفيذه، ثم الجزاء المترتب في حالة عدم قيام محافظ الحسابات بالإخطار عن الشبهة.

أولا: محتوى الإلتزام بالإخطار وكيفية تنفيذه

تعد خلية معالجة الإستعلام المالي والتي يتوجب على محافظ الحسابات تبليغها وفقا لما جاءت به المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 13ـ157 السالف الذكر، على أن: "الخلية سلطة إدارية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي، وتوضع لدى الوزير المكلف بالمالية". من خلال هذا التعريف يمكن إستخلاص مجموعة من الخصائص التي تتمتع بها خلية معالجة الإستعلام المالي، فهي سلطة عامة، إدارية، ضبطية وقائية، محايدة وتتمتع بالشخصية المعنوية. مع التنويه إلى أن المشرع قد قام بتغيير جوهري في تحديد طبيعة وخصائص الخلية، حيث أنه كان ينص في المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 02ـ127 قبل التعديل على أن خلية معالجة الإستعلام المالي هي:" مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلالية المالية" ، والملاحظ في هذا التعريف أنه جاء غامضا، إذ أن مصطلح "مؤسسة عمومية" ليس له وجود في القانون الجزائري، ولهذا السبب إعتبر خبراء مجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا أن الجزائر غير ملتزمة بالتوصية رقم 26 من توصيات مجموعة العمل الدولية التي أمرت بإستحداث خلية معالجة الإستعلام المالي[1]. وبصدور الأمر رقم 12ـ02 المؤرخ في 13 فبراير 2012 المعدل والمتمم للقانون رقم 05ـ01 السالف الذكر، أضيفت المادة الرابعة 04 مكرر والتي نصت على أن:" الهيئة المختصة هي سلطة إدارية مستقلة تتمتع بالإستقلالية المالية والشخصية المعنوية، وتوضع لدى الوزير المكلف بالمالية...". هذا، ولعل الهدف من إستقلالية الخلية هو جعلها بعيدة عن أي تأثير أو تدخل في عملها وشؤونها[2].

قررت مجموعة العمل المالي خلال الجلسة العلنية المنعقدة من 18 إلى 23 أكتوبر 2015 سحب

[1] محمد الطاهر سعيود، المقال السابق الذكر، ص. 368.

[2] عياد عبد العزيز، تبييض الأموال والقوانين والإجراءات المتعلقة بالوقاية منها ومكافحتها في الجزائر، الطبعة الأولى، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص. 52.

الجزائر من قائمة الدول المحددة في تصريح علني، بعد أن إعترفت بالتقدمات الهامة التي أحرزتها الجزائر في تحسين منظومتها في مكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب والتكفل بخطة عملها على المستوى التقني[1]. بعد إختتام إجتماعها، نشرت مجموعة العمل المالي على موقعها الإلكتروني بيانا يمكن تلخيصه كما يلي:

لقد حققت الجزائر تقدمات هامة من أجل ترقية منظومتها في مكافحة تبييض الأموال وتمويل الأرهاب منذ أكتوبر 2011، حيث إتخذت إلتزاما سياسيا علي المستوى من أجل العمل مع مجموعة العمل المالي في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، بهدف سد الثغرات في مجال مكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب. لقد تكفلت الجزائر بشكل كبير بخطة عملها على المستوى التقني سيما من خلال تجريم تمويل الإرهاب بشكل مرضي، وضع إطار قانوني وإجراءات مناسبة لتحديد وتعقب وتجميد ممتلكات الإرهابيين، تحديد وتوسيع تدابير العناية الواجبة إتجاه العملاء والعمل على تطبيقها على كل المؤسسات المالية، السير الجيد لخلية معالجة الإستعلام المالي بتشغيلها بشكل تام، تبني إجراء مناسب للمساعدة القانونية المتبادلة". على أنه ستقوم مجموعة العمل المالي بزيارة ميدانية للتأكد من أن عملية تنفيذ الإصلاحات والإجراءات اللازمة في طريق الإنجاز من أجل سد الثغرات التي حددتها سابقا.

عموما، فإنه ومن خلال الإجتماع العام لمجموعة العمل المالي المنعقد بين 15 و19 فبراير2016 لم تعد الجزائر تخضع لعملية المتابعة فيما يخص إمتثالها لمعايير مكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب لمجموعة العمل المالي، هاته الأخيرة رحبت بالتقدم الهام الذي أحرزته الجزائر في تحسين منظومتها في مكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب، ولاحظت أنها قد وضعت الإطار القانوني والتنظيمي من أجل تلبية إلتزاماتها في خطة عملها وذلك فيما يخص النقائص الإستراتيجية التي حددتها مجموعة العمل المالي في أكتوبر 2011[2].

[1] A. LEBBAH, *La qualité de l'information financière produite par le système comptable financier*, rev. des économies financières, bancaires et de management, Université d'Oran 2, n° 06, mars 2018, p. 19.
[2] mf-ctrf.gov.dz le 21/05/2019 à 09 :29.

نقلت وكالة الأنباء الجزائرية في 20 جويلية 2017 حسب ما أفادت به كتابة الدولة الأمريكية أن" الجزائر تشن حملة شرسة ضد الإرهاب "، كما أنها تمكنت من التصدي للتهديدات الإرهابية على حدودها[1]. وقد تم إستحداث المادة 5 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 13ـ157 السالف الذكر متممة للمادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 02ـ127السالف الذكر بنصها على أنه:" يمكن للخلية إصدار خطوط توجيهية وتعليمات وخطوط سلوكية بالاتصال مع المؤسسات والأجهزة المتمتعة بسلطة الضبط والمراقبة و/أو الرقابة في إطار الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما.

على كل، تبنى المجلس الشعبي الوطني في 20 أفريل 2016 مشروع القانون المعدل والمتمم للأمر رقم 66ـ156 المتضمن قانون العقوبات[2]، جاء هذا النص لتقوية وسائل مكافحة الإرهاب بتجريم ظاهرة المقاتلين المتنقلين إلى البلدان الأخرى لارتكاب أعمال إرهابية كما منع تمويل هذه الأخيرة.

كما تبنى مجلس الأمة في 30 ماي 2016 مشروع القانون المعدل والمتمم للأمر 66ـ156 المتضمن لقانون العقوبات، والذي يهدف إلى تجريم تجنيد الأشخاص لحساب الجماعات، المجموعات والمنظمات الإرهابية، دعم أعمالهم وكذا الترويج لأفكارهم باستعمال تكنولوجيات الإعلام والاتصال أو أية وسيلة أخرى. ولقد أكد التقرير التكميلي للجنة الشؤوون القانونية والإدارية وحقوق الإنسان أن النص القانوني يسمح بسد الثغرات فيما يخص مكافحة ظاهرة المقاتلين الإرهابيين الأجانب[3].

يجدر التنويه، إلى أنه يمكن للخلية التوقيع على بروتوكولات إتفاق و تبادل المعلومات مع السلطات المختصة[4]، كما هي محددة في المادة 4 من القانون رقم 05ـ01 الموافق 6 فبراير 2005، المعدل والمتمم والمذكور أعلاه، في إطار الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما.

---

[1] mf-ctrf.gov.dz le 21/05/2019 à 09 :40

[2] mf-ctrf.gov.dz le 21/05/2019 à 09 :50

[3] تقرير مجموعة العمل المالي لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا المتعلق بالتقييم المشترك للمنظومة الجزائرية للوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب في الجزائر، بتاريخ 30 ماي 2016.

[4] المادة 7 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 13ـ157 السالف الذكر متممة للمادة الرابعة من المرسوم التنفيذي رقم 02ـ127 السالف الذكر .

وقد حدد القانون الجزائري[1] مهام خلية معالجة الإستعلام المالي، إذ أوكلت لها عدة مهام تتمثل في:

- إستلام تصريحات الإشتباه المتعلقة بكل عمليات تمويل الإرهاب أو تبييض الأموال التي ترسلها إليها الهيئات والأشخاص الذي يعينهم القانون،
- معالجة تصريحات الإشتباه بكل الوسائل والطرق المناسبة،
- إرسال عند الإقتضاء، الملف المتعلق بذلك إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا، كلما كانت الوقائع المعاينة قابلة للمتابعة الجزائية،
- إقتراح كل نص تشريعي أو تنظيمي يكون موضوعه مكافحة تمويل الإرهاب وتبييض الأموال،
- وضع وكشف جميع الإجراءات الضرورية للوقاية من كافة أشكال تمويل الإرهاب وتبييض الأموال[2].

هذا، وقد عرفت المادة الثانية من الأمر رقم 12ـ 02 الصادر في 13 فبراير 2012 المتعلق بتبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما[3]، جريمة تبييض الأموال بقولها: "يعتبر تبييضا للأموال:

أـ تحويل الممتلكات أو نقلها مع علم الفاعل بأنها عائدات إجرامية، بغرض إخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع لتلك الممتلكات أو مساعدة أي شخص متورط في ارتكاب الجريمة الأصلية التي تحصلت منها هذه الممتلكات، على الإفلات من الآثار القانونية لأفعاله.

ب ـ إخفاء أو تمويه الطبيعة الحقيقية للممتلكات أو مصدرها أو مكانها أو كيفية التصرف فيها أو حركتها أو الحقوق المتعلقة بها، مع علم الفاعل أنها عائدات إجرامية.

ج ـ إكتساب الممتلكات أو حيازتها أو إستخدامها مع علم الشخص القائم بذلك وقت تلقيها أنها تشكل عائدات إجرامية.

---

[1] المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 02ـ127السالف الذكر.

[2] عياد عبد العزيز المرجع السالف الذكر، ص. 55.

[3] المادة 2 من الأمر رقم 12ـ 02 الصادر في 13 فبراير 2012 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، المعدلة بالمادة 2 من القانون رقم 05ـ01 السالف الذكر.

د ـ المشاركة في ارتكاب أي من الجرائم المقررة وفقا لهذه المادة أو التواطؤ أو التآمر على ارتكابها أو محاولة ارتكابها والمساعدة أو التحريض على ذلك وتسهيلها وإسداء المشورة بشأنه." يقصد بالأموال أي نوع من الأموال المادية أو غير المادية، لا سيما المنقولة أو غير المنقولة التي يحصل عليها بأية وسيلة كانت، والوثائق أو السندات القانونية أيا كان شكلها، بما في ذلك الشكل الإلكتروني أو الرقمي، والتي تدل على ملكية تلك الأموال أو مصلحة فيها، بما في ذلك الإئتمانات المصرفية، وشيكات السفر والشيكات المصرفية والحوالات والأسهم والأوراق المالية والسندات والكمبيالات وخطابات الإعتماد.

في حين، عرفت جريمة تمويل الإرهاب[1]، بأنها "كل فعل يقوم به كل شخص بأية وسيلة كانت مباشرة أو غير مباشرة، وبشكل غير مشروع وبإرادة الفاعل، من خلال تقديم أو جمع الأموال بنية إستخدامها كليا أو جزئيا، من أجل ارتكاب الجرائم الموصوفة بأفعال إرهابية أو تخريبية، المنصوص والمعاقب عليها بالمواد من 87 مكرر إلى 87 مكرر 10 من قانون العقوبات".

يدير خلية معالجة الإستعلام المالي مجلس ويسيرها أمين عام[2]، تتولى تحليل ومعالجة جميع المعلومات التي تتلقاها من طرف السلطات أو الأشخاص المؤهلة، والتي من بينها الإخطارات بالشبهة التي تصلها من قبل محافظ الحسابات ، ويكون لهذه المعلومات طابع سري، إذ يمنع إستخدامها لغير الأغراض الأغراض المخولة قانونا[3].

هذا، وقد نص المشرع الجزائري[1] في المرسوم التنفيذي رقم 06ـ05 الذي يتضمن شكل الإخطار بالشبهة ونموذجه ومحتواه ووصل إستلامه، على إنشاء نموذج وحيد للإخطار بالشبهة ووصل إستلام

[1] المادة 3 من القانون رقم 05ـ01 السالف الذكر,

[2] المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 02ـ127السابق الذكر المعدلة بموجب المادة 2 من الأمر رقم 12ـ02 السالف الذكر والمادة 2 من القانون رقم 15ـ06 السالف الذكر. أنظر في هذا الصدد: عمار مصطفاوي، المقال السالف الذكر، ص. 673.

[3] المادة 15 من القانون رقم 05ـ01 السابق الذكر.

الإخطار بالشبهة. إذ قضت المادة 3 منه[2] على تحرير الإخطار بالشبهة ووصل الإستلام، على شكل مطبوعين مطابقين للنموذج المحفوظ لدى خلية معالجة الإستعلام المالي المرفقين بالملحقين الأول والثاني. على أن يتحمل تصميم الإخطار بالشبهة الهيئات الخاضعة للإخطار، في حين تتولى خلية معالجة الإستعلام المالي دون سواها تصميم وصل استلام الإخطار بالشبهة.

أما عن شكل الإخطار بالشبهة[3]، فقد نص المشرع على ضرورة إتباع شكل خاص، إذ لا بد أن:

1 ـ يحرر بخط واضح، دون حشو أو إضافة، عن طريق الرقن أو آليا،

2 ـ يتضمن التفاصيل المتعلقة بما يأتي:

1.2 ـ المخطر (مؤسسة بنكية ـ العنوان ـ الهاتف ـ الفاكس)،

2.2 ـ المعلومات حول الحساب موضوع الشبهة، صاحبه والموقع عليه (رقم الحساب ـ تاريخ فتح الحساب ـ الوكالة ـ العنوان)،

3.2 ـ الهوية[4]:

ـ بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، يجب تحديد الهوية الكاملة وكذا تاريخ ومكان الإزدياد،

ـ بالنسبة للأشخاص المعنويين، يجب تحديد عنوان الشركة، الطبيعة القانونية، النشاط، التعريف الجبائي، أو رقم المؤشر الإحصائي،

---

[1] المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 06ـ05 الصادر في 9 يناير 2006، يتضمن شكل الإخطار بالشبهة ونموذجه ومحتواه ووصل إستلامه، ج,ر, 15 يناير 2006، العدد 2، ص, 6,

[2] المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 06ـ05 السالف الذكر.:" يحرر الإخطار بالشبهة ووصل الإستلام، المذكوران في المادة 2 أعلاه، على المطبوعين المطابقين للنموذج المحفوظ لدى الهيئة المختصة (خلية معالجة الإستعلام المالي) المرفقين بالملحقين الأول والثاني."

[3] المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 06ـ05 السالف الذكر.

[4] عياد عبد العزيز، المرجع السابق الذكر، ص. 54.

ـ بالنسبة للشركاء، يذكر زيادة على النسب الكامل، تاريخ ومكان الإزدياد والمهنة وقيمة حصص الشركة والعنوان الشخصي،

ـ بالنسبة للمسير، يذكر النسب الكامل، وتاريخ ومكان الازدياد، والمعلومات المتعلقة بوثيقة الهوية المستعملة (النوع ـ الرقم ـ تاريخ ومكان الإصدار)،

4.2. ـ الوثائق التي إستعملت لفتح الحساب وكل تعليق أو ملاحظات خاصة تتعلق بها،

5.2 ـ نوع الزبون ـ إعتيادي أو غير اعتيادي،

6.2 ـ هوية وصفة الموقعين المؤهلين بتفويض التصرف في الحساب.

3 ـ يتضمن الإخطار بالشبهة التفاصيل المتعلقة بما يأتي[1]:

1.3 ـ العمليات محل الشبهة (التاريخ أو الفترة ـ نوع العملية ـ القيمة الإجمالية ـ عدد العمليات)،

يجب القيام بوصف دقيق للعمليات والعلاقات المحتملة بين الأطراف المعنية،

2.3 ـ طبيعة الأموال المشبوهة (عملة وطنية ـ قيم عقارية ـ معادن نفيسة ـ غيره)،

3.3 ـ تفاصيل العملية المشبوهة ـ يجب إعطاء كل المعلومات المطلوبة حسب طبيعة العملية العابرة للحدود أو المحلية (تحويل ـ إرجاع الأموال للوطن ـ دفع صك ـ مصدر الأموال ـ المؤسسة البنكية أو المالية ـ الوكالة ـ البلد ـ رقم الحساب ـ صاحب الحساب ـ المؤسسة البنكية المطابقة ـ رقم الصك وتاريخ إصداره ـ وجهة الأموال ـ الدفع نقدا ـ تسليم صك ـ المؤسسة البنكية ـ الوكالة ـ رقم الحساب ـ صاحب الحساب ـ المؤسسة الوسيطة ـ رقم الصك وتاريخه)،

[1] وهيبة الهاشمي، المقال السالف الذكر، ص. 161.

4.3 ـ دواعي الشبهة ـ يجب وصف دواعي الشبهة بالاعتماد على العناصر الآتية: هوية صاحب الأمر أو وكيله ـ هوية المستفيد ـ مصدر الأموال ـ وجهة الأموال ـ المظهر السلوكي أو غير ذلك ـ أهمية مبلغ العملية ـ عملية غير إعتيادية ـ عملية معقدة ـ غياب المبرر الإقتصادي ـ غياب المحل الشرعي[1]،

5.3 ـ سوابق المشتبه فيه أو المشتبه فيهم (معلومات)،

6.3 ـ الجهات الأخرى الخاضعة للإخطار، يجب إعطاء كل المعلومات المتعلقة بطبيعة العملية (إيداع ـ مبادلات ـ توظيفات ـ تحويلات ـ أو أية حركة لؤوس الأموال) المتعلقة بعلاقة الأعمال (مكان علاقة الأعمال ومكان مسك المحاسبة ومكان البيع ومكان التصريح بالأعمال، طريقة الدفع نقدا أو غيرها...) ومعلومات حول غرض وطبيعة العملية وإبراز دواعي إثارة الشبهة بدقة،

7.3 ـ الخاتمة والرأي:

ـ حسب الحالة، هوية وصفة وتوقيع مراسل المؤسسة لدى خلية معالجة الإستعلام المالي،

ـ تاريخ إصدار الإخطار بالشبهة[2].

يجب أن يتم إرفاق الإخطار بالشبهة بكافة الوثائق الضرورية المتعلقة بالعملية المعنية[3]، على أن يكون بإمكان خلية معالجة الإستعلام المالي أن تطلب في أي وقت كان كل معلومة مفيدة أو وثيقة تتعلقان بالشبهة وتساعدان في تقدم التحريات[4].

يتولى الخاضعين لواجب الإخطار توقيع الإخطار بالشبهة[1]، شرط أن يكون التوقيع خطيا دون اللجوء

---

[1] عمار مصطفاوي، المقال السالف الذكر، ص. 675.

[2] المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 06ـ05 السالف الذكر.

[3] وهيبة الهاشمي، المقال السالف الذكر، ص. 162.

[4] المادة 15 من القانون رقم 05ـ01 السالف الذكر المعدلة بالمالدة 8 من الأمر رقم 12ـ02 السالف الذكر والمادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 06ـ05 السالف الذكر.

[1] المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 06ـ05 السالف الذكر.

إلى الإستنساخ أو التأشير، أما وصل الإستلام الذي تمنحه الخلية للمخطر فإنه يتم ملئه من لدن عضو الخلية والذي يقوم بالتوقيع عليه مع إحترام الإجراءات التحفظية المتخذة.

يجدر التنويه، إلى أن المشرع الفرنسي[1] قد نص صراحة على ضرورة قيام محافظ الحسابات بإعطاءه معلومات عن الأفعال الجنحية لفائدة مصلحة معالجة المعلومات والدعاوى ضد المسارات المالية المخفية (TRACFIN)[2]، وذلك في مجال مكافحة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب.

ثانيا: الآثار المترتبة عن تنفيذ الإلتزام بالإخطار أو عن عدم تنفيذه

بعد تسلم خلية معالجة الإستعلام المالي للإخطار بالشبهة، تتولى جمع كافة المعلومات والبيانات التي تسهل عملية التعرف على مصدر هاته الأموال أو الطبيعة الحقيقية للعمليات محل الإخطار[3]، في حالة ما إذا شككت الخلية في إحتمال كون الوقائع المصرح بها ذات صلة بجريمة تبييض الأموال أو تمويل الإرهاب، فلا بد من إرسال الملف إلى وكيل الجمهورية المختص قانونا[4].

يجدر التنويه،إلى أنه في حالة عدم تأكد الخاضعين من تصرف الزبون لحسابه الخاص، يتعين عليهم الإستعلام بكل الطرق القانونية عن هوية المستفيد الحقيقي أو الأمر الحقيقي بالعملية، أما إذا تمت عملية ما في ظروف من التعقيد غير عادية أو غير مبررة أو تبدو أنها لا تستند إلى مبرر إقتصادي أو إلى محل مشروع أو في الحالات التي يفوق مبلغ العملية حدا يتم تحديده عن طريق التنظيم، يتعين على الخاضعين أن يولوها عناية خاصة و الإستعلام عن مصدر الأموال و وجهتها و كذا محل العملية و هوية المتعاملين

---

[1]Art L. 823-12 al. 3 C. com. fr. (Mod. par ord. n° 2016-315 du 17 mars 2016 – art. 37).: « *Sans préjudice de l'obligation de révélation des faits délictueux mentionnées à l'alinéa précédent, ils mettent en œuvre les obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement financier.».*

[2]Traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins.

[3]عمار مصطفاوي، المقال السالف الذكر، ص. 680.

[4] المادة 16 من القانون رقم 05-01 السالف الذكر.

الإقتصاديين[1].

خول القانون للخلية طلب كل وثيقة أو معلومة ضرورية لإنجاز المهام المسندة إليها من الهيئات والأشخاص الذين يعينهم القانون[2]، كما سمح لها الإستعانة بأي شخص تراه مؤهلا لمساعدتها في إنجاز مهامها[3]. يجب ألا تستخدم الإستعلامات التي تستلمها الخلية لأغراض أخرى غير الأغراض المتعلقة بمكافحة تمويل الإرهاب وتبييض الأموال، وألا ترسل إلى سلطات أو هيئات أخرى غير تلك المنصوص عليها في المادتين 4 و8 من المرسوم رقم 02-127 المعدل والمتمم[4].

وقد سمح المشرع للخلية من خلال نص المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 02-127السابق الذكر، أن تتبادل المعلومات التي تحصلت عليها مع هيئات أخرى أجنبية خول لها القانون نفس مهام الخلية، ويقع في هاته الحالة إلتزام المعاملة بالمثل.

رتب المشرع الجزائري[5] عقوبات مالية على جميع الأشخاص الخاضعين لواجب تحرير و/أو إرسال الإخطار بالشبهة من بينهم محافظ الحسابات، في حالة إمتناعهم عمدا وبسابق معرفة عن القيام بهذا الإلتزام[6]، إذ نصت المادة 32 من القانون رقم 05-01 السابق الذكر على معاقبة كل خاضع يمتنع عمدا وبسابق معرفة، عن تحرير و/أو إرسال الإخطار بالشبهة المنصوص عليها في هذا القانون، بغرامة من 1.000.000 دج إلى 10.000.000 دج دون الإخلال بعقوبات أشد وبأية عقوبة تأديبية أخرى"[1].

هذا، ويعاقب مسيرو وأعوان المؤسسات المالية والمؤسسات والمهن غير المالية الذين يخالفون عمدا

---

[1] لقد تم تعديل وتتميم المادتان 9 و10 من القانون رقم 05-01 المؤرخ في 6 فبراير 2005 السالف الذكر، بموجب المادة 6 من الأمر رقم 12-02 السالف الذكر.

[2] المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 02-127 السالف الذكر.

[3] المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 02-127 السالف الذكر.

[4] المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 02-127 السالف الذكر.

[5] المواد من 31 إلى 34 من القانون رقم 05-01 المعدل والمتمم السالف الذكر.

[6] محمد الطاهر سعيود، المقال السابق الذكر، ص. 369.

[1] المادة 32 من الأمر رقم 05-01 السابق الذكر.

وبصفة متكررة، تدابير الوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب المنصوص عليها في المواد 7، 8، 9، 10، 10 مكرر، 2 و14 من هذا القانون، بغرامة من 500.000 دج إلى 10.000.000 دج، كما يعاقب الأشخاص المعنويون أي المؤسسات المالية الواردة في النص بغرامة من 10.000.000 دج إلى 50.000.000 دج، دون الإخلال بعقوبات أشد[1].

[1] المادة 34 من القانون رقم 05-01 السابق الذكر.

الخاتمة

يعد الإعلام الذي يقوم به محافظ الحسابات من أهم المهام التي خول له القانون القيام بها، فهذا الأخير ملزم بإعلام كل من المساهمين أو حاملي القيم المنقولة، المديرين وكذا الغير المتمثل في كل من وكيل الجمهورية والأجراء عن طريق لجنة المشاركة وكذا خلية معالجة الإستعلام المالي.

عموما، فإنه يلاحظ من خلال إستقراء النصوص القانونية الخاصة بواجب الإعلام أنه وبالرغم من قيام المشرع الجزائري بإستنباط كل أو معظم الأحكام المنظمة للشركات التجارية من القانون الفرنسي، إلا أنه بقي جامدا ولم يقم بمسايرة التطورات التي شهدها الثاني، وهو الأمر الذي أدى إلى وجود ثغرات ونقائص من الضروري تداركها لأجل توضيح الأمور وكذا حماية كل المصالح المتضاربة في الشركة والتي يمكن إيرادها بصفة عامة فيما يلي:

ـ يتوجب على أعضاء مجلس الإدارة في ظل القانون الجزائري حيازة أسهم الضمان بنسبة 20% من رأسمال الشركة، بمعنى أنهم مساهمون إلزاميا، وهو الأمر الذي يشكل عائقا أمام كل شخص يود أن يكون عضوا، ولاسيما إذا ماتوافرت فيه الكفاءة أو المؤهلات اللازمة، أما المشرع الفرنسي فقد قام بإستبعاد هذا الشرط، لكونه تفطن بأنه عائق في تطور شركات المساهمة التي تعد الركيزة الأساسية لإقتصاد أية دولة، ولهذا السبب لم يعد القانون الفرنسي يشترط حيازة أسهم الضمان كشرط لعضوية مجلس الإدارة.

إن المشرع الجزائري وإن أنشأ شركة المساهمة ذات مجلس المديرين وذات مجلس المراقبة بموجب المرسوم التشريعي رقم 93ـ08 الموافق 25 أبريل 1993، إلا أنه أغفل في كثير الحالات هذا النظام الحديث، كونه تعرض في العديد من المواد القانونية لمجلس الإدارة فقط دون الإشارة لأعضاء مجلس المديرين أو لأعضاء مجلس المراقبة أو للمدير العام، ومن ثم، يستوجب الوضع القيام بعملية التعديل مراعاة لذلك. يتعلق الأمر هنا خاصة بتعديل المادة 750 من القانون التجاري، والتي تخص تقديم مشروع الإدماج أو الإنفصال من طرف مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة وذلك بإضافة أعضاء مجلس المديرين.

تناول المشرع إجراء الإخطار الذي يقوم به محافظ الحسابات في حالة إكتشافه أفعال من شأنها عرقلة مواصلة الإستغلال، إلا أنه لم يعمل على تحديد الآجال الواجب إحترامها خلال مختلف المراحل التي يمر بها، رغم أنه كان من الأفضل أو من الأحرى تبيان هاته المسألة لتفادي الإشكالات التي قد تثار من الناحية العملية.

إنه وإن فرض المشرع قيام محافظ الحسابات بإعلام وكيل الجمهورية، إلا أن هذا الإلتزام قد شمل الأفعال الجنحية تبعا لما جاءت به الفقرة الثانية من المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري، وهذا على خلاف ما نجده في المادة 830 من نفس القانون المتعلقة بالمسؤولية المترتبة عن عدم الإبلاغ عن الوقائع الإجرامية والتي تعد أشمل وأوسع كونها تضم جميع أصناف الجرائم ومن ثم، كان من الأفضل القيام بعملية التعديل في النص العام تماشيا مع ما هو موجود في الأحكام الجزائية، هذا فضلا عن ضرورة تبيان الوضع فيما يخص إجراءات الإعلام والتي عرفت فراغا نظرا لعدم تحديد شكل الإبلاغ وكذا الآجال.

ليس هذا فحسب، بل إنه وإن تطلب قانون العمل تزويد لجنة المشاركة أي ممثلي الأجراء والتي تقابلها في التشريع الفرنسي لجنة المؤسسة، ببعض المعلومات وخول لهم في نفس الوقت الإطلاع على الكشوف المالية الخاصة بالهيئة المستخدمة، إلا أنه لم ينص صراحة بخلاف ماهو عليه الوضع في التشريع الفرنسي على حق اللجنة في إستدعاء محافظ الحسابات لأجل طلب توضيحات فيما يخص الوثائق المبلغة كونه أكثر دراية بكل ما يتعلق بالجانب المحاسبي والمالي، وهي المسألة التي كان من المفروض الإشارة إليها في ظل القانون الجزائري نظرا للدور الهام الذي قد يلعبه محافظ الحسابات في هذه الحالة لإنارة ممثلي الأجراء حتى يتمكنوا من آداء مهمتهم على بينة تامة.

وأخيرا، فإنه حبذا لو قام المشرع الجزائري بالتعديلات وذلك مسايرة لما هو معمول به في ظل القانون الفرنسي من أجل تسهيل عمل محافظ الحسابات، وتمكينه من آداء وظائفه على أحسن وجه وفي أقرب الآجال، إذ أنه كلما كانت النصوص القانونية واضحة وبسيطة كلما كانت مهمة هذا الأخير داخل شركة المساهمة ناجعة وفعالة، إذ أن الإعلام يساعد المعنيين بالأمر على إكتشاف الأخطاء أو المخالفات أو

الإختلاسات أو الجرائم المرتكبة، والتي من شأنها أن تشكل حاجزا أمام تطور الشركة، بل وقد تعد خطرا عليها وتهدد إستمرارها.

قائمة المصادر

I . قائمة المصادر باللغة العربية

أولا: النصوص التشريعية والتنظيمية حسب التسلسل التاريخي

- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري، ج. ر. الصادرة في 13 ديسمبر 1975، العدد 101، ص. 1306.
- القانون رقم 88ـ01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، ج. ر. الصادرة في 13 يناير 1988، العدد 02، ص. 18.
- القانون رقم 88ـ14 المؤرخ في 03 مايو1988، يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، ج. ر. الصادرة في 4 مايو 1988، العدد 18، ص. 749.
- القانون رقم 91ـ08 الموافق 7 أبريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. الصادرة في أول مايو 1991، العدد 20، ص. 651.
- المرسوم التشريعي رقم 93ـ08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75 ـ 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ج.ر. الصادرة في 27 أفريل 1993 ، العدد 27، ص. 3.
- المرسوم التّشريعي رقم 93-10 المؤرخ في 23 مايو1993 يتعلق ببورصة القيم المنقولة، ج.ر. الصادرة في 23 مايو1993، العدد 34، ص. 3، المعدل والمتمم بالأمر رقم 96-10 المؤرخ في 10 جانفي 1996، ج. ر. الصادرة في 14 جانفي 1996، العدد 03، ص. 34.
- المرسوم التنفيذي رقم 95-435 المؤرخ في 23 ديسمبر 1995، يتضمن تطبيق أحكام القانون التجاري المتعلقة بشركات المساهمة والتجمعات،ج.ر.الصادرة في 24 ديسمبر1995

العدد 80، ص. 3.

- الأمر رقم 95-25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة الصادر في 25 سبتمبر 1995، ج.ر. الصادرة في 27 سبتمبر 1995، العدد 55، ص. 6.
- المرسوم التنفيذي رقم 96 ـ 136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج.ر. الصادرة في 17 أبريل 1996، العدد 24، ص. 5.
- الأمر رقم 97-02 الصادر في 11 يناير 1997، يتمم القانون رقم 90-11 المؤرخ في 21 أبريل 1990 والمتعلق بعلاقات العمل، ج.ر. المؤرخة في 12 يناير 1997، العدد، 3، ص. 6.
- القرار الصادر في 9 أكتوبر 1999، يحدد كيفيات إعداد وتجميع حسابات المجمع، ج. ر. الصادرة في 8 ديسمبر 1999، العدد 87، ص. 8.
- القرار الصادر في 9 أكتوبر 1999 يتضمن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع، ج. ر. 22 ديسمبر 1999، العدد 91، ص. 3.
- المرسوم التنفيذي رقم 02-127الصادر في 07 أفريل 2002 المتضمن إنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي وتنظيمها وعملها، ج,ر, 1 أبريل 2002، العدد 23، ص، 16، المعدل والمتمم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 13-157 الصادر في 15 أبريل 2013، ج. ر. الصادرة في 28 أبريل 2013، العدد 23، ص. 6.
- القانون رقم 03-04 المعدل والمتمم للمرسوم التّشريعي رقم 93-10 يتعلق ببورصة القيم المنقولة، المؤرخ في 17 فيفري 2003، ج.ر. المؤرخة في 19 فيفري 2003، العدد11، ص. 16.

- النّظام رقم 03ـ01 المتعلق بالنّظام العام للمؤتمن المركزي على السندات، المؤرخ في 18 مارس2003، ج. ر. الصادرة في 30 نوفمبر2003، العدد 73، ص. 5.
- النظام رقم 04ـ01 يعدل ويتمم نظام لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها رقم 96ـ02 والمتعلق بالإعلام الواجب نشره من طرف الشركات والهيئات التي تلجأ علانية إلى الإدخار عند إصدارها قيما منقولة، المتضمن نظام لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة المؤرخ في 08 جويلية 2004.
- القانون رقم 04ـ15 المؤرخ في 10 نوفمبر 2004 المعدل والمتمم لقانون العقوبات، ج.ر. الصادرة في 10 نوفمبر 2004، العدد 71، ص. 8.
- القانون رقم 05ـ01 الموافق 6 فبراير 2005 يتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، ج. ر. الصادرة في9 فبراير 2005، العدد، 11، ص. 3.
- المرسوم التنفيذي رقم 06ـ05 الصادر في 9 يناير 2006، يتضمن شكل الإخطار بالشبهة ونموذجه ومحتواه ووصل إستلامه، ج. ر.15 الصادرة في يناير 2006، العدد 2، ص. 6.
- القانون رقم 07ـ11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، ج. ر. الصادرة في 25 نوفمبر 2007، العدد 74، ص. 3.
- المرسوم التنفيذي رقم 08ـ275 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 المتضمن إنشاء خلية معالجة الإستعلام المالي وتنظيمها وعملها، ج. ر. الصادرة في 7 سبتمبر 2008، العدد 50، ص. 14.
- القانون رقم 09 ـ 09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، ج. ر. الصادرة في 13 ديسمبر 2009، العدد 78، ص. 3.
- القانون رقم 10ـ01 المنظم لمهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر في 25 جويلية 2010، ج. ر. الصادرة في 11 يوليو 2010، العدد 74، ص. 5.
- القانون رقم 10 ـ 13 المؤرخ في 29 ديسمبر 2010، المتضمن قانون المالية لسنة 2011، ج. ر. الصادرة في 30 ديسمبر 2010، العدد 80، ص. 3.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 يناير 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج. ر. الصادرة في 2 فبراير 2011، العدد 7، ص. 20.
- المرسوم التنفيذي رقم11-32 الصادر في 27 جانفي 2011 الخاص بتعيين محافظي الحسابات، ج.ر. الصادرة في 2 فيفري 2011، العدد 07، ص. 23.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة، وقواعد سير المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ج.ر. الصادرة في 2 فيفري 2011، العدد 07، ص. 10.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري2011، يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات، ج. ر. الصادرة في 2011، العدد 11، ص. 4.
- النظام رقم 12-01 المؤرخ في 12 يناير 2012، والمتعلق بالنظام العام لبورصة القيم المنقولة، ج.ر. الصادرة في 14 جانفي 2012، العدد الأول، ص. 5 المعدل والمتمم للنظام رقم 97-03 المؤرخ في 18 نوفمبر1997، والمتعلق ببورصة القيم المنقولة، ج. ر. الصادرة في 29 ديسمبر1997، العدد 87، ص. 6.
- القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ج. ر. الصادرة في 30 أبريل 2013، العدد 24، ص. 12.
- القرار المؤرخ في 12 يناير 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، ج. ر. الصادرة في 30 أبريل 2014، العدد 24، ص. 22.
- القانون رقم 15-06 الصادر في 15 فبراير 2015، المعدل والمنمم للقانون رقم 01.05 الموافق 6 فبراير 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما، ج. ر. 15الصادرة في فبراير 2005، العدد 08، ص. 4.
- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق : المعيار الجزائري للتدقيق 210 ، المعيار الجزائري للتدقيق 505 ، المعيار الجزائري للتدقيق 560،

المعيار الجزائري للتدقيق 580.

- المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق: المعيار الجزائري للتدقيق 300، المعيار الجزائري للتدقيق 500، المعيار الجزائري للتدقيق 510، المعيار الجزائري للتدقيق 700.
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:

ـ المعيار الجزائري للتدقيق 520 "الإجراءات التحليلية"

ـ المعيار الجزائري للتدقيق 570 "إستمرارية الإستغلال"

ـ المعيار الجزائري للتدقيق 610 "إستعمال أعمال المدققين الداخليين"

ـ المعيار الجزائري للتدقيق 620 "إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق".

- المقرر رقم 150 المؤرخ في 2017، يتضمن معايير التقرير الجزائرية: 300، 500، 510 و700.
- المقرر رقم 77 الصادر في 27 سبتمبر، 2018 يتضمن معايير التقرير الجزائرية: 230، 501، 530 و540.

ثانيا: المراجع حسب التسلسل التاريخي

- علي سيد قاسم، مراقب الحسابات–دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.
- عبد الفتاح الصحن وأحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطبع والنشر، الإسكندرية، 1991.

- عطوان مروان، الأسواق المالية والنقدية، البورصات ومشكلاتها في عالم النقد والمال، الجزء الأول، أدوات وآلية نشاط البورصات في الإقتصاد الحديث، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1993.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، أكتوبر 2003.
- محمد فريد العريني، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة، 2003.
- نادية فضيل، شركات الأموال في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- إلياس ناصيف، الكامل في القانون التّجاري، الطبعة الثانية، عويدات للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2003.
- أحمد محمد محرز، الوسيط في الشركات التّجارية، الطبعة الثانية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2004.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
- أحمد الورفلي، توزيع أرباح الشركات التجارية، المكتب الجامعي الحديث، 2006.
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- عياد عبد العزيز، تبييض الأموال والقوانين والإجراءات المتعلقة بالوقاية منها ومكافحتها في الجزائر، الطبعة الأولى، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات . الناحية النظرية والعملية .،دار النشر وائل "علم ينتفع به"، 2007.
- فاروق ابراهيم جاسم، حقوق المساهم في شركة المساهمة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.
- الطيب بلولة، ترجمة إلى العربية: محمد بن بوزة، قانون الشركات، سلسلة القانون في الميدان، دار بارتي للنشر، الجزائر، 2008.
- فاروق ابراهيم جاسم، حقوق المساهم في شركة المساهمة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.
- محمد عبد الفتاح، إطار مقترح لتدقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء ممارسات إدارة الأرباح .–دراسة ميدانية– محاضرات في القانون (كلية التجارة) جامعة عين شمس، دون سنة نشر.
- عبد الباسط كريم مولود، تداول الأوراق المالية دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، 2009.
- محمد فريد العريني، الشركات التجارية، دار الجامعة الجديدة للنشر (مصر)، 2009 .
- فوزي محمد سامي، الشركات التجارية ـ الأحكام العامة والخاصة ـ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.
- سعيد يوسف البستاتي وعلي شعلان عواضة، الوافي في أساسيات قانون التّجارة والتجار (الشركات التجارية، المؤسسة التّجارية، الأسناد التجارية)، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2011.

- فتاحي محمد، حرية تداول السهم في شركة المساهمة في القانون الجزائري (دراسة مقارنة)، دار الخلدونية للنشر، 2013.
- سميحة القيلوبي، الشركات التجارية، الطبعة السادسة، دار النّهضة العربية، مصر، 2014.

ثالثا: المحاضرات حسب التسلسل التاريخي

- فرحة زرواي صالح، محاضرات مادة القانون التجاري، السنة الثالثة ليسانس، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2000ـ2001.
- فرحة زراوي صالح، محاضرات مادة القانون التجاري، السنة الثالثة ليسانس، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2006ـ2007.
- فرحة زراوي صالح، محاضرات مادة المصطلحات القانونية، مدرسة الدكتوراه، تخصص قانون الأعمال المقارن، كلية الحقوق، جامعة وهران،2007ـ2008.
- فرحة زراوي صالح، محاضرات مادة المصطلحات القانونية، مدرسة الدكتوراه تخصص قانون الأعمال المقارن، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2008ـ2009.

رابعا: المذكرات والأطروحات حسب التسلسل التاريخي

- فنينخ نوال، سندات الاستحقاق البسيطة وسندات الاستحقاق المركبة، دراسة مقارنة، مذكرة ماجستير في الحقوق، جامعة وهران،2001ـ2002.
- بن عزوز فتيحة، حماية الأقلية في شركة المساهمة، مذكرة ماجستير في الحقوق، تخصص قانون خاص، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2007ـ2008.

- بن غالية سمية فاطمة الزهراء، حرية المساهم في التنازل عن الأسهم، مذكرة ماجستير في القانون تخصص قانون الأعمال، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2007ـ2008.
- عدنان شهلة، النظام القانوني لمحافظ الحسابات في شركة المساهمة (دراسة مقارنة)، مذكرة ماجستير تخصص قانون الأعمال المقارن، جامعة وهران، 2011ـ2012.
- بوقرو سعيد، الاتفاقيات بين شركة المساهمة ومديرها أو الشركاء، رسالة دكتوراه في الحقوق، تخصص قانون الأعمال، جامعة وهران، 2011ـ2012.
- مزوار فتحي، حماية المساهم في شركة المساهمة . دراسة في القانون المقارن، مذكرة ماجستير في القانون الخاص، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011ـ2012.
- ميراوي فوزية، أجور مديري الشركات التجارية في القانونين الجزائري والفرنسي، رسالة دكتوراه في الحقوق تخصص قانون أعمال، جامعة وهران، 2012ـ2013.
- بلعربي خديجة، المميزات القانونية للسهم، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، جامعة وهران، 2014ـ2015.
- بن عزوز فتيحة، دور لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة في حماية المساهم في شركة المساهمة، رسالة دكتوراه في العلوم، تخصص قانون خاص، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2015ـ2016.
- حميدة نادية، الأموال الإحتياطية في شركة المساهمة، أطروحة دكتوراه في الحقوق تخصص قانون الأعمال، جامعة وهران 2، 2015ـ2016.
- هازل عبد الله، الممثل الدائم للشخص المعنوي القائم بالإدارة في شركة المساهمة: دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه تخصص قانون الأعمال المقارن، جامعة وهران 2، 2016ـ2017.

- بن ويراد أسماء، حماية المساهم في شركة المساهمة، أطروحة دكتوراه في الحقوق تخصص قانون الأعمال، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2016ـ2017.
- بوجنان نسيمة، إندماج وانفصال الشركات التجارية، أطروحة دكتوراه قانون خاص، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، 2016ـ2017.
- حمليل نورة، النظام القانوني للسوق المالية الجزائرية، أطروحة دكتوراه علوم تخصص قانون، جامعة مولود معمري تيزي وزو، دون تاريخ مناقشة.

خامسا: المقالات حسب التسلسل التاريخي

- فرحة زراوي صالح، وظيفة المراقبة الحسابية لمندوبي الحسابات في الشركات التجارية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية والسياسية، جامعة وهران، العدد 1، 1994.
- لباد ناصر، السلطات الإدارية المستقلة، مجلة الإدارة، العدد 1، 2001.
- سعيد بوقرور، محافظ الحسابات في شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، مجلة المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، العدد 03، 2007.
- فرحة زراوي صالح وحميدة نادية، الوضعية القانونية للمنتفع بالأسهم في شركة المساهمة، مجلة المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، العدد 03، 2007.
- سعيد بوقرور، محافظ حسابات شركة المساهمة من الوكالة إلى المهام القانونية، مجلة المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، العدد 03، 2007.
- بن حملة سامي، مفهوم إندماج الشركات التجارية في القانون التجاري، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد ب، جامعة منتوري قسنطينة. العدد 28، ديسمبر 2007.
- ميراوي فوزية، الإتفاقيات العادية في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، العدد 05، 2009.

- هدى خليل الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 28، 2011.
- مفتاح بوجلال، الإتفاقيات المحظورة في شركة المساهمة، مجلة المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، العدد 8، 2012.
- طيطوس فاتح، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة الجزائر، العدد 9، جوان 2013.
- وهيبة الهاشمي، خلية معالجة الإستعلام المالي، مجلة الإجتهاد للدراسات القانونية والإقتصادية، جامعة تامنغاست، العدد 04، جوان 2013.
- ميراوي فوزية، مراقبة الحسابات السنوية من طرف محافظ الحسابات في الشركات التجارية، مجلة المؤسسة والتجارة، جامعة وهران، العدد 11، 2015.
- علي فوزي إبراهيم، حماية الأقلية من القرارات التعسفية في قانون الشركات العراقي، مجلة السياسة والقانون، بغداد، العدد 15، جوان 2016.
- معن عبد الرّحيم جويجان، النّظام القانوني لتخفيض رأس مال الشركة المساهمة، مجلة المحقق المحلي للعلوم القانونية والسياسية، العراق، العدد 1، السنة التاسعة، 2017.
- عمار مصطفاوي، دور خلية معالجة الإستعلام المالي في مكافحة العمليات المالية المشبوهة، مجلة الفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 75، جوان 2017.
- محمد الطاهر سعيود، دور خلية معالجة الإستعلام المالي في الوقاية من جريمة تبييض الأموال ومكافحتها، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49، المجلد أ، جوان 2018.
- فداوي أمينة، قياس ممارسات الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، جامعة باجي مختار عنابة، العدد 4، دون سنة نشر.

IIـ قائمة المصادر باللغة الفرنسية

1- Lois et décrets par ordre chronologique

- Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, du 26 juillet 1966, 1366, JORF. n° 171, p. 6402. (Modifié par Loi n°94-640 du 25 juillet 1994 - art. 8 JORF 27 juillet 1994 Abrogé par Ordonnance 2000-912 du 18 septembre 2000, art. 4 JORF 21 septembre 2000).
- Loi n° 2008-776 du 4 août 2008 pour la Modernisation de l'économie, J.O.R.F. n° 0181 du 05 août 2008, texte n° 1, p. 1 2471.
- Décret n° 2015-545 du 18 mai 2015, *Relative aux conventions et engagements réglementés,* J.O.R.F. n° 0115 du 20 mai 2015, texte n° 9, p. 8508.
- Loi n° 2015-994 du 17 aout 2015 relative au dialogue social et à l'emploi, J.O.R.F. n°0189 du 18 aout 2015, p. 143246, texte n° 3.
- Décret n° 2017-540 du 12 avril 2017 modifiant le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes, J.O.R.F. n° 0089 du 14 avril 2017, texte n° 36.

2- Ouvrages par ordre chronologique

- M.COZIAN et A.VIANDIER, *Droit des sociétés, 2ème éd., Litec, Paris, 1988.*
- J.-P. BERTREL et M. JEANTIN, *Fusions et acquisitions de sociétés commerciales,* 2ème éd., Litec, 1991.
- Y. GUYON, *Droit des affaires,* t.1, 7ème éd, économica, Paris, 1992.

- G. RIPERT, R . ROBLOT et M. GERMAIN, *Traité de droit commercial*, t. 1, L.G.D.J. 15ème éd., 1993.
- J. Moneger et TH. Granier, *Le commissaire aux comptes*, éd. Dalloz, 1995.
- J. POTDEVIN, *Le commissaire aux comptes*, DELMAS, Dalloz, 1ère éd., 1996.
- M.-M. B. MERCADAL et PH. JANIN, *Sociétés commercial*es, Dalloz, 1996.
- M. REFAIT, *Epargne et investissement*, coll. que sais-je ? P.U.F, Paris, 1998.
- D. SCHMIDT, « *Des conventions réglementées » à la publication des transactions entre parties liées*, Mél. PH. MERLE, Liber pmicornnu, éd. Dalloz, 1998.
- M. JUGLART et B. IPPOLITO, *Les sociétés commerciales*, cours de droit commercial, 10ème éd., Montchrestien, Paris, 1999.
- M. SALAH, *Les sociétés commerciales*, t. 1, collection Droit des Affaires, 2001.
- M.SALAH, *Les valeurs mobilières émises par les sociétés par actions, collection droit des affaires*, EDIK, 2001.
- CNCC., NI IX, *Le rapport du commissaire aux comptes sur les conventions réglementées*, collection note d'information, juin 2001.
- PH. MERLE, *Droit commercial, sociétés commerciales*, 9ème éd., Dalloz, Paris, 2003.
- J. LE MAUX, *Les bénéfices privés : une rupture de l'égalité e*ntre les notions actionnaires, Rev. Finance contrôle stratégie, vol.6, n°1, mars 2003.
- G.-A. LIKILLIMBA, *La fidélité en droit privé***,** PUAM, 2003.

- V. DEFFAINS et C. CRAPSKY, *Comptabilité générale, principes, opérations courantes, opérations de régularisation, états financiers* anglo-saxons, éd. Bréal, coll. Lexifac, 4ème éd., 2006.
- E. GARAUD, *Commissaire aux comptes*, JCP. 2006, fasc. 1085.
- Phu Dao-LE FLECHER, *Controle de la conformité de l'information financière des sociètès cotèes aux normes comptables par l'AMF en France: Analyse comparative avec deux modèles anglo-amèricains (la SEC et le FRRP)"Conptabilité et environnement",* Mai 2007, France. pp.CD-Rom, 2007
- D.PORACHIA, L. MERLAND et M. LAMOUREUX, *Commissaire aux comptes*, rép. sociétés, , 38e année, Dalloz, T.VI, septembre 2008.
- A. CHARV, A. COURET et B. MERCADAL, Mémento pratique Francis le Febvre, Droit des affaires, sociétés commerciales 2008.
- A. BURLAND, V. GOMEZ-BASSAC et F. ROUIX, *Droit des sociétés et autres groupements d'affaires*, LMD collection, sup. foucher, 2008-2009.
- CH. DE LANZAIRGHEIN, J. L. NAVAMO et D. NECHELIS, *Droit comptable*, éd., Dalloz, 2010.
- CNCC, *Les interventions du commissaire aux comptes relatives aux opérations concernant le capital social et les émissions de valeurs mobilières*, réduction du capital, t.1, département édition, 2011.
- Ph. MERLE, *Droit commercial, Sociétés commerciales*, 12ème éd, Dalloz, 2012.

3- Articles par ordre chronologique

- M. GERMAIN, *Le transfert du droit de vote in la stabilité du pouvoir et du capital dans les sociétés par actions*, R.J. com. 1990.

- M. SALAH, *Pour une perfectibilité du fonctionnement des sociétés commerciales*, Rev. alg., vol. n°1, 1991.
- H. BOISSEL DOMBREVAL, *Le droit d'information des actionnaires des sociétés non cotées après les réformes récentes,* Gaz pal. n° 147/148, 26/27 mai 2004.
- F. ZERAOUI-SALAH, *La répartition des pouvoirs généraux entre le conseil d'administration et son président* : *quelle solution* ?, Rev. Entrep. Com. n° 2005.
- H. Matsopoulou ; Bull. Joly soc. 2006, p. 1357, obs. Th. Granier ; Bull. CNCC, n° 143, p. 493, obs. Ph. MERLE.
- AT. CHRISTIAN, N. CHAPPE, P-H. MORANT et L. THOMAS, *La protection des actionnaires et bénifices privés*, Rev. économique, v. 58, presses de science po., 2007/6.
- F. ZERAOUI-SALAH, *Les conventions interdites dans la société par actions : des correctifs nécessaires,* Rev. entrep. com. n° 2009.
- A. ROBERT, *Le commissaire aux comptes devant la Commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers*, La semaine juridique entreprise et affaires, n° 20, 14 mai 2009.
- CNCC, NI.V., *Les interventions du commissaire aux comptes relatives aux opérations concernant le capital social et les émissions de valeurs mobilières -Libération d'une augmentation du capital par compensation avec des créances*-, t. 2, collection note d'information, juin 2010.
- AMF et CNCC, *Les relations entre les commissaires aux comptes et l'AMF: Actualisation du guide de lecture de l'article L.621-22 du code monétaire et financier*, Juillet 2010.
- G. GUEZ, *Opérations de fusion -communication ANSA-,* Rev. Francophone des laboratoires, vol. 42, n° 440, mars 2012.

- F.ZERAOUI-SALAH, *La désignation facultative ou obligatoire des commissaires aux comptes de sociétés commerciales : les dernières modifications de textes ou un imbroglio législatif difficilement justifiable,* Rev. entrep. com. , n° 7, 2011.
- M. SALAH, *La convocation aux assemblées générales des sociétés commerciales, une réglementation à réécrire*, Rev. entrep. com. n° 2012.
- S. HADJ-ALI*, Groupements d'entreprises :* ce qu'il faut savoir, publié dans El-Watan, le 18 juin 2012.
- M.SALAH, *L'information des associés de sociétés commerciales : une nécessité à affermir, Rev. entrep. com. n°9-2013.*
- D. BOUBIR, *de l'IFAC en général et du risque d'audit selon le cadre conceptuel du référentiel international d'audi*t, ISA, CNCC, *L'auditeur*, Revue périodique n°02, *Le commissaire aux comptes partenaire légal*, 2014.
- Bull. CNCC, *Les conventions réglementées et courantes*, collection note d'information, février 2014.
- B. DONDERO, *L'usufruitier et le dividende prélevé sur les réserves*, Gaz. Pal, édition spécialisée, dimanche 26 au mardi 28 juillet 2015.
- *CNCC, Communiqué de la CNCC sur les nouvelles dispositions relatives au rapport du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés 05 Juin 2015, Janvier 2016.*
- Y. BOULAHDOUR, *Holding & groupe*, CNCC, revue périodique *L'auditeur*, n°5, les 5ème assises du commissariat aux comptes, Béjaia, les 8 et 9 mai 2016.
- Bull. CNCC, *Les conventions réglementées et courantes*, collection note d'information, février 2014.

- *CNCC, Communiqué de la CNCC sur les nouvelles dispositions relatives au rapport du commissaire aux comptes sur les conventions et engagements réglementés 05 Juin 2015, Janvier 2016.*
- A. LEBBAH, *La qualité de l'information financière produite par le système comptable financier*, rev. des economies financières, bancaires et de management, Université d'Oran 2, n° 06, mars 2018.

4- Théses de Doctorat

- A. ARNAUD-VALLÉE *, La protection de l'épargnant*, Thèse de doctorat, Univ- Montpellier I , Faculté de Droit, 2002.
- *L. BRUNOUW, L'exercice du contrôle dans les sociétés anonymes, DEA,* LILLE II, université du droit et de la santé, octobre 2003.
- A. TRAORE, *Les incidences de diversification des valeurs mobilières sur le droit de vote dans les sociétés par action, thèse de Doctorat en droit privé,* université clermont I université d'auvergne, U.F.R de Droit et sciences politique, 2010.
- XINYU HU, *Le groupe de sociétés en droit français et en droit chinois,* Thèse de Doctorat en Droit privé, Université d'Amers, 2010.
- S. ZREIK, *Conventions réglementées et intérêt social en droit comparé (Liban- France-USA),* Thèse de doctorat en Droit, Faculté de droit et des sciences politiques, Université Paris II, Mars 2011.
- A. ZIANI, *Le rôle de l'Audit interne dans l'amélioration du gouvernement de l'entreprise -cas entreprises Algériennes-*,Thèse de doctorat en sciences économique, Université Tlemcen, 2013-2014.
- CH. MAO, *Les opérations de capital social en Droit français et chinois*, Thèse de doctorat, Université Panthéon, Assas, 2016.
- T-F. N'GOMA, *L'augmentation de capital en situation difficile : le cas des entreprises françaises cotées,* Thèse de Doctorat Gestion et

Management, Université de Bretagne occidentale Brest, France, 2016-2017.

5- Jurisprudence par ordre chronologique

- T. Cour, Paris, 10 Janvier 1980. Rev. Soc. 1981, p. 142, Note B. BOULOC.
- C.A. Lyon, 21 Janv.1986, Bull. CNCC 1986, n°62, p.182, note E. du Pontavice.
- C. A. Paris, 29 nov.1990, R.J. com 1992, note J.-C. MAY.
- Cass. Com., 4 Jan. 1994, n°91-20.256, note DE GASTE.
- Cass. Com., 14 nov. 1995, Dr. Soc. 1996, note. D. VIDAL.
- CA Paris, 1 ch., sect. H, 7 mars 2000, Juris Data n° 2000; Bull. Joly Sociétés 2000, p. 493, obs. J.-F. Barbieri ; JCP G éd. 2000, II, 10408, obs. R. Drago ; J.C.P. éd. E 2000, p. 992, obs. A. Couret ; Bull. Joly Bourse 2000, p. 244, obs. N. Rontchevsky ; Bull. CNCC, n° 119, p. 354, obs. Ph. Merle ; Bull. COB mars 2000, p. 16 ; Dr. Pén. 2000, comm. 74, obs. J.-H. Robert ; R.T.D. com. 2000, p. 405, obs. N. R.
- Cass. com., 11 juil. 2000, note Ph. Merle, Bull. CNCC. n° 121, mars 2001.
- TGI Paris, 13 Juin 2001, Bull. CNCC. 2001, p. 631, note PH. MERLE.
- CA. Versailles, 12 sept. 2002, Bull. CNCC. 2002, p. 572, note PH. MERLE.
- C.A. Paris, 8 avril 2005, Bull. CNCC. n° 139, septembre 2005, note Ph. MERLE.
- Cass. com., 11 juillet 2006, Bull. civ. 2006, IV, n° 171 ; Bull. Joly Bourse 2006, p. 443, obs. B. Garrigues et S. Bonfils ; Rev. AMF sept. 2006, n° 28, p. 4 ; D. affaires 2006, p. 2033, obs. A. Lienhard ;

Dr. Sociétés 2006, n° 165, obs. Th. Bonneau ; RJDA 2006, n° 1148 ; Rev. Lamy dr. Aff. 2006, p. 10, obs.

- Cass. com., 18 mai 2010, Bull. CNCC, n° 159, sept. 2010, p. 527, note Ph. MERLE.
- Cass. com., 27 mars 2015, Bull. CNCC, n° 14-16246, note B. DONDERO, p. 2213.

6- SITES D'INTERNET

- mf-ctrf.gov.dz
-

الفهرس

المقدمة 1

الباب الأول: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام حاملي القيم المنقولة 10

الفصل الأول: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين عن القرارات المتعلقة بنشاط الشركة أو التي تمس بمصالحها 13

المبحث الأول: الإلتزام بالإعلام المتعلق بالنشاط العام للشركة 14

المطلب الأول: الإعلام المتعلق بالتقرير السنوي العام لشركة المساهمة غير المسعرة في البورصة 14

أولا: كيفية تقديم التقرير السنوي العام 16

أ. السمات الرئيسية للتقرير 16

ب.إستعانة محافظ الحسابات بأدلة الرقابة 17

ثانيا: محتوى التقرير السنوي العام وتحديد مدى فعاليته 22

أ. محتوى التقرير السنوي 23

ب.مدى فعالية التقرير السنوي العام 40

المطلب الثاني: الإعلام المتعلق بالشركات المسعرة في البورصة وجماعات الشركات 46

أولا: الإعلام المتعلق بالشركات المسعرة في البورصة 47

أ. تعريف الشركات المسعرة في البورصة 49

ب. تقرير محافظ حسابات الشركات المسعرة في البورصة 51

ثانيا: الإعلام المتعلق بمجموعة الشركات 56

أ. تعريف مجموعة الشركات 56

ب.تقرير محافظ الحسابات مجموعة الشركات 59

المبحث الثاني: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين عن القرارات التي تمس بمصلحة الشركة 67

المطلب الأول: مدى إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين عن الإتفاقيات المبرمة بين المديرين أوالشركاء والشركة 67

المطلب الثاني: مدى إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المساهمين عن القرارت المتعلقة بمصير الشركة 79

أولا: الإعلام المتعلق بقرار تحويل الشركة..... 79

ثانيا: الإعلام المتعلق بعملتي الإدماج والإنفصال 81

الفصل الثاني: مدى إلتزام محافظ الحسابات بإعلام حاملي الأسهم وحاملي القيم المنقولة الأخرى عن القرارات المتعلقة برأس المال 86

المبحث الأول: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام حاملي الأسهم عن القررات التي تمس مصالحهم 88

المطلب الأول: الإلتزام بالإعلام المتعلق بالأرباح أو الأسهم 88

أولا: الإعلام المتعلق بالأرباح 89

أ. الإعلام في حالة توزيع أرباح مخالفة للأحكام التأسيسية 91

ب . الإعلام في حالة إلغاء الحق في الأرباح أو الحق في الأموال الإحتياطية بالنسبة لبعض المساهمين 95

ثانيا: الإعلام المتعلق بالأسهم..... 100

أ. الإعلام في حالة مخالفة الشروط الإتفاقية المتعلقة بحق الموافقة أثناء التنازل عن الأسهم ... 101

ب . الإعلام المتعلق بعدم حيازة المديرين لأسهم الضمان أو تداولها..... 104

المطلب الثاني: الإعلام المتعلق بحق المشاركة في الجمعيات العامة والتصويت فيها 111

أولا: الإعلام المتعلق بحق المشاركة في جلسات الجمعيات العامة 111

ثانيا: الإعلام المتعلق بحق التصويت في جلسات الجمعيات العامة..... 113

المبحث الثاني: مدى إلتزام محافظ الحسابات بإعلام حاملي الأسهم وحاملي القيم المنقولة الأخرى عن القرارات التي تمس برأسمال الشركة..... 119

المطلب الأول: الإلتزام بإعلام حاملي الأسهم عن القرارات التي تمس رأسمال الشركة..... 119

أولا: مدى إلتزام محافظ الحسابات بالإعلام المتعلق بالعمليات الواردة على رأس المال.....119

أ. الإعلام في حالة زيادة رأس المال..... 121

ب . الإعلام في حالة تخفيض رأس المال..... 124

ثانيا: مدى إلتزام محافظ الحسابات بإعلام حاملي الأسهم وحاملي القيم المنقولة الأخرى في حالة إصدار قيم أخرى بسيطة أو مركبة 130

ثانيا: الإعلام غير المباشر لبعض حاملي القيم المنقولة بإعتبارهم دائنين في علاقتهم مع الشركة 130

الباب الثاني: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المديرين والغير 138

الفصل الأول: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المديرين 141
المبحث الأول: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المديرين عن البرنامج العام لعملية المراقبة 143
المطلب الأول:إلتزام محافظ الحسابات بإعلام المسيرين عن التحقيقات التي قام بها المراقبات وسبر الآراء..... 143
المطلب الثاني: الإلتزام بالإعلام المتعلق بالوثائق المحاسبية..... 150
المبحث الثاني: الإلتزام بالإعلام الإستثنائي المتعلق بالوضعية المالية للشركة: واجب الإخطار 159
المطلب الأول: الإلتزام المتعلق بكل فعل من شأنه المساس بمواصلة إستغلال الشركة 159
أولا: المؤشرات الدالة على عدم إمكانية مواصلة الإستغلال 159
1ـ مؤشرات مرتبطة بالوضعية المالية أي ذات طبيعة مالية..... 162
2ـ مؤشرات ذات طبيعة عملية 162
3ـ مؤشرات أخرى 163
المطلب الثاني: إجراء الإخطار ومبدأ واجب إحترام السر المهني..... 164
أولا: إجراء الإخطار..... 164
المرحلة الأولى: إعلام رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين 166
المرحلة الثانية: إعلام مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة..... 167
المرحلة الثالثة: إعلام الجمعية العامة للمساهمين..... 169
المرحلة الرابعة: إعلام رئيس المحكمة التجارية..... 170

ثانيا: عدم إخضاع محافظ الحسابات لواجب إحترام السر المهني 171
الفصل الثاني: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام الغير 174
المبحث الأول: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام وكيل الجمهورية..... 176
المطلب الأول: نطاق إلتزام محافظ الحسابات بالإبلاغ عن الوقائع الجنحية 176
أولا: الوقائع الجنحية الواجب الإبلاغ عنها والهدف من الإبلاغ 177
أ. تحديد الوقائع الجنحية الواجب الإبلاغ عنها من قبل محافظ الحسابات 177
ب . الهدف من الإبلاغ..... 182
ثانيا: علاقة إستقلالية محافظ الحسابات بمهمة الإبلاغ وتجريده من السر المهني..... 184
أ. العلاقة ما بين إستقلالية محافظ الحسابات والإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية .. 185
ب . تجريد محافظ الحسابات من السر المهني أثناء قيامه بالإبلاغ..... 185
المطلب الثاني: إجراءات الإبلاغ ومسؤولية محافظ الحسابات في حالة الإخلال بالإلتزام الإبلاغ عن الأفعال الجنحية لوكيل الجمهورية..... 187
أولا: إجراءات إبلاغ محافظ الحسابات عن الأفعال الجنحية لوكيل الجمهورية..... 187
أ. شكل الإبلاغ عن الوقائع الجنحية لوكيل الجمهورية..... 187
ب . آجال الإبلاغ عن الوقائع لوكيل الجمهورية 188
ثانيا: مسؤولية محافظ الحسابات في حالة عدم إبلاغه عن الوقائع الجنحية..... 191
أ. قيام مسؤولية محافظ الحسابات في حالة عدم إبلاغه عن الوقائع الجنحية 191

ب . مسؤولية محافظ الحسابات في حالة خطأ في تكييف فعل بأنه جنحي..... 193

المبحث الثاني: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام لجنة المشاركة وخلية معالجة الإستعلام المالي 196

المطلب الأول: إلتزام محافظ الحسابات بإعلام لجنة المشاركة 196

أولا: التطور التاريخي لمشاركة الأجراء في تسيير الشركة..... 197

ثانيا: دور لجنة المشاركة ومدى إلتزام محافظ الحسابات بالإعلام 204

أ: دور لجنةالمشاركة.....205

ب: مدى إلتزام محافظ الحسابات بالإعلام.....216

المطلب الثاني: تبليغ محافظ الحسابات خلية معالجة الإستعلام المالي في إطار الوقاية من جريمة تبييض الأموال وتمويل الإرهاب 220

أولا: محتوى الإلتزام بالإخطار وكيفية تنفيذه.....223

ثانيا: الآثار المترتبة عن عدم إحترام الإلتزام بالإخطار 229

الخاتمة 234

قائمة المصادر 237

الفهرس 256

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، شركة المساهمة، مهمة الإعلام، المساهمين، وكيل الجمهورية، لجنة المشاركة، خلية معالجة الاستعلام المالي.

الملخص: يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في الرقابة على شركة المساهمة، حيث أوكل له القانون مهمة إعلام كل من المساهمين، المسيرين وكذا إعلام وكيل الجمهورية، وأخيرا إعلام أجراء الشركة من خلال لجنة المشاركة. إذ يتولى هذا الأخير إعلام المساهمين عن طريق إعداد تقرير يقدم أمام الجمعية العامة من أجل تمكين هؤلاء من معرفة كل ما يحدث داخل الشركة وحفاظا على مصالحهم، كما يقع على عاتق محافظ الحسابات إعلام المسيرين عن طريق إعداد تقرير خاص بالوضعية العامة للشركة، وكذا إعلامهم بكل فعل من شأنه المساس بإستمرارية الإستغلال داخل الشركة عن طريق قيامه بواجب الإخطار. كما يلزم هذا الأخير بالكشف لوكيل الجمهورية عن الوقائع الجنحية التي علم بها، وإعلام أجراء الشركة عن طريق لجنة المشاركة والتي تعمل من أجل المحافظة على حقوق العمال وإعلامهم بكل ما يمكنه المساس بمصالحهم داخل الشركة، يتولى محافظ الحسابات إعلام خلية معالجة الاستعلام المالي عن جميع العمليات ذات الصلة بتبييض الأموال وتمويل الإرهاب.

***Mots clés** : Commissaire aux comptes, société par actions, rôle d'information, actionnaires, dirigeants, procureur de la république, comité de participation, cellule de traitement du renseignement financier.*

***Résumé** : Le commissaire aux comptes joue un rôle important dans le contrôle de la société anonyme, où il lui a assigné la tâche d'informer les actionnaires, les dirigeants, ainsi que le procureur de la République, et enfin l'information des salariés de la société à travers le comité de participation. Il informe les actionnaires par la rédaction d'un rapport à l'Assemblée générale afin de leur permettre de savoir ce qui se passe au sein de l'entreprise et de préserver leurs intérêts, de même que le devoir de l'information des dirigeants en préparant un rapport spécial de la situation générale de la société, ainsi que de les informer de tout acte qui nuirait à la continuité de l'exploitation au sein de l'entreprise en effectuant le devoir de notification. Ce dernier est également tenu de communiquer au procureur des faits de méfait au courant d'entre eux, et la conduite société de médias à travers le Comité de participation, qui vise à préserver les droits des travailleurs et de les informer de tout ce qui pourrait porter atteinte à leurs intérêts au sein de l'entrepris, ainsi, le commissaire aux comptes est tenue d'informer la cellule de traitement du renseignement financier sur toutes les opérations qui concernent le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme.*

***Keyword :**Auditor, joint stock society, information role, stakeholder, managers, prosecutor of the republic, Committee of Participation, financial intelligence unit.*

***Abstract :** The auditor plays an important role in supervising the joint stock society. The law gives him the task of informing each of the shareholders, managers and the agent of the republic, and finally informing the society employees through the participation committee. The latter informs the shareholders by preparing a report to the General Assembly to enable them to know what is going on inside the society and to safeguard their interests Through the preparation of a report on the general status of the society, as well as informing them of any act that would prejudice the continuation of exploitation within the society by the duty of notification. The latter is also required to disclose to the agent of the Republic about the criminal facts he has been informed of, and to inform the company's employees through the Committee of Participation, which works to preserve the workers' rights and to inform them of anything that can prejudice their interests within the society. The auditor must inform the financial intelligence unit for the opérations on money laundering and the financing of terrorism.*