

النظام القانوني لمفوض الحسابات في شركات الأموال

The Legal Regime of the Statutory Auditor in Capital Companies

الدكتورة أم كلثوم محمد الأمين

أستاذة متعاونة بكلية العلوم القانونية والسياسية، جامعة انواكشوط

ملخص:

يلعب جهاز مفوض الحسابات دورا أساسيا في الشركات، وذلك من خلال دور الرقيب الأخلاقي والقانوني لأعمال الشركة، فهو الذي يسهر على دقة حسابات هذه الأخيرة تحقيقا لمصلحة الشركة والمساهمين والمصلحة العامة. ومع حجم الصلاحيات الممنوحة لمفوض الحسابات، فإنه يبقى مسؤولا مدنيا وجنائيا عن الأخطاء المرتكبة من طرفه أثناء ممارسته لوظائفه. لذا ألزمت بعض الشركات بتعيين مفوض أو مفوضين للحسابات، كالشركة خفية الاسم. الكلمات المفتاحية: مفوض الحسابات – شركات الأموال – الشركة خفية الاسم – الرقابة على الشركات – المسؤولية المدنية والجزائية – التشريع الموريتاني.

Abstract

The statutory auditor plays a fundamental role in capital companies by serving as both an ethical and legal overseer of the company's activities. Through the performance of this role, the statutory auditor contributes to ensuring the accuracy and reliability of the company's financial statements, thereby safeguarding the interests of the company, its shareholders, and the public interest. Given the broad powers entrusted to the statutory auditor, they remain subject to both civil and criminal liability for any errors or misconduct committed in the course of performing their duties.

For this reason, the law requires certain types of companies, particularly joint-stock companies, to appoint one or more statutory auditors to ensure effective oversight of their financial management and compliance with applicable legal and regulatory requirements.

Keywords: Statutory Auditor – Capital Companies – Joint-Stock Company – Corporate Oversight – Civil and Criminal Liability – Mauritanian Legislation.

مقدمة:

لقد أولى المشرع الموريتاني عناية خاصة لرقابة الشركات لتمكينها من الأدوات والأجهزة التي تمكنها من ممارسة دورها القانوني والاقتصادي¹⁶¹⁰، ولذلك أوكل المشرع رقابة هذه الشركات إلى عدة أجهزة بعضها داخل الشركة كمجلس الإدارة ومجلس الرقابة ومفوض الحسابات والبعض الآخر خارجي ويتمثل أساسا في الرقابة القضائية. لذلك ألزم بعض الشركات بتعيين مفوض أو مفوضين للحسابات كالشركة خفية الاسم "المادة 459 م.ت" 1611 كما أعطى الشركاء في شركات أخرى إمكانية تعيين مراقب الحسابات كالشركة ذات المسؤولية المحدودة. فقد نصت المادة 383 م.ت على أنه: "يمكن أن يعين الشركاء مفوضا أو مفوضي حسابات حسب الشروط المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المادة 374. غير أنه يجب على الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي يزيد رقم أعمالها بمناسبة إطلاق سنة مالية على 40.000.000 أوقية بدون رسوم أن تعين مفوض حسابات على الأقل".

1610د. عبد الرحيم بن عبيده، الشركات التجارية في القانون المغربي، دراسة مقارنة، الجزء الأول الطبعة الأولى، فضاء آدم، المطبعة الوطنية المغرب، الرباط، ص 298
1611 القانون رقم 2000-05 الصادر بتاريخ 18 يناير 2000 المتضمن مدونة التجارة



وبالرغم من أن المساهم داخل الشركة خفية الاسم مثلا يمتلك الحق في مراقبة أعمال مجلس الإدارة والمديرين إلا أن التجربة أثبتت عدم فعاليته في ممارسة هذا الحق وغياب الخبرة والكفاءة الضرورية لذلك بالإضافة إلى التغيبات المتكررة، الأمر الذي يشكل خطورة كبيرة على مصلحة الشركة في ظل الخروقات والتجاوزات الكبيرة التي قد تصدر من أجهزة الإدارة والتسيير مما قد يتسبب في تعطيل سير الشركة 1612.

و أمام هذه التحديات أوكل المشرع مهمة الرقابة إلى جهاز يكون مؤهلا ومتخصصا للقيام بهذه المهمة يتمثل في جهاز مفوضي الحسابات، ويلعب هذا الجهاز دور الرقيب الأخلاقي والقانوني لأعمال الشركة و هو الذي يسهر على دقة حسابات هذه الأخيرة تحقيقا لمصلحة الشركة والمساهمين والمصلحة العامة 1613.

ولا ينحصر دور مفوضي الحسابات في مجرد معاينة الشركة، بل يتجاوز ذلك ليشمل القيام بالتصرفات والتحقيقات اللازمة. ومع حجم الصلاحيات الكبيرة الممنوحة لمفوض الحسابات فإنه يبقى مسؤولا مدنيا وجنائيا عن الأخطاء المرتكبة من طرفه أثناء ممارسته لوظائفه وهي مسؤولية قد تصل إلى عزله من منصبه.

لكن إقرار هذه المسؤولية وإن كان واردا بشكل بدوي، إلا أن طبيعة التزام مفوض الحسابات يبقى محلا لأراء متباينة حول ما إذا كان التزامه في إطار المراقبة، هو التزام ببذل عناية أم بتحقيق نتيجة.

ونظرا للدور المهم لمفوض الحسابات والمسؤولية المترتبة على الإخلال بهذا الدور الذي قد يصل إلى عزله ومسائلته فإنه يتعين علينا معرفة مركزه القانوني قبل التعرض لمسؤولياته وهو ما سنتعرض له من خلال دراسة المركز القانوني لمفوض الحسابات (المطلب الأول) على أن نخصص (المطلب الثاني) لمسؤولياته.

المطلب الأول: المركز القانوني لمفوض الحسابات

تتميز شركات الأموال بتنوع المصالح داخلها وتراجع دور الجمعيات العامة أمام تحكم مجلس الإدارة في جميع مقاليد التدبير والتسيير داخل الشركة ليقدم في بعض المرات مصلحة الخاصة على المصلحة الاجتماعية.

من هنا برز الدور الفعال الذي رسمه المشرع لمفوض الحسابات لفرض التوازن داخل الشركة، ولذلك فإن هذه الرقابة طبعها الاستمرار فهي لا تقتصر على التحقق من سلامة حسابات الشركة فقط بل تتجاوز ذلك نحو فرض الشهادة على مفوض الحسابات على أن ما تضمنه تقريره من سلامة الحسابات ومطابقة صحة بيانات الميزانية هو عين الحقيقة وهو ما جعل المشرع حريصا على إحداث جهاز مفوضي الحسابات للمحافظة على المساواة بين المساهمين 1614.

ولا يعد التحقق من احترام مبدأ المساواة أمرا هينا وسهلا، فإذا كانت مهام مفوض الحسابات المتعلقة بالتحقق من القيم و الدفاتر والوثائق الحسابية ومطابقة وثائق الشركة للنظم المعمول بها والتحقق من المعلومات الواردة في قرار التسيير إذا كانت محددة المعالم وتتلاءم مع التكوين العلمي لمفوض الحسابات فإن مراقبة مدى احترام مبدأ المساواة يظل أمرا في غاية الصعوبة لأنه لا يتعلق بعملية أو عدة عمليات داخل الشركة بل يطال كل مناحي حياة الشركة وهو ما يجعل هذا المراقب ملزما بالتحقق من مدى مطابقة جميع الأعمال التي تكون فيها قابلية إحداث إخلال بالمساواة بين المساهمين.

والملاحظ أن المشرع الموريتاني قد بنى النظرية التقليدية التي هيمنت على مؤسسة الرقابة منذ نشأتها، فقد اعتبر مفوض الحسابات وكيلا عن المساهمين لأن الجمعية العامة هي التي تتولى تعيينه ولفترة معلومة وهو الرأي الذي أخذ به القضاء الفرنسي ردحا من الزمن.

1612 أحمد شكري السباعي، الوسيط في الشركات التجارية والمجموعات ذات النفع الاقتصادي، الجزء الرابع دار النشر المعرفة، الرباط، المغرب، ص 277

1613 أ. خويا موح مصطفى، مراقبة الحسابات في شركات المساهمة، مجلة المحامي، العدد 49، الطبعة والورقة الوطنية، مراكش 2006، ص 208

1614 د. عبد الرحيم بن عبيده، مرجع سابق، ص 301

وهذا الاختيار لا يتفق مع واقع أن مفوض الحسابات مكلف بالقيام بتصرفات تضبطها القوانين ولا دخل فيها للجمعية العامة.¹⁶¹⁵

وسوف ندرس نظام تعيين ومهام مفوض الحسابات (الفقرة الأولى) وطريقة إنهاء مهامه (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: تعيين ومهام مفوض الحسابات

تقر التشريعات المختلفة مجموعة من القواعد والضوابط التي تحكم اختيار مفوض الحسابات وذلك من أجل ممارسة مهامه على علم ودراية واقتدار وتجرد.

ولتحقيق هذا الغرض تدخل المشرع الموريتاني في مدونة التجارة على غرار نظيره الفرنسي، بوضع مجموعة من الضوابط لتعيين مفوض الحسابات (أولا) كما لم يهمل مهامه (ثانيا).

أولاً: تعيين مفوض الحسابات

إن تعيين مفوض الحسابات في الشركة خفية الإسم مسألة إلزامية بصريح النصوص القانونية ويستوي في ذلك ما إذا كانت تدعو الجمهور للاكتتاب من عدمه، غير أنه يجب أن يعين مفوضان للحسابات في الشركات التي تدعو الجمهور للاكتتاب وكذلك الشأن بالنسبة للشركات المصرفية وشركات الاستثمار والقرض والتأمين¹⁶¹⁶ (م 459 م ت).

أ- الشروط التي يجب توفرها في مفوض الحسابات:

نظرا للمهام الدقيقة والشديدة الحساسية التي يقوم بها مراقب الحسابات والتي تفترض فيه النزهة والصدق والمروءة¹⁶¹⁷ في جميع استقراءاته الفنية وأن لا يتخاذل في اتخاذ المواقف المناسبة في كل ما يعترضه من عراقيل مهما تعرض له من ضغوط خارجية لذلك يمكن تقسيم هذه الشروط إلى نوعين: نوع يتعلق بالكفاءة المهنية لمراقبة الحسابات من جهة.

والنوع الآخر: يتعلق باستقلال مفوض الحسابات وحياده من جهة أخرى وسنتعرض له إتباعاً:

1- شرط الكفاءة في التعيين:

تعد الكفاءة من أهم الشروط التي يجب توفرها في مفوض الحسابات فهي بمثابة الدرع الواقي من كل النقائص لذا فإن من الضروري أن يعين مفوض الحسابات من بين المتحصلين على شهادة علمية تمكنه من الخوض في غمار المحاسبة والوقوف على أسرار المهنة. وقد نظم المشرع مهنة خبراء المحاسبة في المرسوم رقم 83/026 بتاريخ 17 يناير 1983 الذي تم إلغاؤه بالمرسوم رقم 97/018 بتاريخ 1997/3/1. وكان المرسوم الأول يشترط في من يلتحق بمهنة الخبير المحاسب أن يكون حاصلاً على شهادة خبرة في المحاسبة أو شهادة معادلة يتم إقرارها من طرف اللجنة الوطنية لمعادلة الشهادات.

إلا أن المرسوم رقم 97/018 زاد شرطاً متعلقاً بالتربص لمدة ثلاث سنوات بالنسبة لمن يلج المهنة بدرجة شهادة المترين في المحاسبة، أما من يدخلها بشهادة الخبرة المحاسبية فإنه يخضع للتدريب لسنة واحدة فقط.¹⁶¹⁸

وطبقاً لمقتضيات الفصل 3 من نفس القانون فإنه لا يجوز لأي أحد أن يزاول مهنة الخبرة المحاسبية أو يحمل صفة خبير محاسبي إلا إذا كان مقيداً في الجدول المتعلق بهيئة الخبراء المحاسبين، وحاصلاً على شهادة الوطنية في الخبرة المحاسبية أو شهادة أجنبية تعترف الإدارة بمعادلتها لها.

وعلى كل من يريد أن يزاول على سبيل الاحتراف مهنة الخبرة المحاسبية أن يطلب تقييده على لائحة هيئة الخبراء المحاسبين، التي تقوم بالدفاع عن المصالح المادية والمعنوية وتتولى تنظيم وإدارة مشاريع التعاون والمساعدة الخاصة بأعضائها.¹⁶¹⁹

¹⁶¹⁵ السيد بلقاسم كريد، مراقب الحسابات في الشركات خفية الإسم، مجلة القضاء والتشريع، العدد 1، يناير 1988، ص 48

¹⁶¹⁶ د. علي محمد الدو، المطلب في القانون التجاري الموريتاني، الجزء الأول انوكاشوط 2026، ص 151

¹⁶¹⁷ الأستاذ عبد الرحيم القريشي، تدابير الوقاية من صعوبات المقابلة بين التشريع والتطبيق، مرجع سابق، ص 51

¹⁶¹⁸ Rapport final sur le respect de normes et codes RRNC/ROSC Comptabilité et audit, République Islamique De Mauritanie, Juin 2013, p.16

¹⁶¹⁹ أ. خويا موج مصطفى، مراقبة الحسابات في شركات المساهمة، مجلة المحامين، مرجع سابق، ص 214

ونظرا لما تتمتع به شركة خفية الاسم من تحقيق في إدارتها وصعوبة السيطرة على رقابتها من طرف المساهمين أنفسهم فقد فرض لها المشرع جهازا رقابيا يتماشى مع نجاعة هيئات التدبير والتسيير داخل الشركة.

2- الاستقلال:

من أجل أن يؤدي مفوض الحسابات مهامه في أحسن حال يجب تمتعه بالاستقلالية التامة عن أجهزة الإدارة والتسيير داخل الشركة خفية الاسم، وقد تم تجسيد ذلك في المواد 461 و 462 م ت حيث عدت الأنشطة التي تتنافى مع مهمة مفوض الحسابات. ويشكل هذا الاستقلال ضمانا قوية على عدم تواطئهم مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين أو محاسباتهم لهم في الأرقام التي يتقدمون بها إما عن طريق التغاضي عن بعض تصرفاتهم وأعمالهم التي يطبعها التعسف في بعض الأحيان، أو عن طريق تضليل المساهمين بتقديم معلومات مغلوطة وخاطفة وهو ما يقود إلى القول أن أي مراقبة يقوم بها مفوضي الحسابات لن تكون سوى وهمية في حالة عدم استقلالهم عن هيئات الإدارة والتسيير بل إنه في هذه الحالة يكون عدم وجودهم أحسن من وجودهم، لأن المساهمين في هذه الحالة الأخيرة سيعتمدون إلى تفعيل الدور الرقابي الذي يتمتعون به بدل الاعتماد على تقارير مفوض الحسابات رغم ما تضمنه من مغالطات 1620.

إن مفوض الحسابات وهو يباشر مهامه لا يضع نصب عينيه سوى الدفاع عن مصلحة الشركة وحمايتها من خلال حماية المصالح المشروعة المرتبطة بها وحياد مفوض الحسابات واستقلاليتها هما المقدمة الضرورية اللازمة لأية رقابة فعالة فلن تكون هناك فائدة ترجى من هذه الرقابة لو كان مفوض الحسابات أداة مرنته في يد إدارة الشركة توجهها كيف شاءت، كما أنها لا يرجى منها نفع لو كان مفوض الحسابات بوقا بيد الأقلية لعرقلة استقرار إدارة الشركة وتسييرها، لذا كان توفير ضمانات الاستقلالية والحياد في مواجهة إدارة الشركة إحدى الركائز القوية التي لا بد منها من أجل توفير رقابة فعالة داخل الشركة خفية الاسم. 1621

ب- الجهات المختصة بتعيين مفوض الحسابات:

يعتبر تعيين مفوض الحسابات عملية إلزامية وضرورية في الشركة خفية الاسم وهو أمر موكول للجمعية العامة العادية كمبدأ عام.

غير أنه في بعض الأحيان يمكن إسناد هذه المهمة إلى نظام الشركة الأساسي وإلى الجمعية التأسيسية وإلى القضاء. وقد وضع المشرع مبدأ عاما يتعين توفره في الجهة التي تتولى تعيين مفوض الحسابات مع إمكانية أن يرد عليه استثناء.

1- المبدأ العام:

* تعيين مفوض الحسابات عند تأسيس الشركة:

يتم تعيين مفوضي الحسابات الأوائل إما بموجب النظام الأساس أو بموجب تصرف منفصل يشكل جزءا من النظام الأساسي يكون موقعا وفق الشروط المقررة ويباشرون ممارسة مهامهم فعليا ابتداء من تقييد الشركة في سجل التجارة (المادة 408 م ت)، مما يعني أن تعيين مفوض الحسابات أثناء تأسيس الشركة يتم من طرف المؤسسين باعتبارهم أصحاب الصفة في وضع النظام الأساسي بمجمله وفق الشروط التي يحددها النظام الأساسي نفسه. 1622

والذي يلاحظ من المواد التي تشير إلى البيانات اللازم توفرها في النظام الأساسي الواردة في المادتين 199 و 396 م ت، أنها لم تجعل تعيين مفوض الحسابات من الأمور اللازم توفرها في النظام الأساسي.

وهذا ما جعل البعض يتحدث عن عدم إلزامية تعيين المفوضين الأوائل واختيارية تضمينهم في النظام الأساسي، إذ أن الحاجة هي التي تقود إلى تعيينهم عندما تكون الشركة قد باشرت أعمالها ليقوموا بمراقبة حساباتها في هذه المرحلة.

1620 عبد الواحد حمداوي، تعسف الأغلبية في شركة المساهمة، دراسة مقارنة، دار الافاق المغربية للنشر والتوزيع 2013، ص 311

1621 عبد الرحيم بن عبيده، مرجع سابق، ص 334

1622 محمد الإدريسي العلمي مشيشي، خصائص الشركات التجارية في التشريع الجديد، مرجع سابق، ص 50

وقد اعتبر البعض أن تسجيل الشركة في السجل التجاري يتوقف على هذا التعيين، مما يجعله مسألة إلزامية بالنسبة إلى الشركة سواء أثناء تأسيسها أو في حياتها.
***تعيين مفوض الحسابات:**

يتم تعيين مفوض الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين وفقا للمادة 463 م ت أو من طرف رئيس المحكمة التجارية بوصفه قاضي الأمور المستعجلة في حالة لم تقم الجمعية العامة للمساهمين بتعيينه، بطلب من أي مساهم. وتنتهي هذه المهمة عندما تقوم الجمعية العامة بالتعيين استنادا إلى المادة 465 م ت. وعليه فإن الجمعية العامة من حيث المبدأ هي صاحبة الاختصاص الرئيسي في تعيين مفوض الحسابات وهو مذهب أغلب التشريعات إلا أن بعضها احتاط في حالة عدم تعيينه من طرف الجمعية العامة إذ توكل مهمة التعيين في هذه الحالة إلى الوزارة المختصة التي تتقيد باقتراحات مجلس الإدارة في ذلك الإطار. ويراعى في التعيين الصادر من طرف الجمعية العامة النصاب والأغلبية القانونية المشار إليها في المادة 686 م ت. ولا يجوز النص في النظام الأساسي على منح مجلس الإدارة تعيين مفوض الحسابات حتى في حالات الاستعجال احتراماً لمبدأ الاختصاص الذي يعتبر من النظام العام في الشركات خفية الاسم و الذي أوكل تعيين مفوض الحسابات للجمعية العامة العادية للمساهمين.

وقد اعتبر بعضهم أنه في حالة الاستعجال القصوى يمكن لكل ذي مصلحة أن يطلب تعيين مفوض الحسابات من رئيس المحكمة التجارية ويكون لكل ذي مصلحة يعترض على هذا القرار أن يقوم برفع الأمر إلى المحكمة لتصدر قرارها بشأنه يكون قابلاً للطعن بالطرق العادية 1623.

ويتم تعيين مفوضي الحسابات لمدة ثلاث سنوات مالية في حالة تعيينهم من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين (المادة 463 م ت) حيث تنص هذه المادة على أنه " يتم تعيين مفوض أو مفوضي الحسابات لمدة ثلاث سنوات مالية من قبل الجمعية العامة العادية للمساهمين، وفي الحالة المنصوص عليها في المادة 408 لا يمكن أن تزيد مدة مهامهم عن سنة مالية واحدة..".
2-الاستثناءات الواردة على المبدأ العام في التعيين:

هناك حالات استثنائية حيث تتولى أجهزة أخرى غير الجمعية العامة للمساهمين تعيين مفوضي الحسابات كرئيس المحكمة التجارية بوصفه قاضي المسعجلات.
***التعيين من طرف رئيس المحكمة:**

في الحالة التي لا تقوم فيها الجمعية العامة للمساهمين بتعيين مفوض الحسابات، يمكن لكل مساهم أن يطلب من رئيس المحكمة بصفته قاضي الاستعجال بتعيين مفوض الحسابات بأمر منه.

ويظهر من المادة 465 م ت أن تعيين رئيس المحكمة لمفوض الحسابات أنه استثناء على الأصل، لأنه تنتهي مهمة القاضي في التعيين حينما تقوم الجمعية العامة بتعيين مفوض الحسابات إذ تنص المادة 465 م ت على أنه " في حالة عدم تعيين الجمعية العامة لمفوضي الحسابات يقوم رئيس المحكمة، بصفته قاضي الاستعجال، بتعيينهم بأمر منه وذلك بطلب من أي مساهم، على أن تتم دعوة الإداريين بصفة قانونية.

تنتهي المهمة المعهود بها بهذه الكيفية حينما تقوم الجمعية العامة بتعيين مفوض الحسابات".

ثانياً: مهام مفوض الحسابات

يضطلع مفوضي الحسابات بمهمة الرقابة الداخلية للشركة خفية الاسم وهي مهمة لا تقل أهمية عن مهام باقي الأجهزة الرئيسية الأخرى داخل الشركة.

ويعتبر المفوض في الشركة بمثابة صمام الأمان والمراقب الحقيقي على حياة الشركة، وهي رقابة دائمة لا مؤقتة وتتميز بكونها واسعة تشمل العديد من المهام والصلاحيات فضلا عن المهام المحاسبية.

وقد أصبح مفوضي الحسابات يحظون بمهام قانونية تتعلق بمختلف أنشطة الشركة وتهدف الرقابة التي يقوم بها مفوض الحسابات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تسعى إلى المحافظة على حياة الشركة (أ) ويتم ذلك عبر آليات حددها المشرع تتمثل في التقارير المالية والمحاسبية (ب).

أ- المحافظة على حياة الشركة

فبالرجوع إلى المادة 466 م.ت يتبين أن المفوض مكلف بالعديد من المهام كالتحقيق من الوثائق والدفاتر المحاسبية للشركة وأيضا التحقق من مطابقة الحسابات للقواعد المقررة والتأكد أيضا من صحة المعلومات التي تتضمنها التقارير المتعلقة بالتسيير والتأكد أيضا من صحة المعلومات الواردة في الكشوف والوثائق الموجهة للمساهمين والتحقق أيضا من أن المساواة بين هؤلاء تم احترامها وهذا يعني أهمية وشمولية المهام الرقابية الموكولة إلى المفوض.

1- التحقق من احترام المساواة بين المساهمين:

لقد ألزمت بعض القوانين¹⁶²⁴ مفوض الحسابات بالتأكد من عدم وجود أي تمييز بين المساهمين بشكل يجعل بعضهم يستأثر ببعض المنافع دون البعض الآخر، وبذلك يكون مفوض الحسابات قد حمل على عاتقه الحماية العضوية بكونه يمثل جهاز الرقابة الداخلي داخل الشركة خفية الاسم، وهو ما يطلق عليه من طرف الفقه والقضاء قاعدة المساواة بين المساهمين، باعتبار أن خرق المساواة يشكل مظهرا من مظاهر تعسف الأغلبية.

ومن ثم فإن تكليف مفوض الحسابات باحترام المساواة بين المساهمين يسهل على الأقلية الحصول على عناصر الإثبات المشككة لتعسف الأغلبية¹⁶²⁵.

وقد نص المشرع الموريتاني على دور مراقب الحسابات في فرض احترام مبدأ المساواة في المادة 466 م.ت.م بقوله "يتأكد مفوض أو مفوضي الحسابات من أن المساواة قد تم احترامها بين المساهمين".

2- دعوة الجمعية العامة للانعقاد:

لقد أعطى المشرع الموريتاني لمفوض الحسابات الحق في دعوة الجمعية العامة للانعقاد فقد نصت المادة 476 م.ت على أنه "يمكن دائما لمفوض أو مفوضي الحسابات دعوة الجمعية العامة للانعقاد في حالة الاستعجال، وفق الشروط المنصوص عليها في الفقرتين الثانية والثالثة من المادة 491".

حيث نصت المادة 491 أعلاه على أنه "يقوم مجلس الإدارة بدعوة الجمعية العامة العادية للانعقاد وفي حالة عدم قيامه بذلك يمكن للأشخاص الآتي ذكرهم أن يقوموا بدعوتها للانعقاد:

-مفوض أو مفوضي الحسابات

-وكيل يعينه رئيس المحكمة بصفته قاضي الاستعجال إما بطلب من كل ذي مصلحة في حالة الاستعجال وإما بطلب من مساهم أو عدة مساهمين يمثلون ما لا يقل عن عشرين رأس مال الشركة

-المصفون....."

ب: تقديم التقارير للجمعية العامة للمساهمين

إن حق الإعلام الممنوح للمساهمين قد لا يكون كافيا لتمكينهم من تقييم نشاطات الشركة، لذلك كان لابد من وجود جهاز رقابي يكون بمقدوره دراسة وتقييم وفحص أنشطة أجهزة الإدارة والتسيير، ومن ثم اطلاع المساهمين على ما توصل إليه من

¹⁶²⁴ المادة 466 م.ت.م، المادة 228 من ق.ش.الفرنسي لسنة 1966، والمادة 166 من ق.ش.المغربي 95-17.

¹⁶²⁵ د. عبد الواحد حمداوي، مرجع سابق، ص330.

استنتاجات واستنباطات وإطلاعه على مدى صحة المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة وما قد يكون شأها من نقص وأخطاء.

وهذا ما يجعل مهام مفوض الحسابات تتجاوز مجرد الرقابة على الحسابات ليتحول إلى أداة إعلامية مهمة تزود المساهمين بما قد يحتاجون إليه من معلومات حول وضعية الشركة المالية والمحاسبية.

ويقدم مفوض الحسابات سنويا تقريراً عاماً إلى الجمعية العامة للمساهمين يتضمن نتائج مراقبته وتحقيقه من مراجعة الدفاتر وميزانية وحسابات الشركة، ويثبت فيه ما توصل إليه من استنتاجات.

وهكذا أصبحت التقارير العامة والخاصة التي يقدمها مفوض الحسابات بمثابة وسائل حقيقية لتوفير إعلام كاف للمساهمين.

الفقرة الثانية: انتهاء مهام مفوض الحسابات

فكما تم وضع القواعد اللازمة في تعيين مفوضي الحسابات ضماناً لحماية المصالح فقد تم وضع آليات أيضاً لانتهاء مهامهم بما يحافظ على استقلالية هذا الجهاز من أجل القيام برقابة فعالة. وقد أقر المشرع إلى تنظيم آلية أخرى لإنهاء مهامهم عن طريق التجريح.

أ-إنهاء المهام:

تنتهي مهام مفوض الحسابات في مراقبة ومراجعة حسابات الشركة وميزانيتها وتحقيق موجوداتها والتزاماتها بانقضاء المدة التي حددها المشرع.

وتنتهي أيضاً إذا تحقق مانع قانوني أو مادي يحول دون أدائه لمهامه كما قد تقوم الشركة بعزله قبل انتهاء الفترة المحددة له قانوناً أو يبادر هو من تلقاء نفسه بتقديم استقالته.

*انتهاء المدة:

تنتهي مهمة مفوض الحسابات بانتهاء مدة تعيينه التي لا يمكن أن تزيد على ثلاث سنوات بالنسبة لمن تم تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية أو لمدة سنة لمن تم إدراج تعيينه في النظام الأساسي أو في تصرف منفصل عنه موقع بين أطرافه وملحق بالنظام الأساسي (المادتين 408 و 463 م ت) وهي الحالات التي لا يمكن أن يعتبر فيها مفوض الحسابات معزولاً من طرف الشركة. وفي حالة شغور منصب مفوض الحسابات بسبب الوفاة أو الاستقالة أو الإغفاء أو غيرها من الأسباب تقوم الجمعية العامة بسد الفراغ الحاصل بتعيين مفوض للحسابات مكان مفوض آخر لا يواصل مزاولة مهامه إلى خلال ما تبقى من مدة مزاولة سلفه لمهامه فيما تبقى من مدة رقبته (م 463 م ت).

ويتدخل مجلس الإدارة، في بعض التشريعات، لاتخاذ إجراءات تعيين مفوض الحسابات فوراً ويعرض ذلك على الجمعية العامة العادية في أول اجتماع لها. 1626

*استقالة مفوض الحسابات:

إن مفوض الحسابات قد تنتهي مهامه لأسباب متعددة كالمرض أو الشطب عليه من جدول المحاسبين أو لخلافه مع الأجهزة الإدارية. ومن المعروف أنه إذا كان لا يجوز لمفوض الحسابات تقديم استقالته في الظروف العادية إلا أنه قد تأتي الاستقالة استجابة لسبب طارئ يفقد المراقب معه حياده في مواجهة إدارة الشركة أو لحذفه من الجدول المهني لمفوضي الحسابات أو لأسباب شخصية كمرض يقعه عن أداء عمله على الوجه المطلوب 1627.

*إغفاء مفوض الحسابات:

1626 د. مصطفى بوزمان، مرجع سابق، ص 140

1627 الأستاذ، خويا موح مصطفى، مراقبة الحسابات في شركات المساهمة، مرجع سابق، ص 255

القصد من استعمال مصطلح "الإعفاء" هو العزل ويرتبط إعفاء مفوض الحسابات بتصور العلاقة التي تربطه مع الشركة، فمن يرجع العلاقة إلى الوكالة يرى بأنه يتم عزله من طرف المساهمين وفي أي وقت ومن دون الحاجة إلى أن يرتكب خطأ موجبا للعزل ودون حاجة إلى أي تعليل. 1628

إلا أن المشرع أقر إمكانية الإعفاء في حالة طلب مساهم أو عدة مساهمين بذلك، حيث تنص المادة 479 م.ت على أنه: "يمكن إعفاء مفوض أو مفوضين للحسابات من مهامهم في حالة ارتكابهم خطأ أو في حالة مانع مهمما كان سببه قبل انقضاء المدة العادية لمهامهم من طرف رئيس المحكمة بصفته قاضي الاستعجال وذلك بطلب من مجلس الإدارة أو مساهم أو عدة مساهمين يمثلون ما لا يقل عن عشر رأس مال الشركة أو من الجمعية العامة".

ب- رد مفوضي الحسابات:

لقد وضع المشرع مجموعة من الضوابط لضمان وضبط عملية التجريح لا تختلف أهمية عما سبقها من ضمانات في تعيين وعزل مفوضي الحسابات.

وقد أوردت المادة 464 م.ت أنه "يمكن لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون ما لا يقل عن عشر رأسمال الشركة توجيه طلب لرئيس المحكمة بصفته قاضي الاستعجال، برد مفوض أو مفوضي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، على أن يكون هذا الرد لأسباب صحيحة، وتعيين مفوض أو عدة مفوضين يتولون القيام بالمهام التي كانت موكلة إليهم".

* خصوصية عملية رد مفوض الحسابات:

وتشير المادة 464 م.ت على أنه يشترط فيمن يريد رد مفوض الحسابات أن يمتلك نسبة 10% من رأسمال الشركة وهي نسبة كبيرة بمقارنتها مع ما تفرض المادة 160 من قانون 17/95 المغربي المتعلق بشركات المساهمة والتي تشترط نسبة 5% من رأس المال لتوسع من دائرة الحماية الممنوحة للأغلبية وأيضا للأقلية 1629 والنسبة المحددة من طرف المشرع تمثل الحد الأدنى الذي لا يمكن النزول عنه غير أن الرد وإن كان يظهر في الأصل أنه مقرر لمصلحة الأقلية فإنه يهدف إلى حماية الأغلبية أيضا.

وقد تم تقييد حق المساهمين في طلب رد مفوض الحسابات في أجل ثلاثين يوما تبدأ من تاريخ تعيين المفوض (المادة 464 م.ت).

* استثناءات قابلية الرد:

يتضح من المادة 464 م.ت أن تقديم طلب رد مفوض الحسابات يقتصر على مفوضي الحسابات الذين تم تعيينهم من طرف الجمعية العامة العادية ويخرج من ذلك المفوضون الذي تم تعيينهم بموجب النظام الأساسي وكذلك أي تصرف منفصل عنه ويمثل جزءا منه أو بواسطة القضاء إعمالا لمفهوم المخالفة.

ويرجع ذلك إلى قصر المدة المعين بها هؤلاء وهي سنة مالية واحدة (المادة 408 م.ت).

المطلب الثاني: مسؤولية مفوضي الحسابات

تختلف مسؤولية مفوض الحسابات تبعا لاختلاف مهامه داخل الشركة ونتيجة لخطورة الدور الذي يلعبه في حمايتها واستمرارها، فقد تصدر منه أخطاء أثناء قيامه بمهامه تتفاوت في حجمها وخطورتها مما يرتب عليه مسؤوليات تتفاوت في طبيعتها وأهميتها وهكذا فقد تترتب على تلك الأخطاء جزاءات مدنية (الفقرة الأولى) وقد تكون الجزاءات جنائية (الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى: المسؤولية المدنية لمراقبي الحسابات

1628 يظهر من مقتضيات الفصل 87 من المجلة التجارية التونسية أن المشرع التونسي اعتبر مراقبي الحسابات وكيلا للجمعية العامة للمساهمين وعليه فإن المراقب يعزل في أي وقت شاءته الجمعية العامة باعتباره وكيلا مأجورا وذلك تطبيقا لأحكام العزل الواردة بباب الوكالة من مجلة العقد والالتزامات في الفصل 1160 ق.ا.ع.ت

1629 عبد الحكيم زروق، الضمانات القانونية المخولة لمراقبي الحسابات، يوم دراسي تحت عنوان مؤسسة مراقبة الحسابات نظمتها كلية العلوم القانونية والاقتصادية، جامعة

محم الأول السنة 2004-2005، ص 170

نظم المشرع الوطني أحكام المسؤولية المدنية لمفوضي الحسابات بصفة عامة في المادة 480 م.ت والتي تنص على أنه "يسأل مفوض أو مفوضي الحسابات تجاه الشركة والأغيار عن الضرر الناتج عن الخطأ والإهمال المرتكب من طرفهم خلال مزاولتهم مهامهم". ويلاحظ من خلال هذا النص أن المشرع يتجه إلى مساءلة مفوض الحسابات عن جميع أخطائه سواء كانت عمدية أو غير عمدية. وقد انقسم الفقه حول طبيعة المسؤولية المدنية لمفوضي الحسابات إلى فئتين، حيث كيفها جانب على أنها مسؤولية عقدية أساسها إخلال مفوض الحسابات بأحكام العقد الذي يربطه بالشركة،¹⁶³⁰ بينما يرى جانب عريض من الفقه أنها مسؤولية تقصيرية على اعتبار أن ما يربط مفوض الحسابات بالشركة ليس رابطة تعاقدية بل هي رابطة نظامية حيث إن الشركة لا تحظى بسلطة مطلقة في تعيين مفوض الحسابات من عدمه ما دام ذلك مفروضا عليها بقوة القانون.

ومن خلال هذين الاتجاهين خرج اتجاه وسط فرق بين حالتين:

الأولى تكون فيها مسؤولية مراقب الحسابات تقصيرية تجاه الغير والثانية تكون مسؤولية عقدية اتجاه الشركة¹⁶³¹.

وعلى الرغم من أن التفرقة بين مسؤولية مفوض الحسابات العقدية و التقصيرية فقدت الكثير من أهميتها فكل منهما يقوم على خطأ واجب الإثبات، ذلك أن مفوض الحسابات مكلف ببذل عناية معينة هي تلك التي تقتضيها أصول المهنة، كما أن واجباته قد حددها المشرع تحديداً آمراً، فلا يجوز إذن الاتفاق على تخفيف مسؤوليته، أو على إعفائه منها¹⁶³². وتتحقق المسؤولية المدنية من خلال توفر شروط قيامها وستناولها إتباعاً.

أولاً: الخطأ

تتلخص مهام مفوض الحسابات بشكل عام في مراجعة حسابات الشركة، وفحص ميزانيتها، والتأكد من صحة حساب الأرباح والخسائر، وملاحظة تطبيق أحكام القانون، وتقديم تقرير عن حالة الشركة ودعوة الجمعية العمومية إلى الانعقاد في حالات معينة¹⁶³³.

و يقوم مفوض الحسابات بهذه المهام التي كلفه بها المشرع وقد التزم قبل ذلك بواجب بذل العناية الذي تفرضه عليه أصول مهنته، فعليه أن يتبع السلوك الفني المألوف، وكل انحراف عن هذا السلوك أو المعايير يعتبر خطأ مهنيًا. وبالرجوع إلى المادة 480 م.ت. نجد أن مفوضي الحسابات مسؤولون عن الأضرار التي يمكن أن تنتج عن أخطائهم أو الإهمال الواقع من طرفهم أثناء ممارستهم لوظائفهم.

وبناء عليه فإن قيام مسؤوليتهم يستوجب أن يوجد خطأ من طرفهم وليس من الضروري أن يكون جسيماً ولا تدليسيا فهذه المسؤولية منعقدة حتى ولو وقع خطأ يسير من طرف مفوضي الحسابات¹⁶³⁴.

ومسؤولية مراقب الحسابات قائمة على أساس أن الالتزام الذي يتحمله هو التزام بوسيلة وبذل عناية، لذلك فإنها تخضع للمبادئ العامة في المسؤولية التقصيرية، وتفترض أن يقوم المدعي سواء أكان من أعضاء أو أجهزة الشركة، أو كان من الأغيار بإثبات ارتكاب المراقب أو تابعه لخطأ أو إهمال، وإثبات الضرر الحاصل له، ثم إثبات أن هذا الضرر ناتج عن ذلك الخطأ أو الإهمال. شأنها شأن جميع أعمال المراقب حيث يسأل عن تحريك مسطرة الوقاية الداخلية إذا قام به ليربك المفاولة ويخلق لديها اضطراب وهو يعلم أن استغلال المفاولة غير مهدد أو لم يقم به وهو يعلم بوجود إخلالات تدعو إليه.

وفي جميع الحالات تقوم مسؤوليته إذا كان تحريك المسطرة أو عدمه أدى إلى الإضرار بالشركة أو الأغيار وترفع دعوى المسؤولية في إطار المسطرة العادية للدعوى المدنية¹⁶³⁵.

¹⁶³⁰ الأستاذ. خويا موح مصطفى، مرجع سابق، ص 228.

¹⁶³¹ الأستاذ. خويا موح مصطفى، مراقبة الحسابات في شركات المساهمة، مرجع سابق، ص 228.

¹⁶³² د.علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة، مرجع سابق، ص 229.

¹⁶³³ مصطفى كمال طه، مرجع سابق، ص 232.

¹⁶³⁴ الأستاذ. خويا موح مصطفى، مراقبة الحسابات في شركات المساهمة، مرجع سابق، ص 229.

¹⁶³⁵ عبد الرحيم القرشي، تدابير الوقاية من صعوبات المفاولة، بين التشريع والتطبيق الطبعة الثانية، دار السلامة للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، ص 5 – 52.

ويتخذ الخطأ الذي قد يقع فيه مفوض الحسابات أشكالاً متعددة نذكر منها¹⁶³⁶:

- عدم وجود مراجع فعلية للحسابات خلال مدة طويلة تزيد على المدة المحددة له قانوناً متجاهلاً الطبيعة المستمرة لمهنته الرقابية.

- عدم إعداد التقارير التي يفرضها عليه القانون أو تقديمها ببيانات ناقصة.

- التصديق بغير تحفظ على صحة وصدق بيانات وانتظام حسابات الشركة ثم يثبت فيما بعد عدم صحة هذه البيانات وتلك الحسابات؛

- الامتناع غير المبرر عن تقييم قيمة السندات المملوكة لمساهمين في الشركة أو التقدير الخاطئ لقيمة أسهم وسندات الشركة؛

- كما يسأل مفوض الحسابات الذي تواطأ مع مسيري الشركة على الإضرار بأقلية المساهمين.

ثانياً: الضرر

لعل أهم ما يميز المسؤولية المدنية هو أنها مسؤولية تعويضية، فالضرر هو الركن الثاني في المسؤولية المدنية، فلا يكفي وفقاً للقواعد العامة في قانون الالتزامات والعقود أن يقع خطأ بل يجب أن يحدث الخطأ ضرراً¹⁶³⁷.

لذلك فإن من تسبب في ضرر وجب عليه إصلاحه، وفي حالة ما إذا لم يتضرر أي أحد من سلوك مفوض الحسابات فإن مسؤوليته لا تتحقق في هذه الحالة.

ولا يكفي أن يرتكب مفوض الحسابات خطأ حتى تنعقد مسؤوليته المدنية، بل يلزم أن يتسبب هذا الخطأ في الذي يعزى لمفوض الحسابات ضرراً بالشركة أو الغير وإلا فإن الدعوى مفتقرة إلى أساس.

وبحسب المادة 467 م.ت فإنه "يمكن لمفوضي الحسابات أن يعينوا حسب اختيارهم وتحت مسؤوليتهم مساعدين أو ممثلين عنهم بصفة خبراء أو مساعدين قصد إنجاز عمليات المراقبة على أن يطلعوا الشركة على أسمائهم، ولهؤلاء نفس حقوق التحري المخول لمفوض الحسابات".

ثالثاً: العلاقة السببية

العلاقة السببية هي الركن الثالث من أركان المسؤولية المدنية، ويقصد بها قيام علاقة مباشرة بين الخطأ الذي ارتكبه مفوض الحسابات والضرر الذي أصاب المضرور، وعلى هذا الأساس فإن مسؤولية مفوض الحسابات لا تترتب إلا إذا أثبت المدعي وجود العلاقة السببية بين الضرر الذي أصابه والخطأ الذي ارتكبه مفوض الحسابات.

غير أن إثبات هذه العلاقة قد يصطدم ببعض العراقيل المرتبط بخصوصية مهمات مفوضي الحسابات، إذ أن خطأ مفوض الحسابات دائماً ما يرتبط بالامتناع عن الفعل وأيضاً بأخطاء المسيرين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة.

وفي مثل هذه الحالة الناتجة عن تعدد الأسباب لحدوث الضرر نجد أن القضاء الفرنسي اتجه إلى تقسيم المسؤولية أو الحكم بالمسؤولية التضامنية على كل من اشتركوا في الخطأ، أو القول بعدم توافر الرابطة السببية وإعفاء مفوض الحسابات من المسؤولية حسب الأحوال.

فإذا كان مفوض الحسابات لم يكشف عن الوضع المتردي للشركة في تقريره مما دفع الغير إلى شراء واقتناء أسهم الشركة اعتقاداً من أن وضعية الشركة تدعو إلى الإطمئنان على استثماره في أسهمها ثم بعد ذلك يتفاجأ بالهبوط الحاد في قيم هذه الأسهم، مما

¹⁶³⁶ الأستاذ. خويا موح مصطفى، مراقبة الحسابات في شركات المساهمة، مرجع سابق، ص 230.

¹⁶³⁷ عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النشر للجامعات المصرية، ص 68.

يجعله يتكبد خسائر كان له أن يتفادها لو أن مفوض الحسابات كشف عن وضعيّة الشركة الحقيقية في تقريره، وعندما لم يقم بكشف حالة الشركة فإنه يكون بذلك قد ارتكب خطأ.

لكن الضرر الذي يعانیه الغير من هذا الخطأ، يمكن دفعه في حالة تم إثبات أن هذا التدهور المفاجئ كان بسبب كساد الاقتصاد العالمي وهو الذي قاد إلى تدهور أسهم الشركة وفي هذه الحالة لا تقوم مسؤولية مدنية في مواجهة مفوض الحسابات لانعدام العلاقة السببية بين الخطأ والضرر رغم خطأ مفوض الحسابات والضرر الحاصل للغير.¹⁶³⁸

الفقرة الثانية: المسؤولية الجزائية

تعتبر الشركة خفية الاسم أداة لتجميع المدخرات الوطنية ووسيلة قانونية لتنظيم المشروعات الاقتصادية، كما أنها عن طريق ما تقدمه من رسوم وضرائب، تعتبر ممولا هاما للخزينة العامة للدولة.

وبالإضافة إلى هذا الدور الاقتصادي المهم فإن الشركة تقوم بدور اجتماعي لا يقل أهمية عن سابقه، وبالتالي فإن أي خلل في إدارتها يتعدى تأثيره دائرة المصالح الخاصة التي تحميها المسؤولية المدنية، ليهز الأمن الاجتماعي، ومن ثم صار تدخل المشرع لازما لفرض جزاءات رادعة للمخالفات التي يرتكبها القائلون على أمر الشركة أو التي من شأنها أن تمس كيانه وتؤثر على استمراريتها.

إن النصوص المتعلقة برقابة مفوض الحسابات تتضمن قواعد تجريم خاصة منها ما يتعلق بكفاءة واستقلال المفوض ومنها ما يتعلق بوظائفه.

أولا: جرائم متعلقة بخرق استقلالية وكفاءة مفوض الحسابات

لقد حرصت أغلب التشريعات على أن تتوافر في مفوض الحسابات الكفاءة اللازمة لممارسته لمهنة الرقابة على الشركات على الوجه الأكمل، وأن يتمتع بالاستقلال والحياد اتجاه الشركة وأجهزة الإدارة على الوجه الذي يمكنه من أداء مهامه بنزاهة واستقلالية تامة.

وقد تم وضع قواعد تضبط ممارسة مهمة مفوض الحسابات، حيث تم قصر هذه المهنة على أشخاص محددين على أن تتوافر فيهم الشروط التي تحدثنا عنها سابقا، و مخالفة هذه القواعد المتعلقة بكفاءة واستقلالية ونزاهة وحياد مفوض الحسابات اعتبرها المشرع جريمة وأوقع عليها الجزاء الجنائي.

أ- جرائم متعلقة بخرق ومخالفة الالتزام بقواعد الاستقلال:

يجب أن يتمتع مفوض الحسابات بقدر كبير من الاستقلالية في مواجهة أجهزة الإدارة والتسيير.

ومن هنا تولدت ضرورة أن يتوفر مفوض الحسابات على الاستقلالية اللازمة في مواجهة الشركة وأجهزتها الإدارية، والتأكيد على غياب أي مصلحة خاصة له تحول دون توافر الحياد والنزاهة في مباشرته لمهامه¹⁶³⁹.

وقد نصت المادة 684 م.ت على أنه "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 100.000 إلى 1.000.000 أوقية أو بإحدى هاتين العقوبتين كل مفوض للحسابات قدم أو أكد، عن قصد إما باسمه أو بصفته شريكا في شركة لمراقبة الحسابات، معلومات كاذبة بشأن وضع الشركة أو لم يقيم بإعلام أجهزة التسيير أو الإدارة بكل الأفعال التي علم بها أثناء مزاوله مهامه وبدا له أنها تكتسي طابعا جزائيا"

وقد حددت المادة 461 م.ت أيضا حالات التعارض في أنه "لا يمكن تعيين الأشخاص الآتي ذكرهم كمفوضي حسابات:

- 1- المؤسسين وأصحاب الحصص العينية والمستفيدين من امتيازات خاصة وكذا أعضاء مجلس الإدارة بالشركة أو الشركات التابعة لها؛
- 2- أزواج الأشخاص المشار إليهم في البند السابق وأقاربهم وأصهارهم إلى الدرجة الثانية بدخول الغاية؛

¹⁶³⁸ ابراهيم مسعود الصغير، مرجع سابق، ص 570

¹⁶³⁹ Y. Guyon, L'indépendance des commissaires aux comptes, JCP, 1977, 1, 2831, droit des affaires, T.1, édition Economica, 1986, n 359-363.

3- الذين يتقاضون أجرا كيفما كان نوعه من الأشخاص المشار إليهم في البند أعلاه أو من الشركة أو الشركات التابعة لها بالنظر لممارستهم لوظائف قد تمس باستقلاليتهم؛

4- شركات الخبرة في المحاسبة التي يكون أحد الشركاء فيها في وضع من الأوضاع المشار إليها في البنود السابقة؛ إذا طرأ أحد دواعي التعارض المشار إليها أعلاه، خلال مدة مزاولة المفوض مهامه، تعين على المعني بالأمر الكف فورا عن مزاولة مهامه وإخبار مجلس الإدارة بذلك داخل أجل أقصاه خمسة عشر يوما بعد حدوث حالة التعارض".
ومن هذا النص يتبين أن حالات التعارض الواردة في المادة 683 م ت، منها ما يتأسس على العلاقة مع الشركة أو فروعها، ومنها ما يؤسس على رابطة الزوجية أو الأصول أو الفروع، ومنها ما ينبني على الروابط المالية، ومنها ما يتشكل على وجود أحد الشركاء في إحدى شركات الخبرة المحاسبية.¹⁶⁴⁰

وبالإضافة إلى العنصر الأول المتمثل في وجود أو حدوث حالات التعارض القانونية تشير المادة 683 م ت إلى ثلاث حالات قابلة لتكوين العنصر الثاني المكون للعنصر المادي نتيجة خرق حالات التعارض؛ وتتمثل في القبول أو الممارسة أو الاحتفاظ بمهام مفوض الحسابات على الرغم من حالات التعارض القانوني.

ولا يكفي لقيام جنحة خرق حالات التعارض القانوني وجود أو حدوث أو قبول إحدى حالات التعارض القانوني، وقبول وممارسة أو الاحتفاظ بمهام مفوض الحسابات على الرغم من وجود أو حدوث إحدى حالات التعارض المنصوص عليها قانونا. بل يلزم توافر الركن المعنوي، الذي يتمثل في صورة القصد الجنائي العمدي في هذه الجريمة، والذي يكيفه القضاء بسوء النية لدى الفاعل وهو ما عبر عنه المشرع بعبارة "عن قصد" في المادة 683 م ت.

ويقصد بسوء نية مفوض الحسابات علمه المسبق بوجود حالة من حالات التعارض القانوني قبل تعيينه، أو بحدوثها أثناء ممارسته لمهامه، وانصراف إرادته التي لا يشوبها عارض من عوارض الوعي وحرية الاختيار إلى إتيان النشاط أو السلوك المجرم وتحقيق الواقعة الإجرامية وإحداث النتيجة.¹⁶⁴¹

ب- انتحال صفة المحاسب:

لا يحق لأي كان ممارسة مهام مفوض الحسابات ما لم يكن مقيدا في لائحة الخبراء المحاسبين حسب المادة 460 م ت والمادة 3 من المرسوم رقم 1997/018 المنظم لهيئة الخبراء الموريتانية، ولا يمكن أن يقيد على هذا الجدول إلا من كان حاصلا على شهادة الخبرة المحاسبية أو على شهادة تعترف الإدارة بمعادلتها لها، ويسعى المشرع من وضع قواعد الكفاءة والخبرة إبعاد مفوض الحسابات أثناء ممارسته لمهامه عن مواطن الزلل والخطأ الناتجة عن الجهل بأصول علم المحاسبة والمراجعة، وعن الضغوطات التي يمارسها أعضاء أجهزة الإدارة.

ولاحترام هذه القواعد فقد وضع المشرع مقتضيات جزائية تمنع التعدي على هذه المهنة دون سند قانوني، حيث أحال إلى قانون العقوبات فيما يخص التحايل في حمل صفة خبير محاسبي.

وقد تناول المشرع جريمة الاستعمال غير القانوني لصفة خبير محاسبي وكذلك الاستخدام التعسفي للمهنة في المرسوم رقم 97/018 في الباب الخامس المادة 33 منه وأحال إلى المحاكم المختصة والقوانين الواجبة التطبيق في جميع الحالات.

وعند الرجوع إلى المقتضيات الجزية في قانون العقوبات في موضوع الإنتحال نجد المادة 241 من قانون ق.ع تنص على أنه "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة من 10.000 أوقية إلى 100.000 أوقية كل من استعمل صفة متصلة بمهنة منظمة قانونا دون أن يستوفي الشروط المفروضة للاتصاف بها".

¹⁶⁴⁰ انظر أيضا المادة 17 من المرسوم رقم 97/018 بتاريخ 1997/03/01.

¹⁶⁴¹ فيصل عسيلة، مسؤولية مراقبي الحسابات في شركات المساهمة في القانون المغربي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد الخامس، 2011-2012، ص 358.

ومن هذا النص نتبين أن جريمة التحايل على مهنة مفوض الحسابات تقوم على أساس الركن المادي المتمثل في ممارسة مهنة مفوض الحسابات دون وجه حق.

أما الركن المعنوي فيظهر في اتجاه نية الفاعل إلى انتحال صفة مفوض الحسابات أو أي مهنة أخرى نظمها القانون وألبسها حرمة خاصة، فلا إثبات هذه الجريمة يكفي الإتيان بالأفعال الجرمية المكونة لها دون الحاجة إلى الحديث عن أي قصد من نوع خاص هنا. وفي ظل غياب اجتهاد قضائي في الموضوع يظل استعمال اللقب العرضي أو حتى مرة واحدة يكفي لتحقيق جريمة الانتحال.

ثانيا: جرائم متعلقة بمهام مفوض الحسابات

نظرا للدور الذي يقوم به مفوض الحسابات في الشركات خفية الاسم فقد نص المشرع الموريتاني على مجموعة من الجرائم التي يرتكبها وتقع بمخالفته لقواعد تنظم مهنته ووظيفته الرقابية داخل الشركة، ويعاقب عليها جنائيا كإعطاء أو تأكيد معلومات كاذبة عن وضعية الشركة، وأيضا إفشائه للسر المهني، وعدم قيامه بواجب الإعلام اللازم لأجهزة الإدارة والتسيير المتعلق بالأفعال الجرمية.

أ- جريمة تقديم وتأكيد معلومات كاذبة حول وضعية الشركة

تناول المشرع الموريتاني جنحة تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها حول وضعية الشركة حيث تقرر المادة 684 من م.ت أنه "يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة 100.000 إلى 1.000.000 أوقية أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل مفوض للحسابات قدم أو أكد، عن قصد، إما باسمه أو بصفته شريكا في شركة لمراقبة الحسابات، معلومات كاذبة بشأن وضع الشركة أو لم يقيم بإعلام أجهزة التسيير أو الإدارة بكل الأفعال التي علم بها أثناء مزاولة مهامه وبدا له أنها تكتسي طابعا جزائيا".

ويتضح من خلال هذا النص أن جنحة تقديم معلومات كاذبة عن وضعية الشركة تقوم على ركنين أساسيين مادي وآخر معنوي، ويتمثل الأول في القيام بتقديم أو تأكيد معلومات كاذبة، فلكي يكتمل الركن المادي يجب أن تكون المعلومة التي يتقدم بها مفوض الحسابات أو يؤكدها كاذبة، وتحديد صفة الكذب قد تكون صعبة لتعلقها بالجانب السيكلوجي أكثر من تعلقها بالجانب القانوني، خصوصا عندما نأخذ في الاعتبار أن المحاسبة ليست علما مضبوطا، وقد تركت محلا مهما للنزعة الذاتية أو الشخصية خاصة في موضوع تقييم مقابل الوفاء¹⁶⁴².

ويتجسد الثاني في سوء نية مفوض الحسابات، ولهذا عبر المشرع عن الركن المعنوي عند استخدامه لعبارة "عن قصد" والتي تفيد أن مفوض الحسابات على وعي وإدراك بارتكابه للجريمة أي أنه يدرك عدم صحة المعلومات التي تقدم بها أو قام بتأكيدها، ويكفي لتحقيق العنصر المعنوي لهذه الجنحة فقط تحقق القصد الجنائي العام دون الحاجة إلى توفر قصد خاص، كاتجاه النية مثلا إلى إلحاق الضرر بالمساهمين أو الشركة أو الغير، نظرا لخلو النص الجنائي من الإشارة إلى ذلك.

ب- إفشاء السر المهني:

نظرا لخصوصية المهام الموكلة إلى مفوض الحسابات في الشركات، والمركز الخاص الذي يحتله داخلها حيث يجعل منه جهازا مطلعاً على كل ما يدور في الشركة وأسرارها، فإنه لا يجوز لأحد أن يحتج بالسر المهني في مواجهة مفوض الحسابات سواء تعلق الأمر بمحوري العقود أو المودعة لديهم الأموال أو وكلاء مسيري الشركة باستثناء مساعدتي القضاء.

كل هذه التدخلات والصلاحيات جعلت المشرع يكلفه بالتزام مهني بحفظ أسرار الشركة التي يقوم برقابتها ومراجعة حساباتها، وعليه فإن إفشاء مفوض الحسابات للوقائع والأعمال التي يتوقف عليها نشاط الشركة والمعلومات التي تدخل ضمن دائرة السرية والتي توصل إليها بمناسبة قيامه بمهامه تعرضه للمسؤولية الجنائية.

¹⁶⁴² فيصل عسيلة، مرجع سابق، ص 424.

وعدم إحالة المشرع الوطني إلى مقتضيات خاصة في قانون العقوبات قد يجعل من تطبيق المسؤولية الجنائية عليه أمرا مستعصيا، حيث إن المشرع اكتفى فقط بالنص على العقوبة المتعلقة بتقديم معلومات كاذبة عن وضعية الشركة.

ج- عدم إعلام أجهزة الإدارة والتسيير بالأفعال الجرمية

قد يطلع مفوض الحسابات على بعض الأفعال الجرمية أثناء أدائه لمهامه وحينها يتعين عليه أن يطلع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس الرقابة على كل الأفعال التي انتهت إلى علمه أثناء أدائه لمهامه. ويستفاد ذلك من نص المادة 469 م.ت التي تنص على هذه الحيثية "يحيط مفوض أو مفوضي الحسابات، كلما تطلب الأمر ذلك، مجلس الإدارة علما بما يلي: "5.....- كل الأفعال التي وصلت إلى علمهم أثناء مزاولة مهامهم وبدا لهم أنها تكتسي صبغة جريمة". وفي حالة عدم قيام مفوض الحسابات بواجب الإعلام عن الأفعال التي تكتسي صبغة جرمية، اعتبر ذلك السلوك السلبي موجبا للمسؤولية الجنائية المعاقب عليها بموجب المادة 684 م.ت، ويتجسد الركن القانوني في هذه المادة في آخر فقرة منها "... معلومات كاذبة بشأن وضع الشركة أو لم يتم بإعلام أجهزة التسيير أو الإدارة بكل الأفعال التي علم بها أثناء مزاولة مهامهم وبدا لها أنها تكتسي طابعا جزائيا".

ويظهر الركن المادي لهذه الجريمة في وجود أفعال جرمية، و امتناع مفوض الحسابات عن الإعلان عنها لمجلس الإدارة أو المديرين.

وهذا الفعل السلبي هو ما يوقع مفوض الحسابات في فخ الجريمة ويوجب معاقبته بحسب نص المادة 684 م.ت، على أن يقتزن ذلك بسوء النية الذي يمثل الركن المعنوي في هذه الجريمة.

❖ قائمة المراجع

أولا: القوانين والمراسيم

- القانون رقم 05-2000 الصادر بتاريخ 18 يناير 2000 المتضمن مدونة التجارة

- المرسوم رقم 97/018 بتاريخ 01/03/1997.

ثانيا: الكتب

- أحمد شكري السباعي، الوسيط في الشركات التجارية والمجموعات ذات النفع الاقتصادي، الجزء الرابع دار النشر المعرفة، الرباط، المغرب

- أحمد شكري السباعي، الوسيط في مساطر الوقاية من الصعوبات التي تعترض المقاولة ومساطر معالجتها، ج 1

- خويا موح مصطفى، مراقبة الحسابات في شركات المساهمة، مجلة المحامي، العدد 49، الطبعة والورقة الوطنية، مراكش 2006

- السيد بلقاسم كريد، مراقب الحسابات في الشركات خفية الإسم، مجلة القضاء والتشريع، العدد 1، يناير 1988

- عبد الرحيم القرشي، تدابير الوقاية من صعوبات المقاولة، بين التشريع والتطبيق الطبعة الثانية، دار السلامة للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط

- عبد الرحيم بن عبيده، الشركات التجارية في القانون المغربي، دراسة مقارنة، الجزء الأول الطبعة الأولى، فضاء آدم، المطبعة الوطنية المغرب، الرباط

- عبد الرزاق السهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النشر للجامعات المصرية

- عبد الواحد حمداوي، تعسف الأغلبية في شركة المساهمة، دراسة مقارنة، دار الأفق المغربية للنشر والتوزيع 2013

- علي محمد الدو، المطلب في القانون التجاري الموريتاني، الجزء الأول انواكشوط 2026

- فيصل عسيلة، مسؤولية مراقبي الحسابات في شركات المساهمة في القانون المغربي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد الخامس، 2011-2012

- محمد الإدريسي العلمي مشيشي، خصائص الشركات التجارية في التشريع الجديد، مرجع سابق، ص 50

- المصطفى بوزمان، حماية المصلحة الاجتماعية في شركات المساهمة، مجلة القضاء المدني، دار النشر المعرفة، الطبعة 2016

- Rapport final sur le respect de normes et codes RRNC/ROSC Comptabilité et audit, République Islamique De Mauritanie, Juin 2013

- Y. Guyon, L'indépendance des commissaires aux comptes, JCP, 1977, 1, 2831, droit des affaires, T.1, édition Economica, 1986